

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 155/2020-T

Tema: IRC - Retenção na Fonte; Convenção de Dupla Tributação; Meios Probatórios.

SUMÁRIO

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

II - Os formulários exigidos como prova da dispensa da retenção na fonte de IRC dos rendimentos auferidos por entidades não residentes são documentos *ad probationem*, termos em que, tendo natureza meramente declarativa, podem ser apresentados *a posteriori*. Sendo os formulários documentos *ad probationem* há que admitir a prova de residência no estrangeiro baseada em certificados emitidos pelas autoridades respectivas.

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro **Alexandre Andrade**, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (adiante designado apenas por CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, constituído em 5 de Agosto de 2020, decide no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A. (adiante designada apenas por Requerente), pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, anteriormente **B..., S.A.**, com o capital social de € 80.000,00, apresentou um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado apenas por RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (adiante designada apenas por Requerida).

No Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente diz o seguinte: *vem, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.os 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e*

dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, requerer a V. Exa. a Constituição de Tribunal Arbitral [...].

Continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, A ora requerente foi destinatária da liquidação adicional de IRC (retenções na fonte) n.º 2016..., relativa ao exercício de 2014, que originou um valor a pagar, incluindo juros compensatórios, de € 35.171,67 (cfr. resulta das demonstrações de liquidação de retenções na fonte de IRC e de liquidação de juros compensatórios [...]). A requerente apresentou reclamação graciosa contra o referido acto de liquidação de IRC (retenções na fonte) e consequentes juros compensatórios respeitante ao exercício de 2014. E depois de ter sido notificada do projecto de decisão, a requerente foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa [...]. Em reacção ao indeferimento da reclamação graciosa, a requerente apresentou recurso hierárquico. Tendo sido notificada em 17 de Dezembro de 2019 do despacho proferido em 11 de Dezembro de 2019 pela Exma. Senhora Directora de Serviços do IRC, ao abrigo de subdelegação de competências, que indeferiu o referido recurso hierárquico [...]. Percorrida que foi, sem sucesso, a via administrativa, a requerente vem por este meio apelar a outras instâncias.

Completa a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, O acto objecto do pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral é o indeferimento expresso do recurso hierárquico supra identificado e, consequentemente, o precedente indeferimento expresso da reclamação graciosa e (e em termos finais ou últimos) o acto de liquidação adicional de IRC (retenções na fonte) n.º 2016..., relativo ao exercício de 2014 [...], que apurou o montante de imposto de € 32.187,50, em resultado da desconsideração da dispensa de retenção na fonte aplicável ao caso concreto, e que apurou juros compensatórios no montante de € 2.984,17, tudo no total de € 35.171,67 (€ 32.187,50 + € 2.984,17 - [...]). Pretende a ora requerente submeter à apreciação do Tribunal Arbitral (i) a legalidade deste indeferimento expresso do recurso hierárquico e consequentemente do precedente indeferimento da reclamação graciosa, na medida em que desatende o reconhecimento da ilegalidade da liquidação adicional de IRC (retenções na fonte) referente ao exercício de 2014 da requerente e, bem assim, (ii) a legalidade da liquidação adicional de IRC (retenções na fonte) referente a este exercício de 2014, mais especificamente ilegalidade no que respeita ao seu montante total de € 35.171,67 (juros compensatórios incluídos).

Continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Pretende a ora requerente que seja declarada, quer a ilegalidade do indeferimento do recurso hierárquico e consequentemente do precedente indeferimento da reclamação graciosa, quer a ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRC (retenções na fonte) e consequentes juros compensatórios supra identificado ([...]) – e que sejam consequentemente anulados – nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, na medida em que incorpora imposto adicional a título de retenção na fonte, em consequência de errónea apreciação dos factos e do direito, como se verá a seguir. Neste sentido, deve aquele acto de liquidação adicional (incluindo os correspondentes juros compensatórios) que ascende ao montante total de € 35.171,67 ser declarado ilegal e anulado, porquanto padece de vício de violação de lei e, consequentemente, viola o princípio da legalidade, nos termos e com os fundamentos que nos propomos demonstrar infra.*

No Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente apresenta as seguintes conclusões: *Do acima exposto, em síntese, resulta que quer o indeferimento do recurso hierárquico (e o precedente indeferimento da reclamação graciosa) supra melhor identificado (na medida em que desatende o reconhecimento da ilegalidade da liquidação adicional de IRC – retenções na fonte - aqui em causa), quer a liquidação de IRC (retenções na fonte) n.º 2016... referente ao exercício de 2014, no montante total de € 35.171,67 (que inclui juros compensatórios) é parcialmente ilegal, por padecer de vício de violação de lei, devendo: a) ser declarada a ilegalidade e anulado o indeferimento do recurso hierárquico (e o antecedente indeferimento da reclamação graciosa) na medida em que recusou a anulação da liquidação adicional de IRC (retenções na fonte) aqui em causa, nos termos que aqui se discutiram; b) ser declarada a ilegalidade desta liquidação (e ser consequentemente anulada), no montante total de € 35.171,67; c) ser, consequentemente, reconhecido o direito a juros indemnizatórios, sobre o imposto liquidado adicionalmente ora contestado e pago (no montante de € 32.187,50), contados desde a data em que foi efectuado o respectivo pagamento (isto é, desde 12 de Dezembro de 2016).*

No Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente requer, a final, ***Nestes termos, deve ser declarada a ilegalidade do indeferimento do recurso hierárquico supra melhor identificado (e do precedente indeferimento da reclamação graciosa supra melhor identificada) e, bem***

assim, a ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRC (retenções na fonte) e correspondentes juros compensatórios, acima e à margem melhor identificado, respeitante ao exercício de 2014, no montante de € 35.171,67 (juros incluídos), com a sua conseqüente anulação, com todas as conseqüências legais, designadamente o reembolso à requerente do montante de imposto pago e ora contestado correspondente a € 32.187,50, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados, até integral reembolso, desde 12 de dezembro de 2016.

Na Resposta a Requerida diz, *O objeto do presente pedido de pronúncia arbitral é o ato de indeferimento expresso do recurso hierárquico deduzido em conseqüência da decisão que indeferiu a reclamação graciosa apresentada contra o ato de liquidação n.º 2016..., relativo a retenções na fonte de IRC e juros compensatórios do exercício de 2014, no montante total de € 35.171,67. A referida liquidação foi emitida na seqüência das correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de ..., no âmbito da ação inspetiva externa realizada a coberto das ordens de serviço n.os OI2015... e OI2016..., cujo relatórios se encontram juntos ao Processo Administrativo (adiante PA), dando-se o seu teor por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais. Peticionando a Requerente, a final, declaração de ilegalidade dos atos impugnados e, conseqüentemente, a anulação da liquidação e reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.*

Mais diz a Requerida na Resposta, *Quanto à matéria de facto, remete-se para o Relatório da Inspeção Tributária (adiante RIT), bem como para as Informações que sustentam as decisões de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, dando o seu teor como integralmente reproduzido. A Requerente encontra-se registada para o exercício da atividade principal de “Arrendamento de bens imobiliários” e para as atividades secundárias de “Outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão” e de “Compra e venda de bens imobiliários”, enquadrando-se em sede de IVA no regime normal de periodicidade trimestral e em sede de IRC no regime geral de tributação ([...]). No âmbito da ação inspetiva externa realizada a coberto das ordens de serviço n.os OI2015... e OI2016..., foi efetuadas correções técnicas à matéria tributável declarada pela Requerente, [...]. Foi, ainda, efetuada, no que respeita à comissão no montante de montante de € 128.750,00, uma correção relativa a retenção na fonte de IRC, no valor € 32.187,50 nos termos da alínea g) do n.º 1 e n.º 4 do artigo 94.º e do artigo 98.º do CIRC, referente a pagamentos de comissões a entidades não*

residentes em território nacional ([...]). No seguimento das correções indicadas, foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 2016..., que originou a apresentação de reclamação graciosa e de pedido de pronúncia arbitral que correu termos no CAAD sob o n.º 462/2018-T, e a liquidação de retenções na fonte de IRC n.º 2016..., objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.

Continua a Requerida na Resposta, A Requerente contesta, na presente ação arbitral, a liquidação relativa a retenção na fonte de IRC, invocando, em abono da sua pretensão, argumentação idêntica à que foi esgrimida nos procedimentos administrativos de reclamação graciosa e de recurso hierárquico. Ora, o entendimento da AT sobre a questão controvertida está perfeitamente fundamentado no RIT, bem como nas Informações que sustentam o despacho de indeferimento da reclamação graciosa e de indeferimento do recurso hierárquico, que se reproduzem integralmente, pelo que resta sintetizar os aspetos mais relevantes para a boa decisão da causa. As razões de facto e de direito invocadas pela Requerente estão, salvo o devido respeito, longe de fundamentar ou sustentar qualquer das pretensões formuladas, as quais devem improceder, desde logo pelos fundamentos aduzidos pela AT nos procedimentos anteriores.

Diz ainda a Requerida na Resposta, Ambiciona a Requerente, como consequência da procedência do pedido de anulação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico e da declaração de ilegalidade do ato de liquidação de retenção na fonte, o pagamento de juros indemnizatórios. Ora, dado que, como cabalmente demonstrado, inexistente in casu erro imputável aos serviços não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

*Pede, a final, a Requerida, na Resposta, o seguinte: **Nestes termos, e nos mais de direito, [...], deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais consequências.***

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 9 de Março de 2020 e posteriormente notificado à Requerida.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como Árbitro do Tribunal Arbitral Singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 6 de Julho de 2020, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 5 de Agosto de 2020.

Em 7 de Agosto de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *Tendo sido constituído o Tribunal Arbitral, notifique-se, nos termos do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta e, caso queira, solicitar a produção de prova adicional, acrescentando que deve ser remetido ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta, aplicando-se, na falta de remessa, o disposto no n.º 5 do artigo 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Em 30 de Setembro de 2020 a Requerida apresentou Resposta.

Em 13 de Outubro de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *A Requerente apresentou o seu Pedido de Pronúncia Arbitral. No Pedido de Pronúncia Arbitral a Requerente diz o seguinte: Com respeito à matéria de facto relevante, junto se indica ainda as seguintes testemunhas: - C..., [...] e - D..., [...]. E junto se indica ainda, caso se venha a considerar absolutamente imprescindível para a comprovação dos factos em causa, para prestar declarações de parte, o seguinte administrador da A...: E..., [...]. Antes de mais e de harmonia com o Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, **notifique-se a Requerente para, no prazo de 10 (dez) dias, informar o Tribunal Arbitral Singular, relativamente às testemunhas e às declarações de parte, ambas indicadas no Pedido de Pronúncia Arbitral, quais os concretos pontos do Requerimento Inicial que serão objeto daqueles tipos de prova.** A Requerida apresentou a sua Resposta e protestou juntar o Processo Administrativo. **Notifique-se a Requerida para, no prazo de 5 (cinco) dias, juntar o Processo Administrativo que protestou juntar na Resposta.** [...].*

Em 15 de Outubro de 2020 a Requerida juntou o Processo Administrativo.

Em 29 de Outubro de 2020, o Tribunal Arbitral Singular proferiu o seguinte Despacho Arbitral: *A Requerente apresentou o seu Pedido de Pronúncia Arbitral. Em 13 de Outubro de*

2020 o Tribunal Arbitral Singular proferiu Despacho Arbitral onde referiu: [...]. A Requerida apresentou o Processo Administrativo. A Requerente apresentou requerimento onde diz: A..., S.A. [...], notificada para indicar os factos sobre os quais pretende produzir prova adicional, vem a requerente informar que, para além da prova documental já junta aos autos, a referida prova adicional incidirá sobre os seguintes artigos do pedido de pronúncia arbitral: 21.º a 25.º, 27.º, 29.º, 30.º, 86.º, 87.º, 88.º, 92.º, 93.º e 97.º. A Requerida não apresentou prova testemunhal. [...]. **De harmonia com o Princípio da Autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, este Tribunal Arbitral Singular, depois de ter obtido a disponibilidade do CAAD para o efeito, designa o dia 17 de Dezembro de 2020, pelas 10 horas, para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT). A reunião será realizada, presencialmente, nas instalações do CAAD, em Lisboa. Sem prejuízo, entende o Tribunal Arbitral Singular que a Mandatária (os Mandatários) da Requerente e as Juristas designadas pela AT (aqui Requerida) poderão participar na reunião através dos meios de comunicação à distância adequados (videochamada), disponibilizados pelo CAAD. Para o efeito, notificam-se as Partes para, no prazo de 10 (dez) dias, informarem o Tribunal Arbitral Singular de que forma pretendem participar na reunião. [...]. Na reunião serão ouvidas as 2 (duas) testemunhas indicadas pela Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral. As testemunhas são a apresentar pela Requerente e serão ouvidas, presencialmente, nas instalações do CAAD, em Lisboa. Na Reunião será também ouvido o Sr. E..., na qualidade de administrador da Requerente (declarações de parte), também a apresentar pela Requerente e será ouvido, presencialmente, nas instalações do CAAD, em Lisboa. [...].**

Em 17 de Dezembro de 2020, realizou-se a reunião, nos termos do artigo 18.º do RJAT. Nesta reunião procedeu-se à inquirição das testemunhas apresentadas pela Requerente (a Requerida não apresentou prova testemunhal) e às declarações de Parte (no caso, do Administrador da Requerente). Na reunião foi determinado pelo Tribunal Arbitral Singular o seguinte: *Nos termos do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT, o Tribunal determina a prorrogação do prazo referido no n.º 1 do artigo citado por dois meses, a contar do termino daquele, bem como a comunicação de tal circunstância ao Conselho Deontológico do CAAD, por força do n.º 3 do artigo 11.º do Código Deontológico, determinada designadamente em virtude do período de férias judiciais e da tramitação processual subsequente definida. O Tribunal, em cumprimento*

do disposto no artigo 18.º n.º 2 do RJAT, deliberou que a decisão final será proferida até ao fim do prazo no artigo 21.º do RJAT, considerada a prorrogação acima indicada.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral Singular é competente e foi regularmente constituído.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de Facto

2.1. Factos Provados

Analisada a prova produzida no âmbito do presente Processo Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular considera provados, com relevo para a presente Decisão Arbitral, os seguintes factos:

1. A Requerente, atualmente **A...**, **S.A.**, anteriormente **B...**, **S.A.**, é uma sociedade comercial com a natureza jurídica de sociedade anónima com o seguinte objeto social: Administração de bens e valores, designadamente imobiliários, mantidos como reserva ou para fruição, na gestão e arrendamento de imóveis próprios, incluindo a sua utilização para fins turísticos, nomeadamente alojamento mobiliado de curta duração; na compra de prédios para habitação dos seus acionistas e, ainda, na construção de imóveis, na celebração de negócios de compra, compra para revenda e venda de imóveis, bem como na prestação de serviços de administração, de formação e de consultadoria imobiliária, financeira, técnica e de gestão (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
2. Após a apresentação da entidade **F...** (adiante referida apenas como **F...**) à Requerente por parte da **G...** (entidade que tinha um contrato com a Requerente para o mercado nacional) e da **H...** Sociedade de Advogados, em 19 de Novembro de 2013 a Requerente celebrou com a referida **F...** um contrato – *Agreement for Consultancy & Marketing Services* –, documento redigido em língua inglesa, onde, entre outros foi estipulado o seguinte: [...] *B) It is expected the Owner, until 18th January 2014, will become the registered owner of urban building located at Travessa ..., ..., Cascais, parish of ...*,

Borough of Cascais, registered at the Land Registry of Cascais under the nr. ... and registered at the Urban Tax Department under article n.º ..., of the parish of ...; [...].

Clause One (Object). 1 - By way of this agreement, Owner hires the consultancy services of F... for the purposes of obtaining potential clients in China interested in buying the Owner's property described in Whereas B) above. 2 - The services to be provided by F... under the terms of this agreement will include, among others, the promotion of Owner's property, contacts with Chinese property investors and any other means that F... deems adequate, in its absolute discretion, for the purposes of this contract. 3 - Within the scope of its services, F... shall introduce the Chinese potential investors ("the Clients") interested in acquiring the Owner's property. Clause Two (Remuneration). 1 - The services to be rendered by F... to Owner within the scope of this agreement will be remunerated only in the event any clients introduced by F... effectively acquire the Owner's property. 2 - For the purposes of the previous number of this clause, Owner shall pay F... a fee for its services corresponding to 25% of the purchase price of the property acquired by Client(s) introduced by F... . 3 - It is expressly agreed between the Parties that the payment of the fee [...] and will become due and shall be paid by Owner at the time of the signing of the Deed of Conveyance and payment of respective purchase price by the client(s) introduced by F... . 4 - For the purposes of the payment of the fee mentioned in number two of this clause, F... shall provide the Owner with the corresponding invoice and bank account details, which may be of a third party providing to the Owner, in this last case, a signed document subrogating the third party in its position of this Agreement (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo e declarações da Parte).

