

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 532/2019-T**

**Tema: IRC – Dupla Tributação Internacional.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Hélder Faustino e Maria do Rosário Anjos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 08 de Agosto de 2019, A..., LDA., NIPC..., com sede na ..., n.º..., ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade da demonstração de liquidação de IRC n.º 2018..., relativa ao exercício de 2014, no valor de € 361.447,15 e da demonstração de liquidação de IRC n.º 2018..., relativa ao exercício de 2015, no valor de € 453.849,59, assim como da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa que teve as referidas demonstrações de liquidação como objecto.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que:
  - i. Relativamente aos estados com os quais não existe ADT, não existe qualquer norma no Código do IRC que preveja expressamente a obrigação de que a prova do crédito de imposto seja feita através de documento emitido ou autenticado pelas autoridades fiscais dos respectivos Estados, não foi efectuada por parte da AT e dos SIT uma correcta interpretação da informação disponibilizada no âmbito da acção inspectiva;
  - ii. Relativamente aos estados com os quais existe ADT, os rendimentos por si auferidos foram qualificados por aqueles estados como royalties, e não lhe cabe contestar tal qualificação, devendo ser o estado português a acionar os mecanismos de mecanismos de cooperação fiscal previsto nas convenções em questão.
3. No dia 09-08-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 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 os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 26-09-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 16-10-2019.
7. No dia 15-11-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.

8. No dia 31-01-2020, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foi inquirida a testemunha, no acto, apresentada pela Requerente.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no artigo 21.º, n.º 1 do RJAT.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.  
O processo não enferma de nulidades.  
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- A Requerente é, e era nos anos de 2014 e 2015, uma sociedade comercial por quotas, com sede e direção efectiva em território português, que exerce a título principal a actividade de “Produção de filmes, de vídeos e de programas de televisão” a que corresponde o CAE 59110 e, a título secundário, a actividade de “Engenharia e técnicas afins” (CAE 71120).

- 2- Nos anos de 2014 e 2015, a Requerente encontrava-se, em sede de IRC, sujeita ao regime geral de tributação, adoptando um período de tributação coincidente com o ano civil.
- 3- No ano de 2014, a Requerente prestou diversos serviços audiovisuais a clientes estabelecidos no Gabão, Qatar, Canadá, Roménia e Moçambique.
- 4- No ano de 2014, a Requerente prestou serviços audiovisuais a favor dos seguintes clientes: *B...* (Gabão), *C... e D...* (Qatar), *E...* (Canadá), *F...* (Roménia) e *G...* (Moçambique).
- 5- No ano de 2015, a Requerente prestou serviços à *C... e D...*, entidades com sede no Qatar.
- 6- Os serviços prestados pela Requerente consistiram em serviços técnicos de produção televisiva realizados através da disponibilização dos meios e equipamentos técnicos e humanos, sendo a colaboração levada a cabo naqueles territórios.
- 7- Os serviços prestados pela Requerente às referidas entidades geraram os seguintes rendimentos:

<b>2014</b>		
<b>País/Entidade</b>	<b>Rendimento</b>	<b>Valor retido</b>
<b>B... (Gabão)</b>	550.000,00€	55.000,00€
<b>I... (Qatar)</b>	2.542.326,00€	128.172,50€
<b>E.... (Canadá)</b>	4.794,83	484,18€
<b>F... srl (Roménia)</b>	4.000,00€	400,00€
<b>G... (Moçambique)</b>	210.865,00€	23.429,46€
<b>Total</b>	3.311.985,63€	205.486,13€

2015		
<b>I...(Qatar)</b>	1.035.945,93€	100.034,20€
<b>D... (Qatar)</b>	4.062.279,13€	204.113,87€
<b>Total</b>	5.998.225,06€	304.148,07€

- 8- Na declaração Modelo 22, relativa ao período de tributação de 2014, a Requerente declarou no campo 353 do quadro 10, o montante de € 205.486,13, que respeita ao crédito de imposto por dupla tributação internacional, associado aos serviços prestados nos Estados do Gabão, Qatar, Canadá, Roménia e Moçambique.
- 9- Relativamente ao período de tributação de 2015, a Requerente declarou no campo 353 do quadro 10 da declaração Modelo 22, o valor de € 304.148,07 relativo ao crédito de imposto por dupla tributação internacional associado a serviços prestados no Estado do Qatar.
- 10- A Requerente foi alvo de uma acção inspectiva externa, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2017... e n.º OI2017..., que tinha por objecto a necessidade de verificação do cumprimento das obrigações declarativas, designadamente a confirmação e enquadramento de operações em determinadas áreas, em sede de IRC e de IVA, por referência aos períodos de 2014 e 2015.
- 11- Relativamente aos rendimentos obtidos no Gabão, a Requerente apresentou uma declaração emitida pela B..., entidade pagadora dos rendimentos, da qual constavam as seguintes informações:
- designação e morada da entidade que efectuou a retenção na fonte;
  - valores sujeitos a retenção na fonte e valores de retenção;
  - indicação das facturas ao abrigo do qual é feito o pagamento dos rendimentos;
  - taxa de retenção na fonte aplicada;
  - ano a que respeitam os rendimentos;
  - natureza do serviço: *“prestation de services relatifs à B... effectués au cours de 2014”*;

- entidade a quem foram pagos os rendimentos;
  - assinatura por pessoa com poderes de representação da entidade devedora do rendimento.
- 12- Relativamente ao Qatar, a Requerente apresentou o Formulário 2-2 que é emitido pela entidade que procede à retenção na fonte no Qatar, do qual constavam as seguintes informações:
- designação e morada da entidade que efectuou a retenção na fonte;
  - valor sujeito a retenção na fonte e valor de retenção;
  - indicação do contracto ao abrigo do qual é feito o pagamento dos rendimentos
  - taxa de retenção na fonte aplicada;
  - qualificação atribuída aos rendimentos;
  - base legal em que assenta a emissão do comprovativo de retenção na fonte;
  - declaração expressa de entrega dos montantes de imposto retido aos cofres das Autoridades Fiscais locais, i.e. “(...) *bank account of the Public Revenues and Taxes Department, Ministry of Economy and Finance, State of Qatar*”;
  - assinatura por pessoa com poderes de representação da entidade devedora do rendimento.
- 13- No que concerne ao Imposto suportado pela Requerente na Roménia, a Requerente não obteve qualquer declaração da entidade pagadora dos rendimentos ou da Autoridade Tributária daquele país, que atestasse a referida retenção.
- 14- No que respeita aos rendimentos obtidos no Canadá, a Requerente apresentou declaração emitida pelas autoridades locais com indicação da retenção efetuada.
- 15- Quanto aos rendimentos obtidos em Moçambique, apresentou a Requerente certidão emitida pela autoridade tributária de Moçambique com a retenção realizada.
- 16- Em 13-08-2018, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária, no qual se efetuaram correcções à matéria tributável de IRC no montante de €172.247,60 e €443.439,82, relativos aos exercícios de 2014 e 2015, respectivamente, em resultado da desconsideração pela AT das deduções à colecta de IRC correspondentes ao crédito

de imposto por dupla tributação internacional relativo ao imposto retido no Qatar, no Gabão, no Canadá, na Roménia e em Moçambique em 2014, e no Qatar em 2015.