3. A F..., era, no ano de 2014, uma sociedade residente, para efeitos fiscais, em Hong Kong (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo e declarações da Parte).
4. Em 7 de Abril de 2014, por escritura pública de compra e venda, a Requerente comprou, pelo preço de € 235.000,00, o prédio urbano, composto de moradia de cave, rés-do-chão e 1.º andar e logradouro, destinado a habitação, denominado "Lote x", sito em ..., Travessa ..., n.º..., freguesia de ..., concelho de Cascais, descrito na ... Conservatória do

- Registo Predial de Cascais sob o artigo n.º..., freguesia de ..., inscrito na matriz sob o artigo provisório P... da freguesia de ... (conforme Processo Administrativo).
5. A H... Sociedade de Advogados, com sede na ..., ..., ..., Lisboa, notificou a Requerente, na qualidade de procuradores de um cidadão de nacionalidade chinesa, para a outorga de Documento Particular Autenticado de Compra e Venda, a celebrar nos escritórios da H... Sociedade de Advogados, na sequência da celebração de Contrato Promessa de Compra e Venda do prédio urbano sito na ..., Lote ..., ..., freguesia de ..., concelho de Cascais, descrito na Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o n.º ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da mesma freguesia (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e declarações da Parte).
 6. Em 11 de Abril de 2014, a Requerente, por Contrato de Compra e Venda, vendeu, pelo preço de € 515.000,00, a um cidadão de nacionalidade chinesa, representado por procurador com domicílio profissional na Avenida ..., ..., ..., Lisboa (sede da H... Sociedade de Advogados), o prédio urbano denominado Lote ..., situado em ..., Travessa ..., n.º..., freguesia de ..., concelho de Cascais, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de ... sob o artigo n.º..., freguesia de ..., inscrito na matriz sob o artigo provisório ... da freguesia de ... (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo e declarações da Parte).
 7. Concretizada a venda do imóvel (conforme ponto 6. do 2.1. Factos Provados), a F... emitiu, em nome da Requerente (na data, B..., S.A., VAT n.º PT...), a fatura n.º 0010/2014, datada de 14 de Abril de 2014, pelos serviços prestados pela B... à Requerente – *Description of Services: Market Research Services in China* – no valor total de € 128.750,00, correspondente a 25% do preço da venda - € 515.000,00 x 25% = € 128.750,00 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo e declarações da Parte).
 8. A Requerente efetuou o pagamento dos € 128.750,00 à F..., correspondente à comissão devida pela Requerente à F..., mediante a entrega do cheque bancário n.º..., no valor de € 128.750,00, datado de 16 de Abril de 2014, emitido, por indicação da F..., a favor da H... Sociedade de Advogados (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo e declarações da Parte).

9. A Requerente tem e apresentou o certificado de residência fiscal em Hong Kong, referente ao ano de 2014, da F..., datado de 8 de Abril de 2014 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral, Processo Administrativo e declarações da Parte).
10. A Requerente tem e apresentou o Modelo 21-RFI da F..., datado de 3 de Maio de 2016 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
11. A Requerente foi objeto de procedimento de inspeção (Ordens de Serviço: OI2015... de 21/07/2015 e OI2016... de 01/02/2016), externo, de âmbito geral para o período de 2013 (OI2015... de 21/07/2015) e 2014 (OI2016... de 01/02/2016), motivada no âmbito de uma ação de origem central de controlo do sector de promoção e mediação imobiliária (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
12. Por Ofício datado de 8 de Agosto de 2016, foi enviado à Requerente comunicação com as conclusões do Relatório da Inspeção para, no prazo de 15 dias, a Requerente exercer, querendo, o direito de audição sobre o projeto de relatório da inspeção tributária nos termos do artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPITA. A notificação foi enviada por carta registada (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
13. Por Ofício datado de 20 de Setembro de 2016, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária: [...] *Fica(m) por este meio notificado(s), nos termos do artigo 62.º do RCPITA, do Relatório de Inspeção Tributária, que se anexa como parte integrante da presente notificação, respeitante à Ordem de Serviço acima referenciada.* [...] (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
14. O Relatório de Inspeção Tributária diz, entre outros, o seguinte: [...]. **III.2.2 – Análise específica – Incorreções detetadas – Ano de 2014. III.2.2.1 – Em sede de IRC. [...]. III.2.2.3 – Retenção na fonte dos rendimentos pagos relativos à fatura emitida por F... Ltd.. Nos termos do n.º 6 da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas consideram-se obtidos em território**

português os rendimentos provenientes da intermediação na celebração de qualquer contrato, mesmo que não sejam imputáveis a estabelecimento estável em território português. Ora, a comissão de 128.750 Euros cuja situação foi analisada no item [...] enquadra-se neste tipo de rendimentos, assim está sujeita a retenção na fonte a título definitivo, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 94.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas onde está previsto que o IRC é objeto de retenção na fonte relativamente aos rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras. De acordo com o artigo 98.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, não existirá obrigação de efetuar a retenção na fonte, relativamente às comissões pagas sempre que exista convenção para eliminar a dupla tributação, e a competência para a tributação dos rendimentos auferidos pela entidade não residente não seja atribuída ao Estado da fonte ou seja apenas limitada. No caso de Hong Kong estamos perante a existência de um acordo entre Portugal e a Região Administrativa Especial de Hong Kong – resolução da Assembleia da República n.º 49/2012 de 16/04, onde se prevê no seu artigo 7.º, a tributação dos lucros obtidos pelas sociedades no país onde as mesmas se encontram sediadas. Mas para que tal dispensa de retenção na fonte se verifique é necessário que à data do pagamento dos rendimentos, o beneficiário das comissões tenha apresentado formulário modelo 21-RFI e, no caso concreto de Hong Kong, apresente igualmente o certificado de residência fiscal emitido em seu nome, pelas Autoridades Fiscais daquele país. Quando o beneficiário do pagamento não coincide com o emitente da fatura a dispensa de retenção na fonte está condicionada ao facto do certificado de residência estar emitido em nome do beneficiário do pagamento e não em nome do emitente da fatura. Ora neste caso e conforme se pode verificar da análise do anexo 27 – 8 fls, o certificado de residência apresentado pelo sujeito passivo está emitido em nome de F... Limited, enquanto que o beneficiário do pagamento é H... Sociedade de Advogados, ou seja, o beneficiário do pagamento e o certificado de residência não são a mesma entidade. Quanto ao modelo 21-RFI, que se encontra também no anexo 27 – 8 fls

verifica-se que no quadro I o beneficiário identificado é a F... Ltd. No quadro III desse mesmo modelo não consta a certificação das entidades competentes, e no quadro VIII a data que consta é a de 03/05/2016, ou seja data essa bastante posterior à da realização deste negócio. Assim, tendo em conta que não estão reunidas as condições para a dispensa de retenção na fonte previstas no artigo 98.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, nos termos do n.º 4 do artigo 94.º do mesmo Código deveria ter sido efetuada retenção na fonte à taxa de 25% ao montante de 128.750,00 Euros que corresponde ao valor da comissão paga. Tendo em conta o exposto anteriormente há retenção na fonte de IRC em falta no montante de 32.187,50 Euros ($128.750,00 \times 25\% = 32.187,50$). Este montante, nos termos do n.º 6 do artigo 94.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, deveria ser retido à data da colocação à disposição dos rendimentos (no caso 16/04/2014) e entregue nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte aquele em que forem deduzidas, ou seja até dia 20 de maio. A falta de retenção deste imposto infringe o disposto no g) do n.º 1 do artigo 94.º, n.º 4 e artigo 98.º todos do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, [...] (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).

15. O Relatório de Inspeção Tributária diz, entre outros, o seguinte: [...]. **III.2.2.1.7 – Gastos com “Market Research Services in China”.** Conforme já foi mencionado no ponto III.1 deste relatório de inspeção no ano de 2014 o sujeito passivo vendeu dois imóveis, um dos quais foi vendido a um cidadão de nacionalidade chinesa, [...], pelo montante de 515.000,00 Euros. Este imóvel encontra-se registado na matriz predial urbana através do artigo ... da freguesia de ..., concelho de Cascais. Esta venda foi realizada em 11/04/2014. [...]. Relativamente à verba de 128.750,00 Euros trata-se de uma fatura com o número 0010/2014 datada de 14/04/2014, emitida por F... Limited, com sede em Hong Kong. [...]. 2 – Relativamente à operação titulada pela fatura supra identificada apresentar cópia do meio de pagamento utilizado para liquidação da mesma com identificação clara e inequívoca do beneficiário desse pagamento e, no caso de ser cheque, fotocópia do mesmo cheque frente e verso. 3 – Juntar cópia do formulário modelo 21-RFI apresentado pelo beneficiário desse pagamento com vista à

dispensa de retenção na fonte sobre os rendimentos auferidos por entidades não residentes, conforme se encontra disposto no artigo 98.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. [...]. No dia 05/05/2016 foi recebida nestes serviços a seguinte resposta: [...] A fatura emitida pela “F... Limited (designada abreviadamente por F...) refere-se ao pagamento de uma comissão por serviços de intermediação prestados por esta entidade no âmbito da venda de um imóvel propriedade da B... [...]. De facto no âmbito da sua atividade imobiliária a B... celebrou um contrato de consultoria e marketing com a F... para promover as propriedades que tinha em carteira junto de investidores chineses [...]. Neste âmbito a F... promoveu/ intermediou a compra/ venda do prédio urbano denominado lote ..., situado em ..., Travessa ..., n.º..., ..., tendo por esse serviço auferido € 128.750,00 (correspondente a 25% do valor da venda) conforme pode ser confirmado pelo contrato de compra e venda celebrado em 11 de Abril de 2014 [...]. Ou seja, os serviços prestados pela F... permitiram que a venda do imóvel fosse efetivamente concretizada junto de um investidor chinês. [...]. De facto, no âmbito dos serviços que a F... prestou à B..., a F... não só identificou os investidores interessados no imóvel como possibilitou a concretização da transação por um valor superior àquele que era a expectativa da B..., atendendo às especificidades do mercado chinês. [...]. A fatura foi paga através de cheque emitido à H...– Sociedade de Advogados, conforme pode ser verificado pela cópia do extrato bancário, do documento de pedido de emissão de cheque e da nota de débito [...]. Não obstante a F... ser a entidade beneficiária deste pagamento o mesmo foi pago, a pedido desta, por cheque emitido à ordem da H...– Sociedade de Advogados. [...]. Nos termos do disposto no artigo 98.º do CIRC, de modo a dispensar a retenção na fonte em Portugal nos termos do ADT celebrado com Hong Kong, o beneficiário do rendimento deve fazer prova do cumprimento dos pressupostos que resultam da convenção destinada a evitar a dupla tributação junto da entidade obrigada a efetuar a retenção na fonte mediante a apresentação de um formulário de modelo aprovado pelo responsável da área de finanças (i) certificado pela autoridade competentes do respetivo Estado de residência ou (ii) acompanhado de um documento emitido pelas autoridades competentes que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a respetiva sujeição

a imposto. Deste modo a B... junta como doc. [...] o formulário modelo 21-RFI devidamente preenchido e o certificado de residência fiscal das F... emitido pelas autoridades competentes de Hong Kong. [...]. Passaremos agora à análise à resposta: [...]. O sujeito passivo afirma que este valor se trata do pagamento de comissão por serviços de intermediação prestados no âmbito da venda do imóvel situado na Travessa ..., n.º..., ..., Cascais, registado na matriz predial urbana através do artigo ... da freguesia de ..., concelho de Cascais. Este imóvel foi vendido em 11/04/2014 pelo valor de 515.000,00 Euros, ou seja, esta comissão corresponde a 25% do valor da venda. O sujeito passivo junta como documento [...] um contrato de consultoria e marketing lavrado em língua inglesa entre F... Ltd e B... SA. Este contrato foi assinado em 19/11/2013, com a premissa (vide B do contrato [...]) de que até 18 de Janeiro de 2014 a B... SA se tornasse proprietária do artigo ... da freguesia de Este artigo deu origem ao artigo urbano ... da mesma freguesia. Ora este artigo só passou para a propriedade do sujeito passivo em 07/04/2014 [...]. [...]. Quanto ao pagamento da fatura emitida pela F... Ltd no valor de 128.750,00 verifica-se, através dos elementos enviados, que o mesmo foi efetuado através da emissão de um cheque bancário cujo beneficiário é H... Sociedade de Advogados, e não da empresa emitente da fatura. O sujeito passivo justificou a situação alegando que o pagamento foi feito desta forma a pedido da emitente dessa fatura. O sujeito passivo juntou ainda o certificado de residência do emitente da fatura emitido pelas entidades competentes. Quanto ao modelo 21-RFI apresentado pelo sujeito passivo verifica-se que no quadro I o beneficiário é a F... Ltd.. No quadro III desse mesmo modelo não consta a certificação das entidades competentes, e no quadro VIII a data que consta é de 03/05/2016, ou seja, data essa bastante posterior à realização deste negócio e já no decurso deste procedimento inspetivo (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).

16. O Ofício datado de 20 de Setembro de 2016 (conforme ponto 13. do 2.1 dos Factos Provados) referia o seguinte: [...] *Ficam notificados, nos termos do artigo [...], do Relatório de Inspeção Tributária, que se anexa como parte integrante da presente notificação, respeitante à Ordem de Serviço acima referenciada. Das correções*

meramente aritméticas efetuadas à matéria tributável e/ ou imposto, sem recurso a avaliação indireta, cujos fundamentos constam do referido Relatório. A breve prazo, os serviços da AT procederão à notificação da liquidação respetiva, a qual conterà os meios de defesa, bem como o prazo de pagamento, se a ele houver lugar. [...] (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).

17. A Autoridade Tributária, aqui Requerida, emitiu a liquidação adicional de retenção na fonte de IR (IRC) n.º 2016..., datada de 3 de Outubro de 2016, relativa ao exercício de 2014, no valor de € 32.187,50, que originou, incluindo juros compensatórios de € 2.984,17, um valor a pagar de € 35.171,67 (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
18. No âmbito do Programa Especial de Redução do Endividamento ao Estado (“PERES”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 67/2016, de 3 de Novembro, a Requerente efectuou, em 12 de Dezembro de 2016, o pagamento do montante total do imposto liquidado adicionalmente, no valor de € 32.187,50, tendo beneficiado da anulação dos juros compensatórios nos termos do referido regime (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
19. A Requerente apresentou, em 24 de Março de 2017, Reclamação Graciosa contra o acto de liquidação de IRC (retenções na fonte) n.º 2016..., relativo ao período de 2014, no valor de € 35.171,67 (incluindo os consequentes juros compensatórios), com data de abertura do procedimento de 27 de Março de 2017, ao qual foi dado o n.º ...2017... (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
20. Na Reclamação Graciosa apresentada, a Requerente, na Introdução, disse o seguinte: *1. O Serviço de Finanças de ... realizou uma ação inspetiva externa, de âmbito geral, aos elementos contabilísticos-fiscais da Reclamante, por referência aos períodos de tributação de 2013 e 2014, na sequência das Ordens de Serviço n.º OI2015... e OI2016..., respetivamente. 2. A Reclamante foi notificada, em 28 de Setembro de 2016, do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) [...]. 3. Entre os diversos ajustamentos efetuados no decurso da ação inspetiva, foi proposta uma correção relativa a retenção na fonte de IRC em falta no período de tributação de 2014, no montante total de €*

- 32.187,50 relativa a pagamentos de comissões a entidades não residentes em território nacional. 4. Em face da referida correção, a Reclamante viria a ser notificada da demonstração de liquidação de IRC n.º 2016... [...], da qual consta um valor total a pagar de € 35.171,67, dos quais € 32.187,50 respeitam a retenção na fonte de IRC em falta e € 2.984,17 a juros compensatórios. 5. Em 12 de Dezembro de 2016, no âmbito do Programa Especial de Redução do Endividamento ao Estado (“PERES”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 67/2016 de 3 de Novembro, a Reclamante efetuou o pagamento do imposto em falta, no valor de € 32.187,50 ([...]), respeitante à correção referida no ponto III.2.2.3 – Retenção na fonte do RIT, tendo beneficiado da anulação dos juros compensatórios nos termos do referido regime. 6. Uma vez que a Reclamante não concorda com a correção promovida pela Equipa de IT, vem manifestar a sua discordância relativamente ao ato de liquidação supra referido através da presente reclamação graciosa. **Dos Factos. III.2.2.3 – Retenção na fonte dos rendimentos pagos relativos à fatura emitida por F... Lta.** [...] (conforme Processo Administrativo).
21. Na Reclamação Graciosa apresentada, a Requerente, a final, requereu o seguinte: **Do Pedido.** 45. Em face da argumentação deduzida, bem como dos documentos apresentados em anexo, solicita-se a V. Exa.: - aceitação da presente Reclamação Graciosa referente ao período de tributação de 2014; - anulação da correção efetuada a título de retenção na fonte em falta e da respetiva demonstração de liquidação n.º 2016...; - reembolso do montante de € 32.187,50, pago indevidamente, bem como o pagamento dos juros indemnizatórios a que a Reclamante entende ter direito (conforme Processo Administrativo).
22. Por Ofício datado de 7 de Maio de 2018, a Requerente foi notificada do projecto de Decisão da Reclamação Graciosa com a seguinte proposta de decisão: **VIII – PROPOSTA DE DECISÃO.** Nestes termos e em face do exposto, propõe-se o **indeferimento** da reclamação, de acordo com os fundamentos da presente informação. (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
23. Por Ofício datado de 20 de Junho de 2018, a Requerente foi notificada do Despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa com a seguinte decisão: **IX – DECISÃO.** Deste

modo, e decorrido o prazo de 15 dias, sem que a reclamante tenha exercido o direito de audição prévia e/ ou trazido aos autos elementos probatórios que permitissem uma nova abordagem da questão em apreço, e tendo presente os factos e fundamentos invocados no projeto de decisão constante das folhas 162 a 164, e acima transcritos, propõe-se que o mesmo se convole em definitivo, no sentido do indeferimento do pedido (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).

24. Da Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa consta, entre outros, o seguinte:

I – INTRODUÇÃO. Vem a sociedade “A... SA” (adiante designada “reclamante”), NIF [...], deduzir reclamação graciosa ao abrigo do disposto no [...], contra a liquidação adicional de retenções na fonte de IRC e de juros compensatórios, a seguir identificadas: N.º da liquidação: 2016 ..., Período: 2014, Imposto: Retenção na fonte de IRC, Valor: € 32.187,50. N.º da liquidação: 2016..., Período: 2014, Imposto: JC, Valor: € 2.984,17. TOTAL: € 35.171,67 [...]. **IV – DESCRIÇÃO DOS FACTOS.** No âmbito de ações inspetivas externas [...] aos anos de 2013 e 2014 (OI 2015... e OI2016...) foram apuradas correções, em sede de Retenções na Fonte de IRC, conforme discriminação seguinte: Imposto Corrigido: Retenções na fonte (art. 94.º do CIRC). 2014: 32.187,50 €. As correções inspetivas geraram as liquidações discriminadas na tabela seguinte e consequentemente os respetivos documentos de cobrança: N.º da liquidação: 2016..., Tipo: LA. Data de Liq.: 03-10-2016. Valor - LA: € 32.187,50. Prazo Cob.: 30-11-2016. N.º da liquidação: 2016..., Tipo: JC. Data de Liq.: 03-10-2016. Valor - JC: € 2.984,17. Prazo Cob.: 30-11-2016. Totais: € 32.187,50. € 2.984,17. **V – ALEGAÇÕES DA RECLAMANTE.** [...] Alega a reclamante, em síntese, com base nos seguintes fundamentos os quais passamos a resumir no essencial: - Fez um pagamento à F... (entidade residente para efeitos fiscais em Hong Kong) pela prestação de serviços de consultoria e marketing de promoção imobiliária; - O pagamento efetuado à F... encontra-se dispensado de retenção na fonte em virtude de a reclamante dispor de um formulário 21-RFI assinado pela F... e de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades competentes de Hong Kong; - Apesar de o pagamento ter sido efetuado por cheque emitido à H..., a F... é a beneficiária efetiva do rendimento; - Ainda

que se entenda que o beneficiário do rendimento fosse a H..., não haveria lugar a retenção na fonte. **VI – ANÁLISE DO PEDIDO.** A Reclamante é uma sociedade anónima enquadrada [...] em sede de IRC no regime geral de tributação [...]. A reclamante encontra-se registada com as seguintes atividades: [...] – compra e venda de bens imobiliários [...]. Como já mencionado, no âmbito de ações inspetivas aos anos de 2013 e 2014, foram apuradas correções à matéria tributável, tendo por base “Retenções na fonte de IRC” apuradas no exercício de 2014, no valor de 32.187,50 €, como já referido anteriormente. A reclamante foi alvo de procedimento de inspeção aberto sob as OI2015... e OI2016..., da qual resultou uma correção relativa a retenção na fonte de IRC, relativa ao período de tributação de 2014, no valor de 32.187,50 referente a pagamentos de comissões a entidades não residentes em território nacional. A reclamante foi notificada das conclusões do Relatório da referida ação de inspeção, pelo ofício n.º..., de 08-08-2016 para, no prazo de 15 dias, querendo, exercer o direito de audição sobre o projeto de relatório de inspeção tributária [...]. Esta notificação foi enviada por carta registada [...] e veio devolvida com indicação de “objeto não reclamado”, no entanto, pelo estatuído no n.º 1 do art. 39.º do CPPT, considera-se que o sujeito passivo se encontra notificado. Assim, dado a reclamante não ter exercido o seu direito de audição, a equipa de inspeção entendeu ser de manter as correções aritméticas propostas no projeto de relatório de inspeção. Em 20-09-2016, através do ofício n.º..., a reclamante foi notificada do relatório de inspeção tributária, [...], dando conhecimento das “correções meramente aritméticas efetuadas à matéria tributável e/ou imposto, sem recurso a avaliação indireta, cujos fundamentos constam do referido relatório. Neste sentido, foi emitida a liquidação oficiosa n.º 2016 ... de retenção na fonte de IRC do ano de 2014, no valor de 35.171,67 € que inclui juros compensatórios no valor de 2.984,17 €. De acordo com o art. 98.º do CIRC “não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, (...) relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do art.94.º do CIRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem a direção efetiva em território português e aí não

*possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao estado da fonte ou apenas o seja de forma limitada.”. Ora, no caso em apreço temos um valor de € 128.750,00 que consta da fatura 0010/2014 de 14-04-2014, emitida por F..., com sede em Hong Kong, que se refere ao pagamento de comissão por serviços de intermediação prestado no âmbito da venda do imóvel situado na Travessa ..., n.º..., registado na matriz predial urbana através do artigo ... da freguesia de ..., concelho de Cascais [...]. Este imóvel foi vendido em 11-04-2014 pelo valor de 515.000,00 €, ou seja, esta comissão corresponde a 25% do valor da venda. No caso de Hong Kong estamos perante a existência de um acordo entre Portugal e a Região Administrativa Especial de Hong Kong - [...] onde se prevê, no seu art. 7.º, a tributação dos lucros obtidos pelas sociedades no país onde as mesmas se encontram sediadas. Mas, para que se verifique a dispensa de retenção na fonte, é necessário que, à data do pagamento dos rendimentos, o beneficiário das comissões tenha apresentado o modelo 21-RFI e, no caso concreto de Hong Kong, o certificado de residência emitido em seu nome, pelas Autoridades Fiscais daquele País. Quando o beneficiário do pagamento não coincide com o emitente da fatura, a dispensa de retenção na fonte está condicionada ao facto do certificado de residência estar emitido em nome do beneficiário do pagamento e não em nome do emitente da fatura. Ora, neste caso, o certificado de residência apresentado pela reclamante está emitido em nome de F..., enquanto o beneficiário do pagamento é H... Sociedade de Advogados, ou seja, o beneficiário do pagamento e o certificado de residência não são a mesma entidade. Quanto ao modelo 21-RFI [...] verifica-se que: - No quadro I: o beneficiário é identificado como F... Ltd, - No quadro III: não consta a certificação das entidades competentes; - No quadro VIII a data que consta é a de 03-05-2016, data posterior à realização deste negócio (11-04-2016). Assim, tendo em conta que não estão reunidas as condições para a dispensa de retenção na fonte previstas no art. 98.º do CIRC, nos termos do n.º 4 do art. 94.º do CIRC, deveria ter sido efetuada retenção na fonte à taxa de 25% ao montante de 128.750,00€, que corresponde ao valor da comissão paga. Pelo exposto, verifica-se que há retenções na fonte de IRC em falta no montante de 32.187,50€ (128.750,00€ * 25% = 32.187,50€). Este montante deveria, nos termos do n.º 6 do art. 94.º do CIRC, ter sido retido à data*

da colocação à disposição dos rendimentos (no caso 16-04-2014), e entregue nos Cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte aquele em que foram deduzidas, neste caso, 20 de maio. A sua falta originou a emissão da liquidação oficiosa e respetivos juros compensatórios, que a reclamante quer que seja anulada em sede da reclamação graciosa, no entanto, afigura-se-nos que a correção efetuada pela equipa de IT se encontra correta pelo que não será aceite a pretensão da reclamante. [...]. **VIII - PROPOSTA DE DECISÃO.** Nestes termos e em face do exposto, propõe-se o indeferimento da reclamação, de acordo com os fundamentos da presente informação. [...]. **IX – DECISÃO.** Deste modo, e decorrido o prazo de 15 dias, sem que a reclamante tenha exercido o direito de audição prévia e/ ou trazido aos autos elementos probatórios que permitissem uma nova abordagem da questão em apreço, e tendo presente os factos e fundamentos invocados no projeto de decisão constante das folhas 162 a 164, e acima transcritos, propõe-se que o mesmo se convole em definitivo, no sentido do indeferimento do pedido. [...]. À consideração superior [...] (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).

25. Da Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa consta o seguinte parecer: **Parecer.** A reclamante foi notificada do projeto de decisão, através da Via CTT, nos termos do n.º 10 do art.º 39.º do CPPT em 13/05/2018, para exercer, querendo, o direito ao contraditório, na modalidade de audição prévia previsto no art.º 60.º da Lei Geral Tributária, faculdade que não exerceu. Assim, confirmo o teor da presente informação, no sentido de se convolar em definitivo o projeto de decisão de INDEFERIMENTO do pedido, nos termos informados, [...] (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
26. Da Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa consta o seguinte despacho: **Despacho.** Concordo, pelo que convolo em definitivo o projeto de decisão, com base nos fundamentos dele constantes, com a informação prestada infra, com o parecer que antecede e com os demais elementos integrantes dos autos, indefiro o pedido da reclamante nos termos e com os fundamentos propostos [...] (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).

27. A Requerente apresentou Recurso Hierárquico da Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2017... (e acto de liquidação de IRC (retenções na fonte) e consequentes juros compensatórios respeitante ao exercício de 2014), com data de abertura do procedimento de 6 de Julho de 2018, ao qual foi dado o n.º ...2018... (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).
28. No Recurso Hierárquico apresentado, a Requerente disse o seguinte: **I. Dos Factos.** 1. *O Serviço de Finanças de ... realizou uma ação inspetiva externa, de âmbito geral, aos elementos contabilísticos-fiscais da Recorrente, por referência aos períodos de tributação de 2013 e 2014, na sequência das Ordens de Serviço n.º OI2015... e OI2016..., respetivamente.* 2. *A Recorrente foi notificada, em 28 de Setembro de 2016, do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) [...].* 3. *Entre os diversos ajustamentos efetuados no decurso da ação inspetiva, foi proposta uma correção relativa a retenção na fonte de IRC em falta no período de tributação de 2014, no montante total de € 32.187,50 relativa a pagamentos de comissões a entidades não residentes em território nacional.* 4. *Em face da referida correção, a Recorrente viria a ser notificada da demonstração de liquidação de IRC n.º 2016 ... [...], da qual consta um valor total a pagar de € 35.171,67, dos quais € 32.187,50 respeitam a retenção na fonte de IRC em falta e € 2.984,17 a juros compensatórios.* 5. *Em 12 de Dezembro de 2016, no âmbito do Programa Especial de Redução do Endividamento ao Estado (“PERES”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 67/2016 de 3 de Novembro, a Recorrente efetuou o pagamento do imposto em falta, no valor de € 32.187,50 ([...]), respeitante à correção referida no ponto III.2.2.3 – Retenção na fonte do RIT, tendo beneficiado da anulação dos juros compensatórios nos termos do referido regime.* 6. *Ora, não tendo a Recorrente concordado com a correção supra mencionada, em 24 de Março de 2017 deduziu reclamação graciosa (à qual foi atribuído o n.º ...2017...).* 7. *A Recorrente foi notificada, em 21 de Junho de 2018, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, [...], no qual a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) vem manter e confirmar a argumentação aduzida no RIT.* 8. *Em face do exposto, não se conformando*

- com a decisão proferida, a Recorrente vem interpor recurso hierárquico da decisão, [...] (conforme Processo Administrativo).*
29. No Recurso Hierárquico apresentado, a Requerente, a final, requereu o seguinte: **Do Pedido.** *Em face da argumentação deduzida, solicita-se a V. Exa. o deferimento da pretensão da Recorrente, procedendo-se à revogação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa registada sob o n.º ...2017... e, conseqüentemente, à correta apreciação do mérito das questões nela apresentadas (conforme Processo Administrativo).*
30. Por Despacho datado de 21 de Outubro de 2019, o Recurso Hierárquico foi objeto de decisão de indeferimento, com o seguinte despacho: **Despacho.** *Indefiro o recurso com os fundamentos invocados (conforme Processo Administrativo).*
31. A informação que fundamentou o Despacho datado de 21 de Outubro de 2019 referia, entre outros, o seguinte: **INFORMAÇÃO.** *Em 26-07-2018, através da comunicação [...], a Direção de Finanças de Lisboa enviou, a esta Direção de Serviços, o recurso hierárquico n.º ...2018... (n.º entrada IRC...) efetuado pelo sujeito passivo A... SA. O sujeito passivo A... AS, titular do Número de Pessoa Coletiva (NIPC)..., vem interpor recurso hierárquico do despacho do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Lisboa que, em 19-06-2018, indeferiu a **reclamação graciosa n.º ...2017...**, que teve por objeto a liquidação adicional n.º 2016..., relativa a retenções na fonte de IRC e de juros compensatórios do ano de 2014, no valor total de € 35.171,67. [...]. **II – MATÉRIA RECORRIDA.** Na sequência de procedimento inspetivo à A..., SA, aos exercícios de 2013 e 2014, para além de correções técnicas, também foram efetuadas correções em sede de retenções na fonte de IRC, no exercício de 2014. As correções às retenções na fonte derivam do facto de a recorrente não ter retido imposto relativo à fatura emitida pela F... Ltd (F...), entidade residente em Hong Kong, pela comissão relativa à prestação de serviços de consultoria e marketing com vista a identificar potenciais investidores/ clientes de nacionalidade chinesa interessados na aquisição de imóveis em Portugal. De acordo com o relatório de inspeção tributária (RIT), não se encontravam reunidas as condições para a dispensa de retenção na fonte previstas no artigo 98.º do CIRC, pois detetaram-se divergências quanto ao beneficiário do*

rendimento. O Mod. 21 RFI apresentado identifica como beneficiário F... Ltd, sendo também a entidade residente em Hong Kong a emitente da fatura, contudo o pagamento é efetuado à entidade portuguesa H... Sociedade de Advogados. **III – RECLAMAÇÃO GRACIOSA (n.º ...2017...)**. Na reclamação graciosa, em síntese, a recorrente invoca os seguintes fundamentos: - Fez um pagamento à F... (entidade residente para efeitos fiscais em Hong Kong) pela prestação de serviços de consultoria e marketing de promoção imobiliária; - o pagamento efetuado à F... encontra-se dispensado de retenção na fonte em virtude da reclamante dispor de um formulário Mod. 21-RFI assinado pela F... e de um certificado de residência emitido pelas autoridades competentes de Hong Kong. – Apesar do pagamento ter sido efetuado por cheque, emitido à H..., a F... é a beneficiária efetiva do rendimento; - Ainda que se entenda que o beneficiário do rendimento fosse a H..., não haveria lugar a retenção na fonte. Da análise dos argumentos apresentados pela A..., a DF de Lisboa – Divisão de Justiça Administrativa concluiu que, quando o beneficiário do pagamento não coincide com o emitente da fatura, a dispensa de retenção na fonte está condicionada ao facto do certificado de residência estar emitido em nome do beneficiário do pagamento e não em nome do emitente da fatura. Ora, estando o certificado de residência emitido em nome de F... Ltd e o beneficiário do pagamento a H... Advogados, estamos perante duas entidades distintas, pelo que não se encontram reunidas as condições para a dispensa da retenção na fonte previstas no art.º 98.º do CIRC, considerando que a correção efetuada pela equipa de inspeção tributária se encontra correta. Da proposta de decisão foi concedido o exercício do direito de audição, sem que o sujeito passivo tenha exercido e/ ou trazido aos autos elementos probatórios que permitissem alterar o sentido da decisão. **IV – RECURSO HIERÁRQUICO**. No recurso hierárquico apresentado, é reiterado o alegado no processo de reclamação graciosa supra referido, não tendo aduzido novos elementos e documentos de prova. **V – APRECIÇÃO DO RECURSO PELA DSIRC**. Da consulta à aplicação informática Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes (SGRC) constata-se que a sociedade A..., SA, assume a natureza jurídica de sociedade anónima, encontrando-se enquadrada no regime geral de tributação em IRC. Tem por objeto principal [...] e, como CAE's secundários: [...]