17- Do relatório de inspeção consta, além do mais, o seguinte:

**b) Dedução indevida no campo 353 do quadro 10 da declaração de rendimentos Modelo 22 do crédito imposto por dupla tributação jurídica internacional**

O sujeito passivo deduziu no campo 353 – “Dupla Tributação Jurídica Internacional (DTJI artº 91º)” do quadro 10 da declaração periódica de rendimentos Modelo 22, o montante de €205.486,13, referente ao crédito de imposto por dupla tributação internacional.

Solicitou-se ao sujeito passivo (vide ponto 2 – anexo 2) justificação dos valores considerados no campo 353 – “Dupla Tributação Jurídica Internacional” do quadro 10 das declarações de rendimentos Modelo 22 de IRC de 2014 e 2015, apresentando para cada ano os seguintes elementos:

- a) Descrição do tipo de rendimentos obtidos e que foram sujeitos a pagamento de imposto no estrangeiro e o enquadramento dos mesmos nas respetivas convenções para evitar dupla tributação (caso existam);
- b) Apresentar o total de rendimentos obtidos e o imposto pago, discriminado por data e por país.

Quanto à descrição do tipo de rendimentos obtidos e que foram sujeitos a pagamento de imposto no estrangeiro e o enquadramento dos mesmos nas respetivas convenções para evitar dupla tributação (caso existam), o sujeito passivo apresentou os seguintes esclarecimentos (vide anexo 3):

*Gabão: Serviços audiovisuais prestados no gabão no decorrer da liga nacional de futebol do gabão, enviamos declaração do cliente com a retenção efetuada.*

*Qatar: Serviços audiovisuais prestados no Qatar no decorrer de vários projetos como por exemplo TOUR do Qatar (ciclismo), Qatar Open Tennis (Ténis), Liga de Futebol Qatar entre outros, enviamos declarações dos clientes com a retenção efetuada.*

*Canadá: Venda de direitos do Programa Soccer Cities, aplicada retenção de 10% relativa a Royalties, enviamos em anexo a declaração emitida pelas autoridades locais com a indicação da retenção efetuada.*

*Roménia: Serviços audiovisuais em HD no âmbito da produção de SUPERKOMBAT foi aplicada pelo cliente uma retenção de 10%.*

*Moçambique: Serviços audiovisuais no decorrer do Afrobasket Women, enviamos certidão emitida pela autoridade tributária de Moçambique, com a retenção realizada.\* (sublinhado nosso)*

Apresentou ainda um resumo do total dos rendimentos obtidos e o imposto pago por data e por país (vide anexo 4):

Pais /Mês	Rendimento	Valor Retido pelo Cliente
Gabão	550.000,00	55.000,00
1	133.333,33	13.333,33
4	133.333,33	13.333,33
10	141.666,67	14.166,67
12	141.666,67	14.166,67
Qatar	2.542.326,00	126.172,50
1	261.177,00	13.058,85
2	401.938,68	20.096,93
4	174.789,67	8.739,48
5	403.460,33	20.173,02
6	118.158,80	5.907,94
7	122.162,90	6.029,15
8	157.362,49	7.434,83
10	627.939,77	31.065,48
11	275.336,36	13.866,82
Canadá	4.794,63	484,18
12	4.794,63	484,18
Roménia	4.000,00	400,00
11	4.000,00	400,00
Moçambique	210.865,00	23.429,45
11	210.865,00	23.429,45
<b>TOTAL</b>	<b>3.311.985,63</b>	<b>205.486,13</b>

O sujeito passivo apresentou ainda - relativamente aos rendimentos obtidos - os documentos de suporte das retenções efetuadas (vide anexos 5, 6, 7 e 8).

Relativamente aos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo no estrangeiro e respetivas retenções efetuadas e dado os mesmos também serem objeto de tributação em Portugal, estamos perante situações de dupla tributação.

Para atenuar ou eliminar situações de dupla tributação internacional, foram celebradas entre países convenções cujo modelo é a Convenção Modelo OCDE. As convenções para evitar a dupla tributação aplicam-se a rendimentos sujeitos a imposto em dois países diferentes, eliminando-se ou reduzindo-se esse efeito.

As convenções tipificam uma série de rendimentos que são objeto de atenuação ou eliminação de dupla tributação, nomeadamente, lucros das empresas, dividendos, juros, "royalties", mais-valias, trabalho dependente e independente.

Apesar de o artigo 7º da Convenção Modelo OCDE se referir aos lucros de uma empresa, o que lhe está subjacente não é verdadeiramente o lucro da empresa, mas os proveitos que contribuem para a formação desse lucro.

A designação "lucros das empresas" não se refere só aos lucros, mas tem um sentido mais abrangente, referindo-se também aos rendimentos de prestações de serviços (vide alínea h) n.º 1 do art.º 3º da Convenção Modelo OCDE).

Ou seja, este artigo visa a tributação dos rendimentos obtidos pela empresa, independentemente do resultado final ser positivo ou negativo.