*Compra e Venda de bens imobiliários [...]. **Dos Factos.** A recorrente celebrou, em 19-11-2013, com a sociedade F... Ltd, residente em Hong Kong, um contrato de consultoria e marketing com vista a identificar potenciais investidores/ clientes de nacionalidade chinesa interessados na aquisição de imóveis. As cláusulas do contrato podem sintetizar-se: - A recorrente deveria tornar-se proprietária, até 18-01-2014, do imóvel situado na Travessa ..., n.º..., registado na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia de ..., Concelho de Cascais. Ressalva-se que esta aquisição apenas ocorreu em 07-04-2014 [...]. - Que aquando da concretização da venda do imóvel ao investidor de nacionalidade chinesa (nota de rodapé 4: a venda do imóvel foi concretizada em 11-04-2014, pelo preço de € 515.000,00), a recorrente deveria pagar uma comissão correspondente a 25% do valor da venda. – O pagamento desta comissão deveria ser pago pelo valor líquido, tendo em conta os impostos em vigor em Portugal. – O n.º 4 da cláusula 2.ª prevê que, para fins de pagamento da comissão, a F... fornecerá à A... a fatura correspondente e os detalhes da conta bancária, que podem ser de terceiros que forneçam à recorrente, neste último caso, deverá existir um documento assinado sub-rogando o terceiro na sua posição sobre este acordo. A F..., em 14-04-2014, emitiu a fatura n.º 0010/2014, à recorrente, no valor de € 128.750,00, correspondente a 25% do valor de venda do imóvel (€ 515.000,00). A fatura não tem indicação de qualquer detalhe de pagamento. A recorrente emitiu, em 16-04-2014, um cheque bancário (n.º...) no valor de € 128.765,00 (nota de rodapé 5: correspondente à importância de € 128.750,00 acrescido de encargos bancários de € 15,00), a favor da H... Sociedade de advogados. Dos autos consta certificado de residência emitidos pelas autoridades fiscais de Hong Kong (nota de rodapé 6: o certificado foi emitido pelo Commissioner of Inland Revenue - Hong Kong Special Administrative Region), em 08-04-2014, certificando que a F..., Ltd é residente, no ano de 2014, na Região Administrativa Especial de Hong Kong, nos termos do Acordo celebrado entre a República Portuguesa e a Região Administrativa Especial de Hong Kong da República Popular da China para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento. Em momento posterior à operação, ou seja, com data de 03-05-2016, consta o formulário Mod. 21-RFI, cuja identificação do beneficiário efetivo dos*

rendimentos é a F... Ltd, com morada ...– China, formulário que não tem o campo III – “Certificação das Autoridades Fiscais Competentes do Estado de Residência do Beneficiário Efetivo” preenchido. PARECER. De acordo com o n.º 2 do art.º 4.º do CIRC, as pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos. Sendo que se consideram obtidos em território português os rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos, conforme estipula o n.º 7 da alínea c) do n.º 3 do art.º 4.º do IRC, mesmo que não sejam imputáveis a estabelecimento estável em território português. Nos termos da alínea g) do n.º 1 do art.º 94.º do CIRC, os rendimentos supra referidos estão sujeitos a retenção na fonte de IRC. No entanto, e por via do art.º 98.º do CIRC pode verificar-se a dispensa total ou parcial de retenção na fonte sempre que exista convenção para eliminar a dupla tributação e a competência para a tributação dos rendimentos (comissões) auferidos pela entidade não residente não esteja atribuída ao Estado da Fonte (Portugal), ou ainda que esteja, seja apenas limitada. A Resolução da Assembleia da República n.º 49/2012, de 16 de Abril, aprovou o Acordo entre a República Portuguesa e a Região Administrativa Especial de Hong Kong da República Popular da China para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinado em Hong Kong, em 22 de março de 2011. Sendo que o n.º 1 do art.º 7.º da mencionada CDT, prevê que as comissões só podem ser tributadas em Hong Kong. Mas para que tal dispensa se verifique, é necessário que à data em que se encontra definida a obrigação de efetuar a retenção na fonte o beneficiário das comissões tenha apresentado o formulário Mod. 21 RFI certificado pelas autoridades fiscais de Hong Kong ou acompanhado de documento emitido pelas autoridades fiscais do mencionado Estado, atestando a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a impostos sobre o rendimento nesse Estado (alínea a) do n.º 2 do art.º 98.º do CIRC), Ora, regressando à situação em análise, verificamos que nos autos consta certificado de residência emitido pelas entidades competentes do Estado de da sociedade F..., em 08-04-2014, ou seja, em data anterior à celebração do negócio, atestando que a mesma era residente em Hong Kong nos termos do Acordo supra

referido. Posteriormente, e muito depois da realização da operação de venda do imóvel pela recorrente, ou seja, com data de 03-05-2016, foi entregue o Mod. 21 RFI, formulário este que não se encontrava certificado. Contudo, ainda que se considerasse o estipulado no n.º 6 do art.º 98.º do CIRC, isto é, muito embora a prova seja efetuada fora do prazo estipulado para a entrega do imposto, o imposto em falta não seria devido, uma vez que essa prova foi feita à posteriori (ainda que sujeito à aplicação de coima [...]), outro elemento a ter em conta é quem foi o beneficiário efetivo. Na realidade e tendo em conta os elementos constantes dos autos, verificamos que o contrato “Consultancy & Marketing Services” foi celebrado entre a recorrente e a F..., tendo também sido esta sociedade a emitir a fatura relativa às comissões. No entanto, o pagamento foi efetuado à sociedade portuguesa H... Sociedade de Advogados. Perante tal divergência os serviços da inspeção tributária efetuaram a correção argumentando que “... o certificado de residência apresentado pelo sujeito passivo está emitido em nome de F..., enquanto o beneficiário do pagamento é H... Sociedade de Advogados, ou seja, o beneficiário do pagamento e o certificado de residência não são a mesma entidade”. A recorrente discorda deste entendimento, alegando que, no negócio em apreço, a H... agiu em nome e por conta da F... podendo no âmbito da sua atividade receber pagamentos em nome, por conta e no interesse da F..., imputando na esfera desta os atos praticados em cumprimento das instruções recebidas, mencionando que esta situação não altera a realidade de que a F... foi o beneficiário efetivo. Perante o invocado, importa referir que o n.º 4 da cláusula 2.ª do “Agreement for Consultancy & Marketing Services” celebrado entre a recorrente e a F..., prevê que para efeitos de pagamento a F... deve emitir a correspondente fatura e detalhes bancários, podendo intervir uma terceira entidade desde que exista um documento assinado subrogando a uma terceira entidade a posição no Acordo. Do processo apenas consta um pagamento efetuado à H... Sociedade de advogados, não foi apresentado, nem a recorrente indica a existência desta sub-rogação. No entanto, sem conceder, e ainda que a H... recebesse a quantia em nome e por conta da F..., deveria existir uma transferência do montante recebido pela primeira, para a segunda. A A... não comprovou esta operação, apenas refere que a H... recebeu a importância por conta da F... . Não basta provar invocar é

*necessário comprovar, sendo certo que era a si que competia provar que a H... recebeu o montante por conta F..., conforme prevê o art.º 74.º da LGT. Perante os factos, conclui-se que a fatura foi emitida pela F... (entidade residente em Hong Kong) e o pagamento recebido pela sociedade portuguesa H... Sociedade de Advogados, não existindo prova de que a F... é a beneficiária das comissões, pelo que se reiteram as conclusões do relatório da inspeção tributária e do despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017... . Por outro lado, vem a A... alegar que, “caso fosse considerado o entendimento da Equipa de IT de que o beneficiário do pagamento é a sociedade de advogados, então nem haveria lugar a retenção na fonte em virtude de estarmos perante uma entidade residente para efeitos fiscais em Portugal (dispensada de retenção na fonte pela alínea d) do n.º 1 do art.º 97.º do Código do IRC)”, [...]. De acordo com o art.º 97.º do CIRC não existe a obrigação de retenção na fonte, quando este tenha a natureza de imposto por conta, sobre rendimentos auferidos por residentes, para os rendimentos nele elencados. Prevê a sua alínea d) que os rendimentos referidos nas alíneas b) e g) do n.º 1 do art.º 94.º, quando obtidos por pessoas coletivas ou outras entidades sujeitas, relativamente aos mesmos, a IRC, embora dele isentas. Ora perante os elementos constantes dos autos, apenas há conhecimento de que no dia 16-04-2014 foi emitido um cheque bancário cujo beneficiário é H... Sociedade de Advogados, no valor de € 128.765,00 (inclui € 15,00 de despesas bancárias), solicitado pela recorrente. Ou seja, não existem elementos que permitam à AT conhecer a efetiva natureza dos rendimentos cujo pagamento foi efetuado à H... . Por outro lado, desconhece-se a natureza da sociedade de advogados, nomeadamente se a mesma poderá estar ou não isenta de IRC. Perante estes factos, e cabendo à recorrente os meios de prova face ao invocado, também nesta situação não poderá ser dado acolhimento à pretensão da recorrente. **VI – CONCLUSÃO E PROPOSTA.** Em face dos factos acima mencionados, o recorrente não apresenta novos elementos que possam contrariar o decidido em sede de reclamação graciosa, pelo que entendemos que não deve ser dado provimento ao presente recurso, mantendo-se o despacho de indeferimento da reclamação graciosa supra referida. **VIII – DIREITO DE AUDIÇÃO.** Considerando, por um lado, que a administração Tributária, em sede de*

- análise do presente recurso, se limita a fazer a interpretação das normas legais aplicáveis ao caso e, por outro, que a decisão ora proposta se baseia nos mesmos factos sobre os quais já foi dada a oportunidade à recorrente de exercer o direito de audição, é de dispensar nova audição, nos termos da alínea c) do n.º 3 do Capítulo II da Circular n.º 13/99 de 8 de Julho. À consideração Superior (conforme Processo Administrativo).*
32. Por Ofício datado de 11 de Dezembro de 2019, a Requerente foi notificada do Despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico com o seguinte despacho: **Despacho.** *Revogo o meu ato proferido em 21.10.2019 (inf. 1379/2018) e depois de analisar o direito de audição indefiro o recurso com os fundamentos invocados [...]* (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).
33. Da Informação da Decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico (Ofício datado de 11 de Dezembro de 2019) consta, entre outros, o seguinte: **INFORMAÇÃO. I – Direito de audição.** *Em 21-11-2019 ([...]) a sociedade A..., SA, com o NIPC..., veio exercer o seu direito de audição relativamente à notificação final da DSIRC (datada de 21-10-2019), que indefere o recurso hierárquico n.º ...2018..., respeitante a retenções na fonte de IRC de 2014. Assim sendo, por despacho da Chefe de Divisão, datado de 25-11-2019, foi solicitada a reabertura do processo para análise do documento entregue. Considera a recorrente que lhe deveria ter sido concedido o exercício do direito de audição pois existem factos novos, nomeadamente a decisão do processo CAAD n.º 462/2018-T, de 15-05-2019. [...]. Ora, perante o invocado, quanto à não concessão do exercício do direito de audição, importa tecer alguns considerandos: [...]. 2 - [...]. Relativamente à retenção na fonte verificou-se uma não coincidência entre o emitente da fatura (F... (adiante F...), residente me Hong Kong) e o beneficiário do pagamento (H..., residente em Portugal), sendo que o formulário mod 21 RFI estava emitido em nome da entidade não residente. O recurso hierárquico foi interposto da reclamação graciosa n.º ...2018..., onde apenas se discute as liquidações das retenções na fonte. [...]. 3 – Em sede de recurso hierárquico é reiterado o alegado no processo de reclamação graciosa, não tendo aduzido novos elementos e documentos de prova. 4 – Estando perante os mesmos argumentos, e não existindo factos novos, em sede de análise do recurso hierárquico, foi dispensada nova audição “considerando [...]”. 5 –*

Recorde-se que a AT deve cumprir as Circulares por si emanadas. [...]. **II – Contudo, regendo-se a AT pela transparência das decisões, e perante eventuais dúvidas sobre a natureza da decisão do CAAD, propõe-se a revogação da decisão, de 21-10-2019 da Diretora de Serviços da DSIRC, por subdelegação de competências, do indeferimento do recurso hierárquico e proceder-se à análise dos argumentos apresentados no documento que o sujeito passivo apresenta como direito de audição.** **II – Análise do direito de audição.** *Entende a recorrente que, tendo ocorrido uma decisão favorável do CAAD, no âmbito do processo n.º 462/2018-T, de 15 de Maio de 2019, sobre a dedutibilidade, em sede de IRC, dos gastos suportados com a comissão por serviços de intermediação prestados pela F... (F...) à A..., estamos perante um facto novo. [...]. Como se verifica, nem o objeto da reclamação graciosa, nem da liquidação, relativas ao processo CAAD, é o mesmo do RH. Por outro lado, vem a recorrente alegar que, na medida em que a H..., no âmbito da sua atividade atuou como representante da F... agindo em nome, por conta e no interesse desta última, se encontra demonstrado que o beneficiário efetivo do rendimento é a F... e não a H.... Perante o invocado importa tecer alguns considerandos: 1 – A fatura n.º 0010/2014 de 14-04-2014, foi emitida pela F... à B... (atual A...), com a descrição de “Market Research Services in China”, pelo valor de € 128.750,00. A mesma é omissa quanto ao pagamento a uma terceira entidade. 2 – A nota de débito relativa ao cheque bancário emitido sobre o país, datado de 16-04-2014, indica como beneficiário a entidade “H... Sociedade advogados”. 3 – O “Agreement for Consultancy & Marketing Services” celebrado entre as entidades supra referidas, menciona, expressamente na cláusula 2, n.º 4 que a F... emitirá a fatura e os detalhes bancários, podendo existir um terceiro envolvido, mas com um documento sub-rogando a sua posição no acordo. 4 – Não foi comprovada esta sub-rogação, nem foram dadas indicações para que a H... agisse em nome e por conta da F... . 5 – Não existem elementos (documentos) que possam comprovar a que respeita o pagamento efetuado à H... (a natureza do pagamento), como por exemplo indicação do documento ao qual se dá quitação ou qualquer descritivo que possa identificar a operação. 7 – Não ficou comprovado que a F... é o beneficiário efetivo do rendimento. 8 – Também a dispensa de retenção na fonte à sociedade H..., com base na alínea d) do n.º 1 do art.º*

97.º do CIRC, não pode ser aplicável, pois não se encontram comprovados os pressupostos para a aplicação da mesma, nomeadamente natureza dos rendimentos e da sociedade. **IV – CONCLUSÃO E PROPOSTA.** Face ao acima exposto, propõe-se: 1 – A revogação da decisão de 21-10-2019 da Diretora de Serviços da DSIRC, por subdelegação de competências, do indeferimento do recurso hierárquico. 2 – A análise dos argumentos apresentados no exercício do direito de audição. 3 – Ser de manter o indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2018..., com referência ao período de tributação de 2014. À consideração superior [...] (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral).

34. A Decisão Arbitral no Processo n.º 462/2018-T, datada de 15 de maio de 2019, refere, entre outros, o seguinte: [...] **III. Decisão. III. 1. Factos dados como provados.** a) A Requerente é uma sociedade comercial, sob a forma anónima, que tinha como objecto a “Administração de bens e valores, designadamente, mobiliários mantidos como reserva ou para fruição, incluindo a gestão de imóveis próprios, compra de prédios para habitação dos seus acionistas e, ainda, construção de imóveis, celebração de negócios de compra, compra para revenda e venda de imóveis, bem como prestação de serviços de administração imobiliária e de consultadoria imobiliária, financeira e de gestão.” [...]. e) Em 19 de Novembro de 2013, a Requerente celebrou um contrato de prestação de serviços de “marketing research” com a F..., sociedade com sede em Hong Kong. f) Em 11 de Abril de 2014, a Requerente alienou a um cidadão chinês um imóvel do qual era proprietária, sito na freguesia de ..., concelho de Cascais, pelo preço de € 515.000,00. g) Em virtude da alienação referida no facto anterior, a Requerente procedeu ao pagamento à F... de uma comissão no valor de € 128.750,00. h) O pagamento da comissão procedeu-se mediante entrega de cheque a favor da H... Sociedade de Advogados, por indicação da F... j) Por ofício n.º ... de 08-08-2016, foi enviado à Requerente o projeto de relatório de inspeção, para o exercício do direito de audição prévia, expedido na mesma data, por carta registada, dirigida para a morada sita na [...], com o n.º de registo dos CTT, RF [...]. **III. 2. Factos dados como não provados.** 17. Não se provou que a notificação do projeto de relatório de inspeção

tivesse sido devolvida, com a indicação de “objeto não reclamado” (conforme documentos juntos com o Pedido de Pronúncia Arbitral e Processo Administrativo).

35. Em 9 de Março de 2020, a Requerente apresentou o presente Pedido de Pronúncia Arbitral (conforme Sistema de Gestão Processual do CAAD).

2.2 Factos Não Provados

Ficou provado que, por Ofício datado de 8 de Agosto de 2016, foi enviado à Requerente comunicação com as conclusões do Relatório da Inspeção para, no prazo de 15 dias, a Requerente exercer, querendo, o direito de audição sobre o projeto de relatório da inspeção tributária nos termos do artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPITA e ficou provado que a notificação foi enviada por carta registada (conforme ponto 12. do 2.1. Factos Provados), **no entanto, não ficou provado que a notificação do projeto tivesse sido devolvida com indicação de “objeto não reclamado”**.

Não há outros factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

2.3 Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes e na conjugação de toda a documentação junta pelas Partes ao presente Processo Arbitral, incluindo o Processo Administrativo. Na reunião realizada no âmbito do presente Processo Arbitral foi produzida prova por declarações de parte (no caso, o Administrador da Requerente) e prova testemunhal.

O Administrador da Requerente, Sr. Eng. E..., em declarações de parte, aparentou depor com verdade, coerência, de forma objetiva e com conhecimento dos factos que relatou.

As testemunhas apresentadas pela Requerente, Dra. C..., Solicitadora e Dr. D..., Advogado, em resposta ao Tribunal Arbitral Singular referiram que entendiam que no depoimento que iam prestar não se levantavam questões de segredo profissional (tendo o Dr. D... referido mesmo que havia consultado a Ordem dos Advogados sobre o assunto, mas que não tinha documento escrito). Ambas as testemunhas, inquiridas no âmbito do presente Processo Arbitral aparentaram depor com isenção e de forma objetiva e independente, com verdade e com conhecimento dos factos que relataram.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, a conjugação de toda a prova documental junta aos presentes Autos Arbitrais, incluindo o Processo Administrativo e a prova produzida na reunião que foi relevada por este Tribunal Arbitral Singular, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a presente Decisão Arbitral, os factos acima elencados no 2.1. Factos Provados e 2.2. Factos Não Provados.

3. Matéria de Direito (fundamentação)

3.1. Questão da preterição do direito de audição prévia

Diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, [...]. *Começa a requerente por salientar que, em sede de procedimento de inspeção, não teve sequer hipótese de defesa, já que não recebeu por correio o projecto do relatório de inspeção¹ – eventualmente por problemas de funcionamento dos CTT sobejamente conhecidos na região, ao ponto de terem sido objecto de deliberação municipal ([...]). Motivo pelo qual a requerente se viu impedida de exercer o seu direito de audição prévia e de se pronunciar sobre as projectadas correcções da*

¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*Inspecção Tributária, como aliás admite a AT no indeferimento da reclamação graciosa quando refere que ([...]): “A reclamante foi notificada das conclusões do Relatório da referida ação de inspeção, pelo ofício n.º..., de 08-08-2016 [...] para, no prazo de 15 dias, querendo, exercer o direito de audição sobre o projeto de relatório da inspeção tributária nos termos do art. 60.º da LGT e art. 60.º do RCPITA. Esta notificação foi enviada por carta registada RF ...PT e veio devolvida com indicação de “objeto não reclamado”, no entanto, pelo estatuído no n.º 1 do art. 39.º do CPPT, considera-se que o sujeito passivo se encontra notificado. Assim, dado a reclamante não ter exercido o seu direito de audição, a equipa de inspeção entendeu ser de manter as correções aritméticas propostas no projeto de relatório de inspeção.”. [...]. A requerente foi, isso sim, notificada apenas a final do relatório de inspeção definitivo, nos termos do qual a posição da Inspecção Tributária traduziu-se, nesta matéria, em correções em sede de retenções na fonte relativamente ao exercício de 2014 em causa no montante que ora se contesta de € 32.187,50 ([...]). [...]. 2. Do direito. 2.1 Da violação do direito de audição prévia. **Este acto é ilegal antes de mais, e como supra se referiu, por preterição do direito de audição prévia relativamente às correções efectuadas pela Inspecção Tributária que lhe subjazem**². Com efeito, como se viu supra nos factos, **à requerente não chegou a ser notificado o projecto de Relatório da Inspecção Tributária, o mesmo é dizer, o projecto de correções da Inspecção Tributária**³. E a AT não prova o preenchimento dos requisitos (ou sequer os alega) de que depende a presunção de notificação por si (erroneamente) invocada. Ao que acresce o facto de que, vê-se a requerente obrigada a clarificar o óbvio, em sede de procedimento inspectivo vale o disposto no artigo 43.º do Regime Complementar dos Procedimentos de Inspecção Tributária e Aduaneira (RCPITA) e não o disposto no artigo 39.º do CPPT como alega a AT em sede de indeferimento da reclamação graciosa ([...]). A audição prévia do destinatário do acto é uma formalidade essencial cuja preterição gera a anulabilidade do acto, conforme decorre do citado artigo 163.º, n.os 1 a 3, do Código de Procedimento Administrativo ([...]): [...]. **É pois ilegal por omissão de audição prévia, e como***

² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

tal deve ser anulada, a liquidação adicional de IRC (retenções na fonte) n.º 2016..., de 3 de Outubro de 2016, e correspondentes juros compensatórios, relativa ao exercício de 2014⁴.

Diz a Requerida na Resposta, *Ora, não se vislumbra, nem a Requerente explica, qual foi o problema de funcionamento dos CTT que, alegadamente, a impediu de receber a correspondência remetida pela AT e de se pronunciar sobre a matéria em causa. Como resulta do RIT, bem como da resposta dos SIT a um requerimento da Requerente, datado de 04-10-2016, onde solicita a possibilidade de exercer o direito de audição, durante as ações de inspeção foram sendo solicitados esclarecimentos à Requerente, através de notificações enviadas para o efeito, os quais foram prestados pela Requerente ([...]). Em concreto, no dia 5 de abril de 2016, decorreu na Direção de Finanças de ..., a pedido da Requerente, uma reunião [...] na qual o sujeito passivo foi notificado pessoalmente para apresentação de diversos elementos/ esclarecimentos ([...]). As respostas a estas notificações foram enviadas aos serviços inspetivos (SIT) via email e foram devidamente analisadas no decurso do procedimento, encontrando-se esta análise explanada ao longo do RIT, como fundamento das correções contestadas ([...]). Refere, ainda, o Ofício n.º..., que no dia 20 de julho de 2016 ocorreu na sede da Requerente outra reunião, a pedido da inspeção tributária, [...], durante a qual foram solicitados pelos SIT e prestados pela Requerente diversos esclarecimentos, complementados pelo email de 27-07-2016. Atendendo à especial complexidade do processo inspetivo foi, nos termos do n.º 3 do artigo 36.º Regime Complementar da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), prorrogado o prazo dos procedimentos inspetivos. Apesar das tentativas efetuadas por parte dos SIT, não foi possível notificar pessoalmente a Requerente da prorrogação do prazo das ações de inspeção, pelo que foi enviada uma notificação via postal, pelo Ofício n.º ... de 29-07-2016, mediante carta registada com o registo RF...PT, a qual foi entregue, [...]; Da qual consta, aliás: Este objeto foi entregue no dia 02/08/2016, data em que segundo alega o sujeito passivo estariam encerrados os serviços administrativo-financeiros da B..., pois o [...] estaria ausente até meados de agosto. Prosseguindo, No dia 4 de agosto de 2016, foi assinada e entregue à Requerente a nota de diligência relativa à ordem de serviço em causa, conforme está previsto no artigo 61.º do RCPITA, a qual indica, no quadro 5, que da*

⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*ação inspetiva iriam resultar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis ao sujeito passivo, Bem como, refere a nota de diligência que será remetido o projeto de conclusões do relatório de inspeção, nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 60.º do RCPITA, sendo que, na mesma data, a Requerente foi também informada que o RIT iria ser enviado para a morada da sede a breve prazo. Como bem afirma a informação, importa salientar que, perante o exposto, em momento algum os SIT se recusaram a dialogar com a Requerente ou negligenciaram a busca da verdade dos factos, porquanto: «Conforme se encontra relatado anteriormente realizaram-se diversas reuniões onde foram abordadas e esclarecidas as situações que os SIT consideravam irregulares, em resultado da análise dos elementos contabilísticos. [...]. Ora, **o projeto de relatório da inspeção tributária foi enviado à Requerente (ofício n.º ... de 08-08-2016) por meio de carta registada, cujo número do registo é RF...PT**⁵, nos termos do artigo 60.º da LGT e do artigo 60.º do RCPITA ([...]). Sendo que, a análise do print de pag. 8 da informação demonstra que «houve uma tentativa de entrega por parte dos CTT em 10 de agosto de 2016, não tendo sido essa entrega possível pelo facto do destinatário estar ausente, tendo o mesmo sido avisado que esta correspondência estaria para levantamento na Loja dos CTT de Pode ainda ver-se que a correspondência apenas foi devolvida em 23/08/2016, data essa em que tendo como corretas as afirmações feitas pelo sujeito passivo os serviços administrativos-financeiros já estariam em funcionamento. Refere, ainda a informação: «O motivo de devolução desta notificação foi "objeto não reclamado", ora nos termos do n.º 1 do artigo 39.º do Código do Procedimento e de Processo Tributário as notificações efetuadas por carta registada presumem-se feitas no 3.º dia útil posterior ao do registo. Assim, tendo em conta a legislação em vigor a AT presume que o sujeito passivo se encontra devidamente notificado. Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, presumem-se notificados os sujeitos passivos e demais obrigados tributários contactados por carta registada e em que tenha havido devolução da carta remetida para o seu domicílio com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta. O prazo para o exercício do direito de audição terminava a 4 de setembro de 2016, e o sujeito passivo não*

⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

exerceu esse direito, no entanto em 05/09/2016 enviou aos serviços de inspeção um email, que supostamente seria uma resposta ao ofício ... de 29/07/2016, o qual se tratava unicamente da notificação da prorrogação do prazo da ação inspetiva. No entanto, e apesar do prazo para o exercício do direito de audição já ter sido ultrapassado e deste email não ser a resposta à notificação do direito de audição, no âmbito do princípio de colaboração previsto no artigo 59.º da Lei Geral Tributária, **os argumentos apresentados pelo sujeito passivo foram apreciados e analisados**⁶, conforme se pode verificar da análise do Item IX do Relatório Final de Inspeção Tributária.». **Nestes termos, é forçoso concluir que não ocorreu a alegada impossibilidade da Requerente exercer o seu direito de audição prévia, já que a mesma se pronunciou, em diversos momentos sobre as correções projetadas pelos SIT**⁷. O que resulta da factualidade exposta é que os CTT utilizaram o procedimento habitual de entrega de correspondência, sendo que a Requerente **recebeu as cartas que quis receber**. Ora, não tendo a Requerente, por sua opção, procedido ao levantamento de toda a correspondência que lhe foi remetida, o alegado não recebimento só a si é imputável. **Mas admitindo, por mera hipótese académica e sem conceder, que foi preterido o direito de audição prévia no âmbito do procedimento inspetivo, a alegada preterição dessa formalidade legal deveria considerar-se sanada**⁸, Porquanto, a Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação emitida na sequência das correções, no âmbito da qual teve, novamente, possibilidade de se pronunciar sobre a liquidação, tendo optado por não exercer o direito de audição, bem como deduziu recurso hierárquico e exerceu, neste procedimento, o seu direito de audição. Neste sentido, veja-se o Acórdão do STA de 25-06-2015, proc. n.º 01391/14, que, com a devida vénia se transcreve: «Como afirmou já este Supremo Tribunal Administrativo, «o direito de audiência não tem como única finalidade a possibilidade de participar na fixação da matéria colectável, antes podendo essa participação (que o direito de audiência visa assegurar) assumir muitos outros domínios da formação da decisão final» (Cfr. o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 1374/13, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em

⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

[...]. A *pedra-de-toque* para a aplicação do referido princípio deve ser, isso sim, a insusceptibilidade de a participação do interessado influenciar a decisão final, seja no seu sentido seja nos seus fundamentos.». E continua, o douto Acórdão: «(...) a presente impugnação judicial foi deduzida na sequência do indeferimento da reclamação graciosa que o ora Recorrido deduziu contra aquele acto tributário. Como judiciosamente observam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, **«Poderá também considerar-se convalidado o acto primário que enferme de vício de violação do direito de audição se o interessado veio a utilizar meios de impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico) e neles acabou por ter oportunidade de se pronunciar sobre questões sobre as quais foi indevidamente omitida a audiência no procedimento de primeiro grau⁹. Em situações deste tipo, quer o acto primário tenha sido mantido quer tenha sido revogado e substituído pelo acto de segundo grau, a decisão administrativa final acaba por ser o acto de segundo grau, pelo que deverá ser em relação a este acto que deverá aferir-se se o contribuinte teve ou não oportunidade de participar na sua formação. (...) Na verdade, parafraseando os citados Autores, podemos afirmar que a decisão administrativa final acaba por ser o acto de segundo grau (por que foi decidida a reclamação graciosa), pelo que deverá ser em relação a este acto que deverá aferir-se se o contribuinte teve ou não oportunidade e participar na sua formação.» Assim, seguindo de perto a doutrina emanada do Acórdão transcrito, que apela ao princípio do aproveitamento do ato administrativo, entretanto positivado no artigo 163.º, n.º 5 do CPA, deveria considerar-se que, na hipótese (académica) de se verificar a preterição de formalidade legal por omissão de notificação para exercício do direito de audiência prévia à liquidação, tal vício se encontraria **sanado**¹⁰. Acresce referir que a Requerente também invocou no pedido de pronúncia arbitral que correu termos no CAAD sob o n.º 462/2018-T (pedido que se reporta a outras correções desta mesma ação inspetiva, realizada a coberto das ordens de serviço n.os OI2015... e OI2016...) a falta de notificação do projeto de Relatório, **tendo o alegado vício sido julgado totalmente improcedente, nos seguintes termos**¹¹: «29. No entanto, sempre se poderá dizer, na**

⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

esteira do entendimento consagrado em acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 26 de Setembro de 2018 (proferido no processo n.º 1506/17.8BALS, disponível em [...]) que «No caso sub judice, a ora Recorrente interpôs reclamação graciosa da liquidação adicional e neste meio de reacção administrativa teve a oportunidade de se pronunciar, como efectivamente se pronunciou, sobre todas as questões relativamente às quais lhe deveria ter sido previamente concedida a faculdade de se pronunciar previamente à liquidação. **Por isso, devemos considerar que ficou sanado o vício de preterição de formalidade legal por omissão de notificação para exercício do direito de audiência prévia à liquidação**¹². Parafraseando os citados Autores, podemos afirmar que a decisão administrativa final acaba por ser o acto de segundo grau (por que foi decidida a reclamação graciosa), pelo que deverá ser em relação a este acto que deverá aferir-se se o contribuinte teve ou não oportunidade de participar na sua formação.». Vide, igualmente, a este respeito, o proferido pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, «**Com efeito, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem formado uma sólida orientação no sentido de que os vícios de forma não impõem, necessariamente, a anulação do acto a que respeitam, e que as formalidades procedimentais essenciais se podem degradar em não essenciais se, apesar delas, foi dada satisfação aos interesses que a lei tinha em vista ao prevê-las**¹³. Consequentemente, e tendo em conta que a audiência prévia dos interessados não é um mero rito procedimental, a formalidade em causa (essencial) só se podia degradar em não essencial (não invalidante da decisão) se essa audiência não tivesse a mínima probabilidade de influenciar a decisão tomada, e se se impusesse, por isso, o aproveitamento do acto – *utile per inutile non viciatur*. O que exige um exame casuístico, de análise das circunstâncias particulares e concretas de cada caso» (cfr. acórdão de 22 de Janeiro de 2014, proferido no processo n.º 441/13, disponível em [...]). **Ou seja, entre as situações em que se admite que não se produza o efeito anulatório da preterição do direito de audiência prévia, a par daquelas em que se demonstre que o exercício desse direito não poderia influenciar de modo algum a decisão, contam-se também aquelas em que, tendo sido omitida a audiência no procedimento de primeiro grau, o interessado teve a oportunidade de se pronunciar em procedimento de**

¹² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

segundo grau¹⁴. Assim, considerando que foi deduzida reclamação graciosa contra a liquidação, considerando que nesse procedimento de segundo grau, a Requerente pronunciou-se sobre as correcções efectuadas pela AT, considerando também que a AT manteve as correcções efectuadas na decisão da reclamação graciosa e considerando ainda que é esta decisão o acto impugnado nos presentes autos, conclui o Tribunal que se deve ter por sanado o vício de preterição de formalidade legal por omissão de notificação para o exercício de audição prévia.».