Assim relativamente aos países onde no ano de 2014 o sujeito passivo obteve os rendimentos (Gabão, Qatar, Canadá, Roménia e Moçambique) importa verificar se existia convenção celebrada entre Portugal e esses países, desde quando e quais os rendimentos sujeitos a tributação:

PAÍSES	DIPLOMA LEGAL	TROÇA DOS INSTRUMENTOS DE RATIFICAÇÃO / ENTRADA EM VIGOR	REDUÇÃO DE TAXAS					
			DIVIDENDOS		JUROS		ROYALTIES	
			Art.º	Taxa	Art.º	Taxa	Art.º	Taxa
QATAR	Resolução Assembleia da República n.º 51/2012 de 17 de Abril	Aviso n.º 51/2014 publicado em 02-05-2014 EM VIGOR DESDE 04-04-2014	10º	5% w) f) 10% b)	11º	10%	12º	10%
CANADÁ	Resolução Assembleia da República n.º 81/00 de 6 de Dezembro	Aviso publicado em 17-10-2001 EM VIGOR DESDE 24-10-2001	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
ROMÉNIA	Resolução Assembleia da República n.º 56/99 de 10 de Junho	Aviso n.º 96/99 publicado em 18-08-1999 EM VIGOR DESDE 14-07-1999	10º	10% m) 15% b)	11º	10%	12º	10%
MOÇAMBIQUE	Resolução Assembleia da República n.º 36/92 de 30/12. - Protocolo que Revê CDT (Res. As. Rep. 36/2009, de 08.05)	Aviso n.º 55/95 publicado em 03-03-1995 EM VIGOR DESDE 01-01-1994. Protocolo em vigor desde 07.06.2009 (Aviso MNE n.º 45/2009, de 21.08.2009).	10º	10%	11º	10%	12º	10%

Constata-se assim, que dos países em causa só não existia convenção entre Portugal e o Gabão. Por outro lado, a convenção entre Portugal e o Qatar apenas entrou em vigor em 04-04-2014.

A análise a efetuar irá separar os rendimentos obtidos de países com os quais existia convenção dos outros.

Dado que os rendimentos obtidos pela A... no Qatar, Moçambique e Roménia se enquadram no artigo 7º (Lucros Distribuídos) das respetivas convenções, iremos assim proceder ao seu enquadramento fiscal no âmbito das mesmas:

#### **A. – Rendimentos obtidos em países com os quais existia convenção**

##### **A.1) – Rendimentos obtidos no Qatar**

Nos termos do nº 1 do artigo 7º da Convenção celebrada entre Portugal e o Qatar:

*\* 1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, salvo se a empresa exercer a sua actividade no outro Estado Contratante através 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 sejam imputáveis a esse estabelecimento estável. \**

No artigo 5º da referida convenção tem-se a definição de estabelecimento estável, nomeadamente o nº 3 do artigo refere que:

“ 3. A expressão «estabelecimento estável» compreende igualmente:

a) Um local ou um estaleiro de construção, um projecto de construção, montagem ou instalação, bem como as actividades de supervisão conexas, mas apenas se a sua duração exceder, no total, seis meses em qualquer período de doze meses; e

b) A prestação de serviços, incluindo serviços de consultoria, por uma empresa, através dos seus empregados ou de outro pessoal contratado pela empresa para o efeito, mas apenas se as actividades dessa natureza forem exercidas num Estado Contratante (relativamente ao mesmo projecto ou a um projecto conexo) durante um período ou períodos que totalizem mais de seis meses em qualquer período de doze meses.”

Assim, no caso em apreço e ao abrigo da presente convenção, as prestações de serviços realizadas pelo sujeito passivo são tributadas em Portugal; no entanto podem ser tributadas também no Qatar se as prestações de serviços forem referentes a projetos cuja duração totalize mais de seis meses num período qualquer de doze meses.

Relativamente aos rendimentos obtidos pela A... no Qatar, solicitou-se ao sujeito passivo cópias dos contratos de prestações de serviços (vide anexo 9).

Em resposta, o sujeito passivo enviou alguns dos contratos celebrados com a entidade do Qatar I... LLC” (vide anexo 10).

Pela análise efetuada aos referidos contratos, verificamos que os serviços prestados não se podem imputar a um estabelecimento estável situado no Qatar, dado que as atividades em causa não se enquadram no disposto no nº 3 do artigo 5º da Convenção celebrada entre Portugal e o Qatar, na medida em que o contrato de prestação de serviços não cumpre com o requisito temporal de duração do mesmo em mais de seis meses, num período de doze meses.

Pelo que e nos termos do nº 1 do artigo 7º do referido preceito legal só podem ser tributados em Portugal, tendo pois sido indevidamente tributados naquele país. Assim, o imposto pago pela A... referente a rendimentos obtidos no Qatar entre abril (Convenção entrou em vigor em 04-04-2014) e dezembro de 2014, no total de €93.016,72 (€126.172,50 (valor total pago em 2014) - €13.058,85 (valor pago em janeiro de 2014) - €20.096,93 (valor pago em fevereiro de 2014), foi indevidamente deduzido ao imposto apurado pelo sujeito passivo no campo 353 – “Dupla Tributação Jurídica

Internacional (DTJI artº 91º)\* do quadro 10 da declaração periódica de rendimentos Modelo 22, por força do disposto no artigo 91º do Código do IRC em vigor à data.

#### **A.2) – Rendimentos obtidos em Moçambique**

Nos termos do nº 1 do artigo 7º da Convenção celebrada entre Portugal e Moçambique:

*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.”*

No artigo 5º da referida convenção tem-se a definição de estabelecimento estável, nomeadamente o nº 3 do artigo refere que:

*“3 — A expressão ‘estabelecimento estável’ compreende igualmente:*

*a) Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou montagem, ou as actividades de supervisão conexas com os mesmos, mas apenas se esse local ou estaleiro ou actividade se mantiver por um período que exceda seis meses;*

*b) O fornecimento de serviços, incluindo serviços de consultoria por uma empresa de um Estado Contratante através de empregados ou de outro pessoal contratado no outro Estado Contratante, desde que essas actividades prossigam para o mesmo ou para um projecto conexo, por um período ou períodos que totalizem mais de 6 meses em qualquer período de 12 meses.”*

Assim, no caso em apreço e ao abrigo da presente convenção, as prestações de serviços realizadas pela A... em Moçambique para a “ F...”, só devem ser tributadas em Portugal, podendo, no entanto, ser tributadas também em Moçambique se as prestações de serviços forem referentes a projetos cuja duração totalize mais de seis meses num período qualquer de doze meses.

Relativamente aos rendimentos obtidos pela empresa em Moçambique, solicitou-se ao sujeito passivo cópia do contrato de prestações de serviços (vide anexo 9).