Porque importante para a fundamentação desta Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere aqui o que é dito na Decisão Arbitral (CAAD) no Processo n.º 462/2018-T, datada de 15 de Maio de 2019, quando esta Decisão Arbitral diz o seguinte: **III.4 DO DIREITO. 22. Na presente acção arbitral, as questões fulcrais a apreciar e decidir relativamente ao mérito da causa, tal como se retira das peças processuais das partes, são a de saber (i) se houve preterição do direito de audição e [...]. Vejamos então, separadamente, cada uma delas. §1. Questão da preterição do direito de audição prévia. 23. A Requerente imputa à liquidação impugnada vício por preterição do direito de audição, porquanto não foi notificada do projecto de Relatório da Inspeção Tributária¹⁵ – alegando, a esse respeito, não ter recebido por correio o projecto do relatório de inspecção, bem como qualquer aviso relativo ao objecto postal em causa –, não tendo, por conseguinte, tido oportunidade de se pronunciar sobre as correcções que a AT se propunha efectuar. 24. O artigo 60.º, n.º 1 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPIT), na redacção vigente à data dos factos, estipulava que «Concluída a prática de actos de inspecção e caso os mesmos possam originar actos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspeccionada, esta deve ser notificada no prazo de 10 dias do projecto de conclusões do relatório, com a identificação desses actos e a sua fundamentação.». 25. As notificações no procedimento de inspecção seguem as regras previstas nos artigos 37.º e segs. do RCPIT. Ou seja, podem ser efectuadas pessoalmente, no local em que o notificando for encontrado, ou por via postal através de carta registada (cfr. artigo 38.º, n.º 1, na redacção vigente à data dos factos). 26. E dispõe o n.º 1 do artigo 43.º do RCPIT (na redacção vigente à data dos factos) que “presumem-se**

¹⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

notificados os sujeitos passivos e demais obrigados tributários contactados por carta registada e em que tenha havido devolução de carta remetida para o seu domicílio fiscal com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta.». 27. **Do probatório resulta que a notificação do projecto de conclusões foi efetuada por carta registada para o domicílio fiscal da Requerente em 08/08/2016**¹⁶. 28. **Embora a AT alegue, no relatório de inspeção tributária, que a notificação veio devolvida com a indicação de “objeto não reclamado”, a verdade é que não fez prova disso, nomeadamente, juntando aos autos o aludido objecto postal com a indicação “Não reclamado”, pelo que, desse modo, não se pode ter por verificada a presunção enunciada no n.º 1 do artigo 43.º do RCPIT**¹⁷.

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Ficou provado nestes Autos Arbitrais que a notificação do projecto de conclusões do Relatório de Inspeção Tributária foi efetuada por carta registada para o domicílio fiscal da Requerente em 8 de Agosto de 2016. Também neste Processo Arbitral, a Autoridade Tributária, aqui Requerida, alegou no Relatório de Inspeção Tributária, que a notificação veio devolvida com a indicação de “objeto não reclamado”, no entanto, não provou o referido, nomeadamente, juntando o documento dos CTT com a indicação “Não reclamado”, pelo que, não se pode ter por verificada a presunção enunciada no n.º 1 do artigo 43.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

Continua a Decisão Arbitral (CAAD) no Processo n.º 462/2018-T, datada de 15 de Maio de 2019, 29. *No entanto, sempre se poderá dizer, na esteira do entendimento consagrado em acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 26 de Setembro de 2018 (proferido no processo n.º 1506/17.8BALS, disponível em [...]) que «**No caso sub judice, a ora Recorrente interpôs reclamação graciosa da liquidação adicional e neste meio de reacção administrativa teve a oportunidade de se pronunciar, como efectivamente se pronunciou, sobre todas as questões relativamente às quais lhe deveria ter sido previamente concedida a faculdade de se pronunciar previamente à liquidação**¹⁸. **Por isso, devemos considerar que ficou sanado o vício de preterição de formalidade legal por omissão de notificação para***

¹⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

¹⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

exercício do direito de audiência prévia à liquidação¹⁹. Parafraseando os citados Autores, podemos afirmar que a decisão administrativa final acaba por ser o acto de segundo grau (por que foi decidida a reclamação graciosa), pelo que deverá ser em relação a este acto que deverá aferir-se se o contribuinte teve ou não oportunidade de participar na sua formação.». 30. Vide, igualmente, a este respeito, o proferido pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, «Com efeito, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem formado uma sólida orientação no sentido de que os vícios de forma não impõem, necessariamente, a anulação do acto a que respeitam, e que as formalidades procedimentais essenciais se podem degradar em não essenciais se, apesar delas, foi dada satisfação aos interesses que a lei tinha em vista ao prevê-las. Consequentemente, e tendo em conta que a audiência prévia dos interessados não é um mero rito procedimental, a formalidade em causa (essencial) só se podia degradar em não essencial (não invalidante da decisão) se essa audiência não tivesse a mínima probabilidade de influenciar a decisão tomada, e se se impusesse, por isso, o aproveitamento do acto – *utile per inutile non viciatur*. O que exige um exame casuístico, de análise das circunstâncias particulares e concretas de cada caso» (cfr. acórdão de 22 de Janeiro de 2014, proferido no processo n.º 441/13, disponível em [...]). 31. Ou seja, entre as situações em que se admite que não se produza o efeito anulatório da preterição do direito de audiência prévia, a par daquelas em que se demonstre que o exercício desse direito não poderia influenciar de modo algum a decisão, contam-se também aquelas em que, tendo sido omitida a audiência no procedimento de primeiro grau, o interessado teve a oportunidade de se pronunciar em procedimento de segundo grau. 32. **Assim, considerando que foi deduzida reclamação graciosa contra a liquidação, considerando que nesse procedimento de segundo grau, a Requerente pronunciou-se sobre as correcções efectuadas pela AT, considerando também que a AT manteve as correcções efectuadas na decisão da reclamação graciosa e considerando ainda que é esta decisão o acto impugnado nos presentes autos, conclui o Tribunal que se deve ter por sanado o vício de preterição de formalidade legal por omissão**

¹⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

de notificação para o exercício de audição prévia²⁰. 33. Termos em que não procede, nesta parte, o pedido arbitral²¹.

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Tal como naquele Processo Arbitral, também aqui a Requerente apresentou Reclamação Graciosa, no caso, contra a liquidação adicional de IR (IRC) n.º 2016..., datada de 3 de Outubro de 2016, onde se pronunciou sobre as correcções efectuadas pela Autoridade Tributária (aqui Requerida), tendo esta mantido as correcções efectuadas. Neste Processo Arbitral foi ainda apresentado Recurso Hierárquico da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa (onde a Requerente também se pronunciou sobre as correcções efectuadas pela Autoridade Tributária (aqui Requerida) e onde a esta também manteve as correcções).

Diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, O acto objecto do pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral²² é o indeferimento expresso do recurso hierárquico supra identificado e, conseqüentemente, o precedente indeferimento expresso da reclamação graciosa e (e em termos finais ou últimos) o acto de liquidação adicional de IRC (retenções na fonte) n.º 2016..., relativo ao exercício de 2014 [...], que apurou o montante de imposto de € 32.187,50, em resultado da desconsideração da dispensa de retenção na fonte aplicável ao caso concreto, e que apurou juros compensatórios no montante de € 2.984,17, tudo no total de € 35.171,67 (€ 32.187,50 + € 2.984,17 – [...]).

Tendo em conta o *acto objecto do pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral*, conclui este Tribunal Arbitral Singular que se deve ter por sanado o vício de preterição de formalidade legal por omissão de notificação para o exercício de audição prévia, pelo que, **não procede, nesta parte, o Pedido de Pronúncia Arbitral.**

3.2. Questão de Mérito (questão da liquidação de retenções na fonte de IR (IRC) n.º 2016..., datada de 3 de Outubro de 2016, no montante de € 32.187,50, acrescida de juros compensatórios (no montante de € 2.984,17), relativa ao ano de 2014, no montante total de € 35.171,67)

²⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Diz a Requerente nas Alegações, *O que está realmente em causa no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o pagamento da comissão devida pela requerente à empresa sediada em Hong Kong, a F... Ltd. (adiante, F...), pelos serviços prestados na intermediação da venda de imóvel, sito em Portugal, a cidadão chinês [...].*

Conclui a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Do acima exposto, em síntese, resulta que quer o indeferimento do recurso hierárquico (e o precedente indeferimento da reclamação graciosa) supra melhor identificado (na medida em que desatende o reconhecimento da ilegalidade da liquidação adicional de IRC – retenções na fonte - aqui em causa), quer a liquidação de IRC (retenções na fonte) n.º 2016... referente ao exercício de 2014, no montante total de € 35.171,67 (que inclui juros compensatórios) é parcialmente ilegal, por padecer de vício de violação de lei, devendo: a) ser declarada a ilegalidade e anulado o indeferimento do recurso hierárquico (e o antecedente indeferimento da reclamação graciosa) na medida em que recusou a anulação da liquidação adicional de IRC (retenções na fonte) aqui em causa, nos termos que aqui se discutiram; b) ser declarada a ilegalidade desta liquidação (e ser consequentemente anulada), no montante total de € 35.171,67; c) ser, consequentemente, reconhecido o direito a juros indemnizatórios, sobre o imposto liquidado adicionalmente ora contestado e pago (no montante de € 32.187,50), contados desde a data em que foi efectuado o respectivo pagamento (isto é, desde 12 de Dezembro de 2016).*

Diz a Requerida na Resposta: *O objeto do presente pedido de pronúncia arbitral é o ato de indeferimento expresso do recurso hierárquico deduzido em consequência da decisão que indeferiu a reclamação graciosa apresentada contra o ato de liquidação n.º 2016..., relativo a retenções na fonte de IRC e juros compensatórios do exercício de 2014, no montante total de € 35.171,67. A referida liquidação foi emitida na sequência das correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de ..., no âmbito da ação inspetiva externa realizada a coberto das ordens de serviço n.os OI2015... e OI2016..., cujo relatórios se encontram juntos ao Processo Administrativo (adiante PA), dando-se o seu teor por integralmente reproduzido para os devidos efeitos legais. Peticionando a Requerente, a final, declaração de ilegalidade dos atos impugnados e, consequentemente, a anulação da liquidação e reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.*

Diz a Requerida na Resposta, [...]. *Em sede de reclamação graciosa, invocou a*

*Requerente: (i) que fez um pagamento à F... (entidade residente para efeitos fiscais em Hong Kong) pela prestação de serviços de consultoria e marketing de promoção imobiliária; (ii) que o pagamento efetuado à F... encontra-se dispensado de retenção na fonte em virtude da reclamante dispor de um formulário Mod. 21-RFI assinado pela F... e de um certificado de residência emitido pelas autoridades competentes de Hong Kong; (iii) que apesar do pagamento ter sido efetuado por cheque, emitido à H..., a F... é a beneficiária efetiva do rendimento; (iv) e que ainda que se entenda que o beneficiário do rendimento fosse a H..., não haveria lugar a retenção na fonte. [...]. Mas o litígio a dirimir nos presentes autos não se limita à questão da prova da residência em momento posterior, nem à natureza dos formulários suscetíveis de provar a situação de residente noutra estado contratante, questões que originaram divergências de entendimento entretanto ultrapassadas. O que importa in casu é, isso sim, decidir **uma situação distinta** e que se prende com o facto de **o beneficiário do pagamento e o titular do certificado de residência não coincidirem**, como bem esclarece a decisão da DSIRC.*

Considera este Tribunal Arbitral Singular que o *thema decidendum* se reporta a saber se a Requerente estava (ou não) dispensada de efetuar a retenção na fonte, em sede de IRC, no pagamento da factura n.º 0010/2014, no montante de € 128.750,00, datada de 14 de Abril de 2014, emitida pela F..., sociedade com residência fiscal em Hong Kong.

Vejamos,

Nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 94.º do Código do IRC, na redação à data dos factos, *O IRC é objecto de retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimentos obtidos em território português: [...] g) Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras.*

Nos termos do n.º 1 do artigo 98.º do Código do IRC, na redação à data dos factos, *Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do Código do IRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a*

competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

Nos termos do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IRC, na redacção à data dos factos, *Nas situações referidas no número anterior, [...], os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis: a) Da verificação dos pressupostos que resultem de convenção para evitar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças: 1) Certificado pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência; ou 2) Acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado; [...].*

Nos termos do n.º 5 e do n.º 6 do artigo 98.º do Código do IRC, na redacção à data dos factos, *5 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, quando não seja efectuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, [...], fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei. 6 - Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do presente artigo e [...], consoante o caso, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.*

Nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do Acordo entre a República Portuguesa e a Região Administrativa Especial de Hong Kong da República Popular da China para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinado em Hong Kong, em 22 de março de 2011, *Os lucros de uma empresa de uma Parte Contratante só podem ser tributados nessa Parte, a não ser que a empresa exerça a sua actividade na outra Parte Contratante através de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a*

sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados na outra Parte, mas unicamente na medida em que sejam imputáveis a esse estabelecimento estável.

Conforme informação que se encontra publicada no Portal das Finanças, Hong Kong consta da “Lista dos Estados que comunicaram” à Autoridade Tributária “a impossibilidade de certificação dos formulários modelos 21-RFI a 24-RFI”.

Continuemos,

Diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *No que respeita ao período de tributação de 2014 aqui em causa, a ora requerente obteve rendimentos (i) [...], (ii) [...]; (iii) [...] e (iv) com a compra e venda de imóveis. Nestes termos, no exercício de 2014, mais concretamente em 11 de Abril daquele ano, a requerente alienou a um cidadão chinês um imóvel do qual era proprietária, sito na freguesia de ..., concelho de Cascais, pelo preço de € 515.000,00 [...]. **No seguimento desta venda, a requerente efectuou o pagamento da factura emitida pela F..., sociedade com sede em Hong Kong, no montante de € 128.750,00**²³ [...]. A prestação destes serviços havia sido previamente formalizada por contrato celebrado em 19 de Novembro de 2013, entre a requerente e aquela sociedade [...], tendo a F... sido apresentada à requerente pela agência imobiliária nacional G..., com quem a requerente mantinha um contrato de exclusividade que se focava no mercado nacional onde a G... não estava a conseguir encontrar comprador. [...]. Na qualidade de empresa que traz prospectivos compradores chineses de imóveis portugueses, a F... fornece um serviço global ao potencial investidor chinês, porquanto é enorme a distância (e ignorância) cultural, legal, civilizacional e linguística que os separa de Portugal ou de outro qualquer país europeu onde pensem em fazer um investimento em imobiliário. E assim fazem estas empresas, tratando de tudo, de A a Z, no que respeita ao investimento que o prospectivo comprador chinês pondere fazer em Portugal: deslocação e alojamento para visitas a imóveis objecto de potencial investimento, tradutores, deslocações devidamente acompanhadas dentro do país em causa, entretenimento e lazer pelos dias em que permanecerem no país em causa, papéis de documentação necessária a essas viagens, obtenção de visto de residência, abertura de conta bancária, documentação necessária à outorga de escritura pública de aquisição de imóvel se se chegar a concluir uma*

²³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

compra, acompanhamento do eventual tratamento de problemas pós venda, e tudo o mais que se possa vir a revelar necessário no caso concreto. E naturalmente, para além do pessoal que estas empresas têm em Hong Kong (no caso), também necessitam de pessoal (no caso) em Portugal, de modo a poderem prestar estes serviços, precisam ainda de contratar e pagar serviços de advocacia em Portugal, de contratar tradutores, de incorrer em custos com viagens e lazer dos prospectivos compradores, e de incorrer em todos os demais custos que venham a revelar-se necessários na operação em causa para levar a bom porto o investimento imobiliário em equação. Foi, portanto, neste contexto que a requerente foi também apresentada à sociedade de advogados H...– Sociedade de Advogados, R.L. (adiante, “H...”) que, constituindo o elo de ligação com a F... [...], representou legalmente o comprador chinês na venda do imóvel em causa. Neste sentido, foi a H... quem notificou a requerente acerca da data, hora e local fixados para a celebração do contrato definitivo de compra e venda [...]. Sendo que, concretizada a venda do imóvel e emitida pela F... a consequente factura pelos serviços por si prestados, as instruções transmitidas verbalmente à requerente para efeitos do respectivo pagamento foram no sentido de que deveria entregar à H... o montante devido à F... (de € 128.750,00, correspondentes a 25% do preço de venda), sendo que a H... (que recebeu este pagamento em nome e por conta da F...) posteriormente se encarregaria de fazer a necessária transferência de fundos à entidade chinesa (beneficiário efectivo do pagamento). [...]. O que se verificou foi simplesmente o cumprimento, pela requerente, das instruções que lhe foram transmitidas para o efeito do pagamento da factura emitida pela F..., [...].