Em resposta o sujeito passivo enviou cópia do contrato celebrado com “ F...”, (vide anexo 11).

Pela análise efetuada ao referido contrato verificamos que os serviços prestados não se podem imputar a um estabelecimento estável situado em Moçambique, dado que as atividades em causa (cobertura do Afrobasquet Women 2013) teve uma duração inferior a 6 (seis) meses. Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 7.º da Convenção celebrada entre Portugal e Moçambique, os referidos rendimentos só podem ser tributados em Portugal, pelo que foram indevidamente tributados em Moçambique. Assim, o imposto pago pela **A...** referente a rendimentos obtidos em Moçambique no €23.429,45, foi indevidamente deduzido ao imposto apurado pelo sujeito passivo no campo 353 – "Dupla Tributação Jurídica Internacional (DTJI art.º 91.º)" do quadro 10 da declaração periódica de rendimentos Modelo 22, por força do disposto no artigo 91.º do Código do IRC em vigor à data.

### **A.3) – Rendimentos obtidos na Roménia**

Nos termos do n.º 1 do artigo 7.º da Convenção celebrada entre Portugal e Roménia:

*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."*

No artigo 5.º da referida convenção tem-se a definição de estabelecimento estável, nomeadamente o n.º 3 do artigo refere que:

*"3 — A expressão 'estabelecimento estável' compreende igualmente:*

- a) Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou montagem, ou as actividades de supervisão conexas com os mesmos, mas apenas se esse local ou estaleiro ou actividade se mantiver por um período que exceda seis meses;*
- b) O fornecimento de serviços, incluindo serviços de consultoria por uma empresa de um Estado Contratante através de empregados ou de outro pessoal contratado no outro Estado Contratante, desde que essas actividades prossigam para o mesmo ou para um projecto conexo, por um período ou períodos que totalizem mais de 6 meses em qualquer período de 12 meses."*

Assim, no caso em apreço e ao abrigo da presente convenção as prestações de serviços realizadas pela **A...** na Roménia, só devem ser tributadas em Portugal, podendo, no entanto, ser tributadas também na Roménia se as prestações de serviços forem referentes a projetos cuja duração totalize mais de seis meses num período qualquer de doze meses.

Relativamente aos rendimentos obtidos pela empresa na Roménia, solicitou-se ao sujeito passivo cópia do contrato de prestações de serviços (vide anexo 6).

Em resposta o sujeito passivo esclareceu que o acordo de prestação de serviços foi verbal. (vide anexo 12).

Em face ao exposto, não existem elementos que comprovem que os serviços em causa se possam imputar a estabelecimento estável situado na Roménia nos termos no disposto no n.º 3 do artigo 5.º da Convenção celebrada entre Portugal e a Roménia, pelo que nos termos do n.º1 do artigo 7.º do referido preceito legal só podem ser tributados em Portugal, tendo pois sido indevidamente tributados naquele país.

Assim, o imposto pago pela **A...** referente a rendimentos obtidos na Roménia no montante de €400,00, foi indevidamente deduzido ao imposto apurado pelo sujeito passivo no campo 353 – “Dupla Tributação Jurídica Internacional (DTJI art.º 91.º)” do quadro 10 da declaração periódica de rendimentos Modelo 22, por força do disposto no artigo 91.º do Código do IRC em vigor à data.

#### **B. – Rendimentos obtidos em países com os quais não existia convenção**

##### **B.1)– Rendimentos obtidos no Gabão e no Qatar**

O sujeito passivo deduziu no campo 353 – “Dupla Tributação Internacional (art.º 91.º)” do quadro 10 da declaração periódica de rendimentos Modelo 22, os montantes de €55.000,00, e €33.155,78, referente ao crédito de imposto por dupla tributação internacional de rendimentos obtidos no Gabão e no Qatar (nos meses de janeiro e fevereiro de 2014).

Solicitou-se ao sujeito passivo os documentos de suporte dos montantes deduzidos, tendo-nos sido apresentado os seguintes documentos:

- **Rendimentos obtidos no Gabão**

Documento emitido pela entidade **B...** (cliente a quem foram prestados os serviços audiovisuais), onde é referido o total do rendimento bruto obtido assim como o valor total retido (vide anexo 6).

- Rendimentos obtidos no Qatar

Documentos emitidos pelo sujeito passivo do Qatar, " I... " (cliente a quem foram prestados os serviços audiovisuais), onde são referidos os rendimentos pagos, as taxas de retenção e os montantes retidos (vide anexo 5).

Sempre que, no ato da apresentação das declarações de rendimentos, os sujeitos passivos declarem rendimentos obtidos no estrangeiro, suscetíveis de beneficiar das normas internas ou convencionadas sobre dupla tributação internacional, deverá o mesmo apresentar documento comprovativo do montante do rendimento, da sua natureza e do pagamento de imposto, o qual deverá ser emitido ou autenticado pelas Autoridades Fiscais do respetivo Estado de onde são originários os rendimentos.

Ora no caso em apreço os documentos apresentados pela A... não se encontram autenticados pelas Autoridades Fiscais do Gabão e do Qatar, mas apenas pelas entidades retentoras dos rendimentos.

Tendo os rendimentos auferidos pela A... sido objeto de retenção na fonte pelas entidades pagadoras dos rendimentos residentes no Gabão e no Qatar, desconhece-se que imposto foi efetivamente pago nos referidos países. De resto, desconhece-se, até, se os montantes retidos foram entregues às autoridades tributárias do Gabão e do Qatar, enquanto países da fonte dos rendimentos.

Sendo que recai em Portugal o ónus de eliminar a dupla tributação, o que é feito através de um método de imputação, ou seja, o rendimento de fonte estrangeira não é isento, já que é tributado em território português o rendimento global do contribuinte, independentemente da sua origem, prevendo a norma do CIRCS a possibilidade de dedução ao imposto apurado o imposto pago no país da fonte do rendimento, é fundamental conhecer o montante do imposto pago no país da fonte para fazer funcionar o mecanismo de eliminação.

Ora, recaindo o ónus da prova dos factos constitutivos do direito sobre quem o invoque, conforme estabelece o artigo 74º da Lei Geral Tributária, cabe à A... o ónus de demonstrar o direito a deduzir à coleta o montante relativo à dupla tributação internacional, ou seja, o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro, desiderato este que não atingiu.