*Nessa medida, diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, a requerente acedeu a fazer o pagamento através daquela entidade, tendo emitido um cheque no valor em causa de € 128.750,00 a favor da H...[...], não obstante o destinatário final deste pagamento continuar a ser (como sempre foi) a F..., **tendo a requerente considerado estar dispensada de efectuar a retenção na fonte sobre o pagamento em causa, ao abrigo das disposições legais aplicáveis**²⁴, **atento o facto de a F... ter previamente apresentado um certificado de residência fiscal devidamente emitido e certificado pelas autoridades competentes de Hong-Kong**²⁵ [...].*

²⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Certificado de residência fiscal esse a que mais tarde se juntou o formulário Modelo 21-RFI²⁶ [...].

Continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, [...]. *Em sede de procedimento de reclamação graciosa, a AT reiterou nos seus exactos fundamentos aquela posição da Inspeção Tributária, pelo que, atendendo também à sua maior depuração e sintetização, vamos proceder à descrição da posição da AT recorrendo para o efeito ao texto da sua fundamentação de indeferimento da reclamação graciosa, [...].* A fundamentação da posição da AT, que sustenta que não se encontravam reunidas as condições para a dispensa de retenção na fonte sobre o pagamento efectuado pela requerente à F..., é, pegando nas suas próprias palavras, a que se segue (**transcrições retiradas do indeferimento da reclamação graciosa**²⁷ [...]): “para que se verifique a dispensa de retenção na fonte, é necessário que, à data do pagamento dos rendimentos, o beneficiário das comissões tenha apresentado o modelo 21-RFI e, no caso concreto de Hong Kong, o certificado de residência emitido em seu nome, pelas Autoridades Fiscais daquele País. Quando o beneficiário do pagamento não coincide com o emitente da fatura, a dispensa de retenção na fonte está condicionada ao facto do certificado de residência estar emitido em nome do beneficiário do pagamento e não em nome do emitente da fatura. Ora, neste caso, o certificado de residência apresentado pela reclamante está emitido em nome de F..., enquanto o beneficiário do pagamento é H... Sociedade de Advogados, ou seja, o beneficiário do pagamento e o certificado de residência não são a mesma entidade. Quanto ao modelo 21-RFI [...] verifica-se que: - No quadro I: o beneficiário identificado é a F... Ltd, - No quadro III: não consta a certificação das entidades competentes, - No quadro VIII a data que consta é de 03-05-2016, data posterior à realização deste negócio (11-04-2016). Assim, tendo em conta que não estão reunidas as condições para a dispensa da retenção na fonte previstas no art. 98.º do CIRC, nos termos do n.º 4 do art. 94.º do CIRC, deveria ter sido efetuada retenção na fonte à taxa de 25% ao montante de 128.750,00€, que corresponde ao valor da comissão paga. Pelo exposto, verifica-se que há retenções na fonte de IRC em falta no montante de 32.187,50€ (128.750,00€ * 25% = 32.187,50€).”. [...]. Já **em sede de recurso**

²⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

²⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

hierárquico²⁸, e perante o facto de a requerente ter trazido à colação os factos dados como provados na decisão arbitral proferida no processo n.º 462/2018-T ([...]) e aqui já enumerados, a AT veio acrescentar o seguinte ([...]): “não poderá ser invocado que da decisão do CAAD se possa inferir que quando se refere a “pagamentos” os mesmos se devam entender como “pagamentos efetuados à F... por via de emissão de um cheque a favor da H...”, como pretende a recorrente ([...]). Ora, ainda que na decisão arbitral possa ter sido aflorada esta questão, o que convém ter em atenção é que o que estava a ser discutido era a aceitação do gasto e não quem era o beneficiário efetivo do rendimento. Aliás, no ponto 77 do processo n.º 462/2018-T é mencionado que “Deste modo, não se poderá concluir de outra forma que não a de que, in casu, foi demonstrado para lá da dúvida razoável, que a operação em causa com a F... não tem um carácter anormal, nem exagerado.” [...]. Ignorando propositadamente a AT o caminho que levou o tribunal arbitral a concluir nos termos do ponto 77 da decisão arbitral que cita, nomeadamente os factos dados como provados pelo tribunal arbitral e a que aqui se volta a fazer referência, atenta a relevância que assumem também neste processo [...]: “e) Em 19 de Novembro de 2013, a Requerente celebrou um contrato de prestação de serviços de “marketing research” com a F... Limited, sociedade com sede em Hong Kong. f) Em 11 de Abril de 2014, a Requerente alienou a um cidadão chinês um imóvel do qual era proprietária, sito na freguesia de ..., concelho de Cascais, pelo preço de € 515.000,00. g) Em virtude da alienação referida no facto anterior, a Requerente procedeu ao pagamento à F... de uma comissão no valor de € 128.750,00. h) O pagamento da comissão procedeu-se mediante entrega de cheque a favor da H... Sociedade de Advogados, por indicação da F...”. Por último, remata a AT, no indeferimento do recurso hierárquico apresentado pela requerente ([...]): “Por outro lado, vem a recorrente alegar que, na medida em que a H..., no âmbito da sua atividade actuou como representante da F... agindo em seu nome, por conta e no interesse desta última, se encontra demonstrado que o beneficiário efetivo do rendimento é a F... e não a H... . Perante o invocado importa tecer alguns considerandos: 1 – A fatura, n.º 0010/2014, de 14-04-2014, foi emitida pela F..., à B... (atual A...), com a descrição de “Market Research Services in China”, pelo valor de € 128.750,00. A mesma é omissa quanto ao pagamento a uma terceira entidade. 2 – A

²⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

nota de débito relativa ao cheque bancário emitido sobre o país, datado de 16-04-2014, indica como beneficiário a entidade “H... Sociedade advogados”. 3 – O “Agreement for Consultancy & Marketing Services” celebrado entre as entidades supra referidas, menciona, expressamente na cláusula 2, n.º 4 que a F... emitirá a fatura e os detalhes bancários, podendo existir um terceiro envolvido, mas com um documento sub-rogando a sua posição no acordo. 4 – Não foi comprovada esta sub-rogação, nem que foram dadas indicações para que a H... agisse em nome e por conta da F...; 5 – Não existem elementos (documentos) que possam comprovar a que respeita o pagamento efetuado à H...(a natureza do pagamento), como por exemplo indicação do documento ao qual se dá quitação ou qualquer descritivo que possa identificar a operação. 6 – Não constam mais elementos relativos à sociedade H..., como por exemplo número de identificação de pessoa coletiva, para que possa ser aferida a natureza da sociedade. 7 – Não ficou comprovado que a F... é o beneficiário efetivo do rendimento. 8 – Também a dispensa de retenção na fonte à sociedade H..., com base na alínea d) do n.º 1 do art.º 97.º do CIRC, não pode ser aplicável, pois não se encontram comprovados os pressupostos para a aplicação da mesma, nomeadamente natureza dos rendimentos e da sociedade.”. Como se vê, a AT limita-se a tecer um conjunto de considerações que a mais não correspondem do que à sua apreciação de alguns dos factos em causa [...].

Diz a Requerida na Resposta, A Requerente contesta, na presente ação arbitral, a liquidação relativa a retenção na fonte de IRC, invocando, em abono da sua pretensão, argumentação idêntica à que foi esgrimida nos procedimentos administrativos de reclamação graciosa e de recurso hierárquico. Ora, o entendimento da AT sobre a questão controvertida está perfeitamente fundamentado no RIT, bem como nas Informações que sustentam o despacho de indeferimento da reclamação graciosa e de indeferimento do recurso hierárquico, que se reproduzem integralmente, pelo que resta sintetizar os aspetos mais relevantes para a boa decisão da causa. As razões de facto e de direito invocadas pela Requerente estão, salvo o devido respeito, longe de fundamentar ou sustentar qualquer das pretensões formuladas, as quais devem improceder, desde logo pelos fundamentos aduzidos pela AT nos procedimentos anteriores.

Continua a Requerida na Resposta, No que respeita à questão de fundo a apreciar na presente ação arbitral, que se prende com a legalidade da correção relativa a retenção na

*fonte de IRC, no valor € 32.187,50 nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 94.º, do n.º 4 do artigo 94.º e do artigo 98.º do CIRC, referente a pagamentos de comissões a entidades não residentes em território nacional, reitera-se que as decisões proferidas nos procedimentos administrativos cumprem integralmente estes preceitos normativos. Conforme bem refere o RIT: «Nos termos do n.º 6 da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas consideram-se obtidos em território português os rendimentos provenientes da intermediação na celebração de qualquer contrato, mesmo que não sejam imputáveis a estabelecimento estável em território português. Ora, a comissão de € 128.750,00 enquadra-se neste tipo de rendimentos, assim está sujeita a retenção na fonte a título definitivo, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 94.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas onde está previsto que o IRC é objeto de retenção na fonte relativamente aos rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras. De acordo com o artigo 98.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, não existirá obrigação de efetuar a retenção na fonte, relativamente às comissões pagas sempre que exista convenção para eliminar a dupla tributação, e a competência para a tributação dos rendimentos auferidos pela entidade não residente não seja atribuída ao Estado da fonte ou seja apenas limitada. No caso de Hong Kong estamos perante a existência de um acordo entre Portugal e a Região Administrativa Especial de Hong Kong - resolução da Assembleia da República n.º 49/2012 de 16/04, onde se prevê no seu artigo 7.º, a tributação dos lucros obtidos pelas sociedades no país onde as mesmas se encontram sediadas. **Mas para que tal dispensa de retenção na fonte se verifique é necessário que à data do pagamento dos rendimentos, o beneficiário das comissões tenha apresentado formulário modelo 21-RFI e, no caso concreto de Hong Kong, apresente igualmente o certificado de residência fiscal emitido em seu nome, pelas Autoridades Fiscais daquele país**²⁹. Quando o beneficiário do pagamento não coincide com o emitente da fatura a dispensa de retenção na fonte está condicionada ao facto do certificado de residência estar emitido em nome do beneficiário do pagamento e não em nome*

²⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

do emitente da fatura.» [...]. Concluindo os SIT: «Ora neste caso e conforme se pode verificar da análise do anexo 27 do relatório da inspeção tributária, o certificado de residência apresentado pelo sujeito passivo está emitido em nome de F..., enquanto que o beneficiário do pagamento é H... Sociedade de Advogados, ou seja, **o beneficiário do pagamento e o titular do certificado de residência não são a mesma entidade**. Quanto ao modelo 21-RFI, que se encontra também no já referido anexo 27 verifica-se que no quadro I o beneficiário identificado é a F... Ltd. No quadro III desse mesmo modelo não consta a certificação das entidades competentes e no quadro VIII a data que consta é de 03/05/2016, ou seja, data essa bastante posterior à realização deste negócio.». Assim, entenderam os SIT que não se verificam as condições para a dispensa de retenção na fonte previstas no artigo 98.º do CIRC, nos termos do n.º 4 do artigo 94.º do mesmo Código. **Em sede de reclamação graciosa**³⁰, invocou a Requerente: (i) que fez um pagamento à F... (entidade residente para efeitos fiscais em Hong Kong) pela prestação de serviços de consultoria e marketing de promoção imobiliária; (ii) que o pagamento efetuado à F... encontra-se dispensado de retenção na fonte em virtude da reclamante dispor de um formulário Mod. 21-RFI assinado pela F... e de um certificado de residência emitido pelas autoridades competentes de Hong Kong; (iii) que apesar do pagamento ter sido efetuado por cheque, emitido à H..., a F... é a beneficiária efetiva do rendimento; (iv) e que ainda que se entenda que o beneficiário do rendimento fosse a H..., não haveria lugar a retenção na fonte. **Na decisão do recurso hierárquico**³¹, foi analisado o contrato de consultoria celebrado em 19-11-2013 com a sociedade F... Ltd., com sede em Hong-Kong, permitindo as cláusulas contratuais acordadas que a DSIRC concluiu: «- A recorrente deveria tornar-se proprietária, até 18-01-2014, do imóvel situado na ..., n.º..., registado na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia de ..., Concelho de Cascais. Ressalva-se que esta aquisição apenas ocorreu em 07-04-2014 (5 dias antes da data da venda). - Que aquando da concretização da venda do imóvel ao investidor de nacionalidade chinesa, a recorrente deveria pagar uma comissão correspondente a 25% do valor da venda. - O pagamento desta comissão deveria ser pago pelo valor líquido, tendo em conta os impostos em vigor em Portugal. - O n.º 4 da cláusula 2.ª prevê que, para fins de pagamento da comissão, a

³⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

F... fornecerá à A... a fatura correspondente e os detalhes da conta bancária, que podem ser de terceiros que forneçam à recorrente, neste último caso, deverá existir um documento assinado sub-rogando o terceiro na sua posição sobre este acordo.». Refere, ainda a decisão: «A F..., em 14-04-2014, emitiu a fatura n.º 0010/2014, à recorrente, no valor de € 128.750,00, correspondente a 25% do valor de venda do imóvel (€ 515.000,00). A fatura não tem indicação de qualquer detalhe de pagamento. A recorrente emitiu, em 16-04-2014, um cheque bancário (n.º...) no valor de € 128.765,005, a favor de H... Sociedade de advogados. Dos autos consta certificado de residência emitido pelas autoridades fiscais de Hong-Kong, em 08-04-2014, certificando que a F... é residente, no ano de 2014, na Região Administrativa Especial de Hong Kong, nos termos do Acordo celebrado entre a República Portuguesa e a Região Administrativa Especial de Hong Kong da República Popular da China para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento. Em momento posterior à operação, ou seja, com data de 03-05-2016, consta o formulário Mod. 21-RFI, cuja identificação do beneficiário efectivo dos rendimentos é F... Ltd, com morada de ...- China, formulário que não tem o campo 111- "Certificação das Autoridades Fiscais Competentes do Estado de Residência do Beneficiário Efectivo" preenchido.». **Em face da factualidade apurada, entendeu a DSIRC manter a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, reiterando, perante a argumentação esgrimida pela Requerente que foi devidamente rebatida, que, como entenderam os SIT, não se verificam as condições para a dispensa de retenção na fonte previstas no artigo 98.º do CIRC, nos termos do n.º 4 do artigo 94.º do mesmo Código**³². Efectivamente, como bem salienta a decisão: «Posteriormente, e muito depois da realização da operação de venda do imóvel pela recorrente, ou seja, com data de 03-05-2016, foi entregue o Mod. 21 RFI, formulário este que não se encontrava certificado. Contudo, ainda que se considerasse o estipulado no n.º 6 do artigo 98.º do CIRC, isto é, muito embora a prova seja efectuada fora do prazo estipulado para a entrega do imposto, o imposto em falta não seria devido, uma vez que essa prova foi feita à posteriori (ainda que sujeito à aplicação de coima como dispõe o art.º 125.º do RGIT), **outro elemento a ter em conta é quem foi o beneficiário efetivo**³³. **Na realidade e tendo em conta os elementos constantes dos autos,**

³² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³³ Sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

verificamos que o contrato "Consultancy & Marketing Services" foi celebrado entre a recorrente e a F..., tendo também sido esta sociedade a emitir a fatura relativa às comissões³⁴. No entanto, o pagamento foi efectuado à sociedade portuguesa H... Sociedade de Advogados.» (negrito nosso). Ora, a Requerente vem invocar jurisprudência e doutrina sobre a «prova da residência da entidade beneficiária do pagamento no outro Estado, ainda que em momento posterior ao desse pagamento». Não obstante, a jurisprudência invocada reporta-se, **unicamente**, à questão de saber se a prova de residência podia ser feita em momento posterior ao pagamento do rendimento, ou ao invés tem de ser feita exclusivamente através do formulário oficial e vigente à data dos factos, **bem como a de saber que outros documentos podiam provar a aplicação da Convenções. Mas o litígio a dirimir nos presentes autos não se limita à questão da prova da residência em momento posterior, nem à natureza dos formulários suscetíveis de provar a situação de residente noutro estado contratante, questões que originaram divergências de entendimento entretanto ultrapassadas³⁵. O que importa in casu é, isso sim, decidir³⁶ uma situação distinta³⁷ e que se prende com o facto de o beneficiário do pagamento e o titular do certificado de residência não coincidirem³⁸, como bem esclarece a decisão da DSIRC.**