Assim, nos termos do nº 1 do artigo 91º do Código do IRC em vigor à data, o referido montante foi indevidamente deduzido ao imposto apurado pelo sujeito passivo.

**C. – Resumo do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional**

Em resumo o total do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional, deduzido indevidamente no campo 353 – "Dupla Tributação Jurídica Internacional" totaliza €205.001,95:

Descrição	Valor
Rendimentos obtidos com países com os quais existia convenção	
Qatar	93.016,72
Moçambique	23.429,46
Roménia	400,00
Rendimentos obtidos com países com os quais não existia convenção	
Gabão	56.000,00
Qatar	33.155,78
<b>Total</b>	<b>205.001,95</b>

- 18- Em 05-09-2018 e em 14-09-2018, a Requerente foi notificada das demonstrações de liquidação de IRC n.º 2018... e n.º 2018..., no valor de € 361.447,15 e € 453.849,59, relativas aos anos de 2014 e 2015, respetivamente.
- 19- A Requerente não procedeu ao pagamento das demonstrações de liquidação de IRC n.º 2018... e n.º 2018..., no valor de € 361.447,15 e € 453.849,59.
- 20- Em 27-11-2018, tendo em vista a suspensão dos processos de execução fiscal n.º ...2018... e n.º ...2018..., instaurados para cobrança coerciva das referidas liquidações, a Requerente prestou caução, mediante seguros-caução contratados junto da Companhia de Seguros H..., S.A., a que correspondem as apólices n.º .../205 e .../2015.
- 21- Em 29-01-2019, a Requerente apresentou reclamação graciosa tendo por objecto as referidas demonstrações de liquidação de IRC.
- 22- Até à data da interposição do presente pedido de pronúncia arbitral, decorridos mais de quatro meses da data em que a Requerente apresentou reclamação graciosa e, não tendo a AT se pronunciado quanto à mesma, a Requerente presumiu o seu indeferimento tácito.

## **A.2. Factos dados como não provados**

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, bem como a prova testemunhal produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13<sup>1</sup>, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **B. DO DIREITO**

Em causa na presente acção arbitral estão as correcções operadas pela AT em sede de IRC, relativamente aos períodos de tributação de 2014 e 2015 da Requerente, referentes à dedução considerada indevida no campo 353 do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22 daqueles exercícios, do crédito de imposto por dupla tributação internacional, respeitante a imposto pago no Gabão, Qatar, Moçambique.

Cumpr apurar, então, se as liquidações adicionais de IRC dos exercícios de 2014 e 2015 da Requerente, nos montantes, respectivamente, de € 361.447,15 e de € 453.849,59, que desconsiderou o crédito de imposto por dupla tributação internacional, previsto nos artigos 90.º, n.º 2, alínea a) e 91.º, n.º 1, alínea a) do CIRC vigente à data, são, ou não, legais.

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Conforme resulta do Relatório de Inspeção em que assentam as liquidações objecto da presente acção arbitral, estão presentemente em causa dois grupo de situações distintas, a que a AT reconduziu as correcções operadas, designadamente um grupo respeitante a países sem convenção destinada a evitar a dupla tributação (Gabão e Qatar, este relativamente ao período de 2014), e um outro grupo respeitante a países com convenção destinada a evitar a dupla tributação (Moçambique e Qatar, este relativamente ao período de 2015).

Vejamos então cada uma das situações.

\*\*\*

O primeiro grupo de situações a apreciar reporta-se, como se referiu já, aos países sem convenção destinada a evitar a dupla tributação, Gabão e Qatar, devendo considerar-se que este último estado integra aquele grupo na integralidade do ano de 2014, já que, como a Requerente aponta, e a Requerida aceita, dever-se-á considerar todo o exercício de 2014 como não abrangido pela convenção destinada a evitar a dupla tributação outorgada entre o estado português e o Qatar.

Com relevo para a apreciação das referidas situações, dispõe o artigo 90.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, alínea a) do CIRC aplicável:

“1 - A liquidação do IRC processa-se nos seguintes termos:

a) Quando a liquidação deva ser feita pelo sujeito passivo nas declarações a que se referem os artigos 120.º e 122.º, tem por base a matéria coletável que delas conste; (...)

2 - Ao montante apurado nos termos do número anterior são efetuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

a) A correspondente à dupla tributação internacional;”.

Dispõe, ainda, o artigo 90.º, n.º 1, alínea a), também do CIRC aplicável:

“1 - A dedução a que se refere a alínea a) do n.º 2 do artigo 90.º é apenas aplicável quando na matéria coletável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro e corresponde à menor das seguintes importâncias:

a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;

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

Conforme refere a AT no RIT e na sua resposta, nos termos do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), o ónus da prova no caso *sub iudice* recai sobre a Requerente, ou seja, é a Requerente que tem o ónus de demonstrar o direito a deduzir à colecta o montante do imposto pago no estrangeiro.

A prova a realizar pela Requerente, inexistindo – e nem sendo, sequer, invocada – qualquer norma que imponha uma prova legal, poderá ser feita por qualquer meio de prova admitido em direito, conforme decorre dos artigos 72.º da LGT e 115.º, n.º 1 do CPPT.

Ora, e desde logo, entre tais meios, como se escrevia já no Ac. do STJ de 31-03-1987, proferido no processo 074462, “*figura a prova por presunção*”.

Nos termos do artigo 75.º, n.º 1 da LGT:

“Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.”.

Resulta dos factos dados como provados que na sua declaração para efeitos de IRC, oportunamente apresentada, a Requerente fez constar, devidamente e no local próprio, os créditos de imposto ora em litígio.

Assim, devendo presumir-se verdadeira tal declaração, da mesma (facto conhecido), por presunção, em obediência ao referido artigo 78.º, n.º 1 da LGT, dever-se-á ter como provado o facto (desconhecido) relativo pagamento de imposto no estrangeiro.

Efectivamente, não tendo sido demonstrado – ou, sequer, alegado – qualquer das circunstâncias descritas nas diversas alíneas do n.º 2 daquele artigo 78.º, a presunção em questão terá plena aplicação, sendo certo, de resto, que quanto ao montante de rendimentos auferidos, a AT não duvida da veracidade da declaração em questão<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Note-se, que, como referido no Acórdão do STJ de 24-03-2004, proferido no processo 04A3101 (disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)), citando o Prof. Antunes Varela, “A presunção não elimina o ónus da prova, nem modifica o resultado da sua repartição entre as partes. Apenas altera o facto que ao onerado incumbe provar: em lugar de provar o facto presumido, a parte onerada terá de demonstrar a realidade do facto que serve de base à presunção”.

Efectivamente, a AT não duvida, por qualquer forma, que os rendimentos auferidos e declarados pela Requerente foram sujeitos a imposto no estrangeiro. Entendeu, isso sim, a AT duvidar (justificadamente, ou não, adiante se verá) se o imposto suportado pela Requerente foi o declarado, ou um outro, porventura menor.

Ora, no processo n.º 91-2012-T do CAAD<sup>3</sup>, escreveu-se:

*“No caso em apreço, tendo a administração tributária concluído que não se podia apurar que serviços foram efectuados e sua quantificação, adoptou um entendimento que se reconduz a que nenhum dos serviços prestados, que desconhecia, era necessário para realização dos rendimentos ou manutenção da fonte produtora.*

*Este entendimento não tem correspondência com a realidade, pois foram prestados alguns serviços, como resulta da matéria de facto fixada, pelo que os actos de liquidação relativos aos anos de 2007 e 2008, na parte em que assentaram nas correcções relativas aos «Management fees», enfermam de erro nos pressupostos de facto.”*

Não sendo as situações em questão nos presentes autos, e naquele processo, directamente transponíveis, entende-se que o critério normativo subjacente àquela decisão é, esse sim, ora aplicável, considerando-se que nos casos em que a AT não tenha dúvidas, fundadas, da ocorrência de uma componente negativa (entendida amplamente) do rendimento tributável, mas, unicamente, da sua quantificação, não poderá, por força de princípios como o da capacidade contributiva, a nível substantivo, e do inquisitório, a nível procedimental, simplesmente desconsiderar na totalidade aquela mesma componente negativa, devendo, se necessário, proceder à sua determinação por métodos indirectos.

Mas mesmo que assim não se entendesse, e que se considerasse que veracidade presumida da declaração não abrange o crédito de imposto declarado, julga-se que sempre se deverá considerar ilegítima a rejeição pela AT da documentação apresentada pela Requerente, nos termos plasmados na fundamentação dos actos tributários ora contestados.

Com efeito, a Requerente, no cumprimento do seu dever de colaboração (cujo incumprimento, de resto, poderia legitimar o afastamento da presunção acima referida, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 78.º da LGT), apresentou diversas declarações das

---

<sup>3</sup> Disponível para consulta em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

entidades pagadoras dos rendimentos, confirmando a retenção dos valores declarados pela Requerente como crédito de imposto.

A AT não coloca em causa nem a autenticidade nem a veracidade daqueles documentos, aceitando-os, de resto, como bons no que concerne ao montante de rendimentos pagos à Requerente, e não duvidando, fundadamente, de que a retenção declarada haja sido, efectivamente, feita.

Essencialmente, as correcções operadas pela AT radicam na doutrina veiculada pelo Ofício-Circulado n.º 20.022 de 19/05/2000, segundo o qual a efectivação do crédito de imposto por dupla tributação internacional deve ter como suporte “*documento comprovativo do montante do rendimento, da sua natureza e do pagamento do imposto, o qual deverá ser emitido ou autenticado pelas Autoridades Fiscais do respectivo Estado de onde são originários os rendimentos*”.

Relativamente ao referido entendimento, diga-se, desde logo, que a AT é livre de consagrar, de forma genérica, a aceitação de determinado tipo de documentação como idónea a demonstrar certos pressupostos de normas tributárias constitutivas de direitos dos contribuintes, devendo, até, mesmo proceder dessa forma, em homenagem aos princípios da certeza e segurança jurídica, da igualdade e da eficácia e simplicidade de procedimentos.

Não haverá, assim, qualquer óbice de natureza legal – antes pelo contrário – a que a AT, como acontece no referido Ofício-Circulado, se auto-vincule a aceitar determinado tipo de documentação para determinados efeitos.

Pelo contrário, todavia, não se deverá aceitar que a AT, como acontece no caso, de forma genérica ou na aplicação de instruções internas da índole das referidas, vede aos contribuintes a utilização de meios de prova que a lei admite e não defere à AT a faculdade de restringir, com o argumento de haver formas “*mais seguras*”, ou “*inequívocas*” de demonstrar os factos em crise.

Ou seja, e em suma, se à AT é lícito definir que determinados meios de prova serão, por si, considerados aptos à demonstração de determinados factos, assim transmitindo aos contribuintes a segurança de que, munidos do mesmos, a AT não levantará quaisquer objecções ao teor dos mesmos, já não será legítimo àquela Autoridade, de forma abstracta e *a priori*,

crismar – directamente ou por exclusão – outros meios de prova como inidóneos, nos casos em que tal não resulte da lei, nem esta lhe confira a faculdade de o fazer.

Deste modo, confrontada, como acontece no caso, com documentação ou outros meios de prova, legalmente admissíveis mas que não correspondem ao que se encontra previamente por si definido como apto às finalidades de prova pretendidas, não poderá a AT demitir-se de analisar criticamente tal prova, e fundar devidamente as dúvidas que, em concreto, a mesma lhe suscita, e limitar-se, simplesmente, a recusá-la por não corresponder àquela que genericamente foi reputada como idónea para os fins em causa.

Argumenta a Requerida que o artigo 51.º-B do CIRC, relativo à *“Prova dos requisitos de aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos”*, já se encontrava, nos anos em questão, em vigor na ordem jurídica. No dispositivo referido pela Requerida, são indicados como documentos relevantes, *“declarações ou documentos confirmados e autenticados pelas autoridades públicas competentes do Estado, país ou território onde a entidade que distribui os lucros ou reservas tenha a sua sede ou direcção efectiva.”*

Conclui, então, a Requerida que *“mesmo na ausência de prescrição expressa na lei, que são as autoridades fiscais competentes as únicas entidades habilitadas a certificar que os rendimentos obtidos por não residentes estão sujeitos a tributação no Estado da fonte, a taxa aplicável e o imposto efectivamente pago.”*

A argumentação em causa é, todavia, insusceptível de ser acolhida por duas ordens de razões.

Assim, e desde logo, o raciocínio, que perpassa a referida argumentação, segundo o qual se o legislador para efeitos do regime de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos entendeu como necessária determinada documentação, a mesma se há-de considerar, igualmente necessária para efeitos do regime relativo ao crédito de imposto por dupla tributação internacional, é perfeitamente reversível, já que se poderá, com igual fundamento e legitimidade, argumentar que se o legislador o fez no primeiro caso, e não o fez no segundo, quando podia perfeitamente fazê-lo, será porque não pretendeu que assim fosse.

Daí que o argumento em causa, à minguia de outros que o corroborem, não se poderá ter como determinante.

Relativamente à documentação apresentada pela Requerente, argumenta a Requerida que “os documentos apresentados revelam que foi efectuada uma retenção na fonte do imposto sobre o rendimento (...) para ser entregue ao Estado” mas que tal “não permite concluir de forma inequívoca que o imposto retido esteja calculado em plena conformidade com o disposto nos normativos legais aplicáveis, (n)em que tenha sido efectivamente pago, justamente, por inexistir uma confirmação ou autenticação por parte das autoridades fiscais competentes.”.

Sucedem que este entendimento da AT tem subjacente uma mundividência que pressupõe que todos os estados estrangeiros são organizados em quadros burocráticos e legais análogos ao nacional/europeu ocidental, o que, notoriamente, e sobretudo, mas não só, em países menos desenvolvidos não é o caso. Por outro lado, assume também que as administrações tributárias estrangeiras, a nível global, estão ao dispor de todos quantos aí auferem rendimentos, para emitir as declarações e certidões que a AT portuguesa entenda necessárias, assumindo um quadro legal – não demonstrado, todavia – análogo ao nacional.

Acresce que, como se referiu já, a circunstância de haver meios probatórios susceptíveis de, no entender da AT, demonstrar de forma “inequívoca” determinados factos, não poderá fundamentar a preclusão de outros, e que, como é consabido, os juízos de prova assentam num juízo de razoabilidade (a prova para lá de qualquer dúvida razoável), e não de inequívocidade.

Ainda no que diz respeito à alegação de que os documentos apresentados não comprovam que “que o imposto retido esteja calculado em plena conformidade com o disposto nos normativos legais aplicáveis”, nota-se que mesmo uma liquidação emitida pela autoridade fiscal competente, não é susceptível de assegurar a demonstração *inequívoca* de tal facto, bastando para tal atentar que há liquidações, por exemplo, que são subsequentemente anuladas, por via graciosa ou contenciosa, sendo certo que o deferimento do crédito fiscal em causa nos presentes autos não requer ou pressupõe que os beneficiários esgotem, ou accionem por qualquer forma, os eventuais meios de impugnação do imposto, ou parte deste, retido no estrangeiro.

Por fim, e sem prejuízo de tudo quanto até aqui se referiu, sempre se entende que, face aos elementos documentais apresentados pela Requerente, também por via de uma presunção natural sempre se chegaria ao resultado da demonstração do imposto suportado pelos Requerentes no estrangeiro, em conformidade com o declarado.

---

Como se escreveu no Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 22-04-2009, proferido no processo 259/07.2PBSCR.L1 3ª Secção<sup>4</sup>:

“I.A presunção permite que perante os factos (ou um facto preciso) conhecidos, se adquira ou se admita a realidade de um facto não demonstrado, na convicção, determinada pelas regras da experiência, de que normal e tipicamente (id quod plerumque accidit) certos factos são a consequência de outros. No valor da credibilidade do id quod, e na força da conexão causal entre dois acontecimentos, está o fundamento racional da presunção, e na medida desse valor está o rigor da presunção.

II. Na passagem do facto conhecido para a aquisição (ou para a prova) do facto desconhecido, têm de intervir juízos de avaliação através de procedimentos lógicos e intelectuais, que permitam fundadamente afirmar, segundo as regras da experiência, que determinado facto, não anteriormente conhecido nem directamente provado, é a natural consequência, ou resulta com toda a probabilidade próxima da certeza, ou para além de toda a dúvida razoável, de um facto conhecido.”

Com efeito, a Requerente, contribuinte residente em território português, declarou oportunamente os valores constantes das declarações emitidas por pessoas colectivas credíveis<sup>5</sup>, quer no que diz respeito ao rendimento bruto, quer ao imposto retido e entregue aos estados estrangeiros.

Não há qualquer indício de fraude ou de evasão.

A AT aceita os valores declarados como rendimento bruto e não questiona a veracidade das retenções, ou seja, não contesta que o valor líquido recebido pela Requerente tenha sido o valor bruto declarado, deduzido do crédito de imposto também declarado.

Ora, se o propósito da Requerente fosse subtrair/ocultar, parte dos rendimentos efectivamente auferidos à AT portuguesa, o natural seria ocultar a totalidade dos rendimentos auferidos no estrangeiro, sendo que a AT teria, precisamente, a mesma facilidade ou dificuldade em detectar uma ou outra das situações.

Por outro lado, poderia também a Requerente declarar apenas o valor líquido que recebeu, transferindo dessa forma para a AT, caso pretendesse tributar como rendimento as

---

<sup>4</sup> Sumário disponível em [http://www.pgdlisboa.pt/jurel/jur\\_mostra\\_doc.php?nid=4669&codarea=57](http://www.pgdlisboa.pt/jurel/jur_mostra_doc.php?nid=4669&codarea=57).

<sup>5</sup> Estão em causa estações internacionais de transmissão televisiva.

importâncias retidas, o ónus de demonstrar que a Requerente tinha efectivamente direito a auferir o montante bruto contratado, livre de quaisquer retenções...

Assim, apreciada globalmente a situação em causa, tal como relevada pela documentação disponível, à luz das regras da experiência, não restarão dúvidas razoáveis que o imposto suportado pela Requerente nos Estados estrangeiros, relativos aos rendimentos ali auferidos e por si declarados, foram, efectivamente, os constantes da sua declaração de rendimentos, oportunamente apresentada.

Deste modo, e face a todo exposto, julga-se que incorreram as liquidações objecto do presente processo arbitral em erro nos pressupostos de facto e de direito, na parte em que desconsideraram o crédito de imposto por dupla tributação internacional declarado pela Requerente, devendo, como tal, ser anuladas nessa parte e procedendo, na mesma medida o pedido arbitral formulado por aquela.

\*\*\*

O segundo grupo de situações a apreciar no caso *sub iudice*, reporta-se aos países com convenção destinada a evitar a dupla tributação vigente (Moçambique e Qatar, este relativamente ao período de 2015).

Relativamente a este grupo de situações entendeu a AT que, não sendo demonstrado que os rendimentos sujeitos a imposto naqueles referidos países, fossem imputáveis a estabelecimento estável, nem que tenham sido provenientes de projectos que tenham totalizado mais de 6 meses num período de 12 meses, não caberia, nos termos das convenções outorgadas pelo estado português com as nações em questão, a estas nações qualquer direito a tributar o rendimentos em causa.

Já a Requerente sustenta que os rendimentos em questão foram qualificados como royalties pelos estados da fonte dos rendimentos, e, como tal, não lhe cabe disputar tal qualificação, nem a mesma pode ser contestada pelo estado português, pelo que deverá este reconhecer, para efeitos de crédito por dupla tributação internacional, a qualificação feita pelos estados da fonte, admitindo a dedução do imposto pago no estrangeiro, devendo a AT nacional, caso discorde, lançar mão dos mecanismos de cooperação fiscal previsto nas convenções em questão.

Ressalvado o respeito devido a outros entendimentos, julga-se que a Requerente incorre aqui num erro de interpretação dos factos.

Com efeito, o imposto declarado pela Requerente como suportado nos estados ora em apreço, foi, confessadamente, arrecadado pelo mecanismo de retenção na fonte, que, independentemente das especificidades próprias dos regimes legais de cada nação, consistirá, sempre, na subtracção aos rendimentos pagos ou colocados à disposição da Requerente, de um montante qualificado **pela entidade pagadora** como sujeita a imposto no seu estado de residência.

Ora, assim sendo, como sem dúvida é, não será pertinente apreciar, sequer, a questão sobre se efectivamente, os rendimentos sujeito a imposto no estrangeiro foram, ou não qualificados, pelo respectivo estado como provenientes do pagamento de royalties, já que quem, quando muito, terá procedido a tal qualificação foram as entidades pagadoras dos rendimentos, e não os estados contratantes com o estado português.

Deste modo, sempre a disputa de tal qualificação deverá operar-se, em primeira linha, entre as entidades intervenientes (entidade pagadora e entidade recebedora), e não entre Estados.

Por outro lado, e mesmo que alguma entidade – no caso a Requerente – considere que a legislação de algum dos Estados intervenientes impele injustificadamente à retenção na fonte operada pelas suas contrapartes, deverá, como aponta a Requerida, ser aquela a desencadear os procedimentos necessários à reposição da situação, seja por meio dos recursos previstos em cada legislação nacional, seja por meio do procedimento amigável previsto nas convenções aplicáveis.

Não será, em todo o caso de acolher o entendimento sustentado pela Requerente, de que é aos Estados contratantes, no caso ao Estado da sua residência – o Estado português – que assiste o ónus de sanar eventuais divergências na aplicação das legislações nacionais, efectuada por entidades particulares ou, pelo menos, distintas das respectivas administrações fiscais.

Deste modo, e pelo exposto, nada haverá a censurar às correcções operadas pela AT, e contestadas pela Requerente, relativamente ao imposto por si declarado como pago nos estados de Moçambique e Qatar (no exercício de 2015), devendo por isso o pedido arbitral improceder nessa parte, inexistindo qualquer violação da C.R.P., mormente do seu artigo 8.º, por tal

---

corresponder à correcta interpretação dos instrumentos convencionais internacionais que vinculam o Estado português.

\*

Cumula a Requerente com o pedido anulatório dos actos tributários objecto dos presentes autos, o pedido de condenação da AT no pagamento de indemnização por prestação indevida de garantia, na sequência da constituição de garantia – seguro caução - para suspensão dos processos de execução fiscal n.º ...2018... e n.º ...2018..., instaurados para cobrança coerciva das liquidações ora anuladas.

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 exactos 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 tributários restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito, conforme resulta expressamente da alínea b) do artigo 24.º do RJAT.

No mesmo preceito “*o legislador deixou claro que os efeitos aí previstos são “sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código do Procedimento e do Processo Tributário”. Considera-se a este propósito que o legislador aqui se está a referir a todos os efeitos que decorram do CPPT, para o sujeito passivo, e que são aplicáveis após a consolidação na ordem jurídica de uma determinada situação jurídico-fiscal, decorrente de uma decisão definitiva seja ela graciosa ou judicial.*”<sup>6</sup>.

Não obstante o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação, pode nele ser proferida condenação da Administração Tributária no pagamento de indemnização por garantia indevida, conforme resulta do artigo 171.º do CPPT.

Como se referiu na decisão proferida no Processo n.º 28/2013-T<sup>7</sup> “é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o

---

<sup>6</sup> Carla Castelo Trindade – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária –Anotado, Coimbra, 2016, pág. 122.

<sup>7</sup> Disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação. O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido art. 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.”

Conclui-se, assim, que este tribunal é competente para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

- “1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.
2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.
3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.”
4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”

No caso em apreço, verifica-se que o erro de que padecem os actos de liquidação anulados é imputável à Requerida pois as liquidações foram da sua iniciativa e o Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

Tem, por isso, o Requerente direito a indemnização pela garantia prestada.

No entanto, não foram alegados nem provados os encargos que a Requerente suportou para prestar a garantia, pelo que é inviável fixar aqui a indemnização a que aquela tem direito, o que poderá ser efectuado, se necessário, em execução desta decisão.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular liquidação de IRC n.º 2018..., relativa ao exercício de 2014, e a liquidação de IRC n.º 2018..., relativa ao exercício de 2015, assim como da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa que teve as referidas demonstrações de liquidação como objecto, na parte em que desconsideraram o crédito por dupla tributação internacional relativamente a imposto declarado pela Requerente como suportado nos estados do, Gabão, e do Qatar no ano de 2014;
- b) Condenar a Requerida no pagamento de indemnização por garantia indevidamente prestada, nos termos acima determinados;
- c) Julgar improcedente a restante parte do pedido arbitral;
- d) Condenar as partes nas custas do processo na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de € 5.568,00, a cargo da Requerente, e de € 3.000,00, a cargo da Requerida.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 552.967,14, 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 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 8.568,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes, na proporção do

respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 13 de Julho de 2020

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Hélder Faustino)

O Árbitro Vogal

(Maria do Rosário Anjos)