Na Resposta, a Requerida diz ainda, *Pelo que, no âmbito da presente ação arbitral, é a Requerente que está inequivocamente onerada com a demonstração dos factos constitutivos do direito à isenção de retenção na fonte de IRC. **Conforme refere a decisão do recurso hierárquico**³⁹: «1 - A fatura, n.º 0010/2014, de 14-04-2014, foi emitida pela F..., à B... (actual A...), com a descrição de "Market Research Services in China", pelo valor de € 128.750,00. A mesma é omissa quanto ao pagamento a uma terceira entidade. 2 - A nota de débito relativa ao cheque bancário emitido sobre o país, datado de 16-04-2014, indica como beneficiário a entidade "H... Sociedade advogados". 3- O "Agreement for Consultancy & Marketing Services" celebrado entre as entidades supra referidas, menciona, expressamente na cláusula 2, n.º 4 que a F... emitirá a fatura e os detalhes bancários, podendo existir um terceiro envolvido, mas com*

³⁴ Sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁷ Sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁸ Sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

³⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

um documento sub-rogando a sua posição no acordo. 4 - Não foi comprovada esta sub-rogação, nem que foram dadas indicações para que a H... agisse em nome e por conta da F...; 5 - Não existem elementos (documentos) que possam comprovar a que respeita o pagamento efetuado à H... (a natureza do pagamento), como por exemplo indicação do documento ao qual se dá quitação ou qualquer descritivo que possa identificar a operação. 6 - Não constam mais elementos relativos à sociedade H..., como por exemplo número de identificação de pessoa coletiva, para que possa ser aferida a natureza da sociedade. 7 - Não ficou comprovado que a F... é o beneficiário efetivo do rendimento. 8 - Também a dispensa de retenção na fonte à sociedade H..., com base na alínea d) do n.º 1 do art.º 97.º do CIRC, não pode ser aplicável, pois não se encontram comprovados os pressupostos para a aplicação da mesma, nomeadamente natureza dos rendimentos e da sociedade.». E nenhuma prova foi efetuada pela Requerente, nem em sede administrativa, nem na presente ação arbitral, capaz de contraditar estes factos.

Este Tribunal Arbitral Singular chama aqui à fundamentação da presente Decisão Arbitral o que foi referido no *Parecer* constante da Informação no Recurso Hierárquico, o qual diz o seguinte: ***PARECER. De acordo com o n.º 2 do art.º 4.º do CIRC, as pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos. Sendo que se consideram obtidos em território português os rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos, conforme estipula o n.º 7 da alínea c) do n.º 3 do art.º 4.º do IRC, mesmo que não sejam imputáveis a estabelecimento estável em território português. Nos termos da alínea g) do n.º 1 do art.º 94.º do CIRC, os rendimentos supra referidos estão sujeitos a retenção na fonte de IRC. No entanto, e por via do art.º 98.º do CIRC pode verificar-se a dispensa total ou parcial de retenção na fonte sempre que exista convenção para eliminar a dupla tributação e a competência para a tributação dos rendimentos (comissões) auferidos pela entidade não residente não esteja atribuída ao Estado da Fonte (Portugal)*⁴⁰, ou ainda que esteja, seja apenas limitada. A Resolução da Assembleia da República n.º 49/2012, de 16 de Abril, aprovou o Acordo entre a República Portuguesa e a Região Administrativa Especial de Hong Kong da**

⁴⁰ Sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

*República Popular da China para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinado em Hong Kong, em 22 de março de 2011. **Sendo que o n.º 1 do art.º 7.º da mencionada CDT, prevê que as comissões só podem ser tributadas em Hong Kong**⁴¹. Mas para que tal dispensa se verifique, é necessário que à data em que se encontra definida a obrigação de efetuar a retenção na fonte o beneficiário das comissões tenha apresentado o formulário Mod. 21 RFI certificado pelas autoridades fiscais de Hong Kong ou acompanhado de documento emitido pelas autoridades fiscais do mencionado Estado, atestando a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a impostos sobre o rendimento nesse Estado (alínea a) do n.º 2 do art.º 98.º do CIRC), **Ora, regressando à situação em análise**⁴², **verificamos que nos autos consta certificado de residência emitido pelas entidades competentes do Estado de da sociedade F..., em 08-04-2014**⁴³, ou seja, em data anterior à celebração do negócio, atestando que a mesma era residente em Hong Kong nos termos do Acordo supra referido. Posteriormente, e muito depois da realização da operação de venda do imóvel pela recorrente, ou seja, com data de 03-05-2016, **foi entregue o Mod. 21 RFI, formulário este que não se encontrava certificado**⁴⁴. Contudo, ainda que se considerasse o estipulado no n.º 6 do art.º 98.º do CIRC, isto é, muito embora a prova seja efetuada fora do prazo estipulado para a entrega do imposto, o imposto em falta não seria devido, uma vez que essa prova foi feita à posteriori (ainda que sujeito à aplicação de coima [...]), **outro elemento a ter em conta é quem foi o beneficiário efetivo**⁴⁵. Na realidade e tendo em conta os elementos constantes dos autos, **verificamos que o contrato “Consultancy & Marketing Services” foi celebrado entre a recorrente e a F...**⁴⁶, **tendo também sido esta sociedade a emitir a fatura relativa às comissões**⁴⁷. No entanto, **o pagamento foi efetuado à sociedade portuguesa H... Sociedade de Advogados**⁴⁸. Perante tal divergência os serviços da inspeção tributária efetuaram a correção argumentando que “... o certificado de residência apresentado pelo sujeito passivo está emitido em nome de F..., enquanto o beneficiário do*

⁴¹ Sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁴⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

pagamento é H... Sociedade de Advogados, ou seja, o beneficiário do pagamento e o certificado de residência não são a mesma entidade”. A recorrente discorda deste entendimento, alegando que, no negócio em apreço, a H... agiu em nome e por conta da F... podendo no âmbito da sua atividade receber pagamentos em nome, por conta e no interesse da F..., imputando na esfera desta os atos praticados em cumprimento das instruções recebidas, mencionando que esta situação não altera a realidade de que a F... foi o beneficiário efetivo. **Perante o invocado, importa referir que o n.º 4 da cláusula 2.ª do “Agreement for Consultancy & Marketing Services” celebrado entre a recorrente e a F..., prevê que para efeitos de pagamento a F... deve emitir a correspondente fatura e detalhes bancários⁴⁹, podendo intervir uma terceira entidade⁵⁰ desde que exista um documento assinado subrogando a uma terceira entidade a posição no Acordo⁵¹. Do processo apenas consta um pagamento efetuado à H... Sociedade de Advogados⁵², não foi apresentado⁵³, nem a recorrente indica a existência desta sub-rogação⁵⁴. No entanto, sem conceder, e ainda que a H... recebesse a quantia em nome e por conta da F..., deveria existir uma transferência do montante recebido pela primeira, para a segunda. A A... não comprovou esta operação, apenas refere que a H... recebeu a importância por conta da F... . Não basta provar invocar é necessário comprovar, sendo certo que era a si que competia provar que a H... recebeu o montante por conta da F..., conforme prevê o art.º 74.º da LGT. Perante os factos, conclui-se que a fatura foi emitida pela F... (entidade residente em Hong Kong) e o pagamento recebido pela sociedade portuguesa H... Sociedade de Advogados, não existindo prova de que a F... é a beneficiária das comissões, pelo que se reiteram as conclusões do relatório da inspeção tributária e do despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017... .**

Continuemos,

Ficou provado nos presentes Autos Arbitrais que a Requerente celebrou com a F..., sociedade com residência fiscal em Hong Kong (para o caso, em 2014), um contrato – Agreement for Consultancy & Marketing Services – onde ficou estipulado, entre outros: [...]

⁴⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

B) it is expected the Owner, until 18th January 2014, will become the registered owner of urban building located at Travessa ..., Cascais, parish of ..., Borough of Cascais, registered at the Land Registry of Cascais under the nr. ... and registered at the Urban Tax Department under article n.º ..., of the parish of ...; [...] Clause One (Object). 1 – By way of this agreement, Owner hires the consultancy services of F... for the purposes of obtaining potential clients in China interested in buying the Owner's property described in Whereas B) above.

Veja-se o que é dito na fundamentação da Decisão do Recurso Hierárquico: **Dos Factos.** **A recorrente celebrou**⁵⁵, em 19-11-2013, com a sociedade F... Ltd, residente em Hong Kong, **um contrato de consultoria e marketing com vista a identificar potenciais investidores/clientes de nacionalidade chinesa interessados na aquisição de imóveis**⁵⁶. As cláusulas do contrato podem sintetizar-se: - A recorrente deveria tornar-se proprietária, até 18-01-2014, do imóvel situado na Travessa ..., n.º..., registado na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia de ..., Concelho de Cascais. [...].

Ficou provado que a H.. Sociedade de Advogados (e a G..) apresentou a F... à Requerente e que foram (H.. Sociedade de Advogados) procuradores do cidadão de nacionalidade chinesa, comunicando com a Requerente.

Ficou provado que a Requerente concretizou o negócio de venda do imóvel, i.e., a Requerente, por contrato de compra e venda, vendeu, pelo preço de € 515.000,00, a um cidadão de nacionalidade chinesa, o prédio urbano denominado Lote x, situado em ..., Travessa ..., n.º..., freguesia de ..., concelho de Cascais, descrito na ... Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o artigo n.º..., freguesia de ..., inscrito na matriz sob o artigo provisório ... da freguesia de ...

Ficou provado que, concretizada a venda do imóvel, a F..., emitiu, em nome da Requerente (na data, B..., S.A., VAT n.º PT...), a fatura n.º 0010/2014, datada de 14 de Abril de 2014, pelos serviços prestados - Description of Services: Market Research Services in China - no valor de € 128.750,00. O valor dos € 128.750,00 correspondente exatamente aos 25% estipulados no contrato - Agreement for Consultancy & Marketing Services (€ 515.000,00 x 25% = € 128.750,00).

⁵⁵ Sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁶ Sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Veja-se: [...] *Clause Two (Remuneration). 1 – The services to be rendered by F... to Owner within the scope of this agreement will be remunerated only in the event any clients introduced by F... effectively acquire the Owner’s property*⁵⁷. *2 – For the purposes of the previous number of this clause, Owner shall pay F... a fee for its services corresponding to 25% of the purchase price of the property acquired by Client(s) introduced by F...*⁵⁸. *3 – [...] and will become due and shall be paid by Owner at the time of the signing of the Deed of Conveyance and payment of respective purchase price by the client(s) introduced by F... . 4 – For the purposes of the payment of the fee mentioned in number two of this clause, F... shall provide the Owner with the corresponding invoice and bank account details, [...].*

Ficou provado que a Requerente efetuou o pagamento dos € 128.750,00 à F..., no seguimento da emissão da fatura n.º 0010/2014, datada de 14 de Abril de 2014, correspondente à comissão devida pela Requerente à F..., mediante a entrega do cheque bancário n.º..., no valor € 128.750,00, de datado de 16 de Abril de 2014, emitido, por indicação da F..., a favor da H... Sociedade de Advogados.

Veja-se também o que é dito na fundamentação da Decisão do Recurso Hierárquico: **Dos Factos.** [...]. *As cláusulas do contrato podem sintetizar-se: [...]. - Que aquando da concretização da venda do imóvel ao investidor de nacionalidade chinesa (nota de rodapé 4: a venda do imóvel foi concretizada em 11-04-2014, pelo preço de € 515.000,00), a recorrente deveria pagar uma comissão correspondente a 25% do valor da venda. – O pagamento desta comissão deveria ser pago pelo valor líquido, tendo em conta os impostos em vigor em Portugal. – O n.º 4 da cláusula 2.ª prevê que, para fins de pagamento da comissão, a F... fornecerá à A... a fatura correspondente e os detalhes da conta bancária, que podem ser de terceiros que forneçam à recorrente, neste último caso, deverá existir um documento assinado sub-rogando o terceiro na sua posição sobre este acordo. A F..., em 14-04-2014, emitiu a fatura n.º 0010/2014, à recorrente, no valor de € 128.750,00, correspondente a 25% do valor de venda do imóvel (€ 515.000,00). A fatura não tem indicação de qualquer detalhe de pagamento. A recorrente emitiu, em 16-04-2014, um cheque bancário (n.º...) no valor de € 128.765,00 (nota*

⁵⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁵⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

de rodapé 5: correspondente à importância de € 128.750,00 acrescido de encargos bancários de € 15,00), a favor da H... Sociedade de advogados. [...].

Porque importante para a fundamentação desta Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular volta aqui ao que é dito na Decisão Arbitral (CAAD) no Processo n.º 462/2018-T, datada de 15 de Maio de 2019, quando esta Decisão Arbitral diz o seguinte, [...]. *III. Decisão. III. 1. Factos dados como provados. [...]. e) Em 19 de Novembro de 2013, a Requerente celebrou um contrato de prestação de serviços de “marketing research” com a F... Limited, sociedade com sede em Hong Kong. f) Em 11 de Abril de 2014, a Requerente alienou a um cidadão chinês um imóvel do qual era proprietária, sito na freguesia de ..., concelho de Cascais, pelo preço de € 515.000,00. g) **Em virtude da alienação referida no facto anterior, a Requerente procedeu ao pagamento à F... de uma comissão no valor de € 128.750,00**⁵⁹. h) **O pagamento da comissão procedeu-se mediante entrega de cheque a favor da H... Sociedade de Advogados, por indicação da F...**⁶⁰. [...]. *III. 4 DO DIREITO. [...]. 75. Quanto ao facto de o pagamento da comissão ter sido feito directamente à sociedade de advogados G..., por indicação da F..., acompanhamos o exarado pelo Tribunal Arbitral no processo 86/2018-T, segundo o qual «(...) julga-se ser facto público e notório que nem sempre os pagamentos são feitos directamente ao credor, sendo legal e admissível que sejam feitos a terceiros, por indicação daquele, por um lado, ou que sejam feitos ao credor, mas em jurisdição diferente da sua sede, sendo um caso típico, no nosso país, os pagamentos feitos em Portugal, relativos a serviços prestados em Angola. Por fim, e também em contraciclo com o ponderado no RIT, sob um ponto de vista da normalidade da actividade fraudulenta ou elisiva, o habitual será fazer pagamentos devidos a entidades não residentes em paraísos fiscais, em entidades bancárias sedeadas nestes. Tal procedimento é que dificulta a actuação das autoridades tributárias, dada a hermeticidade característica dos territórios qualificados como de tributação privilegiada. O contrário, que é o que se passa no caso, quando o pagamento a uma entidade sedeadada em territórios qualificados como de tributação privilegiada, é efectuado fora destes, integra uma circunstância que, de per si não o demonstrando, corrobora outros indícios da normalidade**

⁵⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

da operação, por denotar que não é feito esforço de opacizar os pagamentos, quando facilmente se poderia fazê-lo.».

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha o entendimento nesta Decisão, nomeadamente, na parte que refere: [...] *acompanhamos o exarado pelo Tribunal Arbitral no processo 86/2018-T, segundo o qual «(...) **julga-se ser facto público e notório que nem sempre os pagamentos são feitos directamente ao credor, sendo legal e admissível que sejam feitos a terceiros, por indicação daquele**⁶¹ [...].*

Mais se refere, tal como é indicado no *Parecer* constante da informação no Recurso Hierárquico, *PARECER*. [...] ***Ora, regressando à situação em análise**⁶², **verificamos que nos autos consta certificado de residência emitido pelas entidades competentes do Estado da sociedade F..., em 08-04-2014**⁶³, [...]. Posteriormente, [...] com data de 03-05-2016, **foi entregue o Mod. 21 RFI, formulário este que não se encontrava certificado**⁶⁴. Contudo, ainda que se considerasse o estipulado no n.º 6 do art.º 98.º do CIRC, isto é, muito embora a prova seja efetuada fora do prazo estipulado para a entrega do imposto, o imposto em falta não seria devido, uma vez que essa prova foi feita à posteriori (ainda que sujeito à aplicação de coima [...]), **outro elemento a ter em conta é quem foi o beneficiário efetivo**⁶⁵. Na realidade e tendo em conta os elementos constantes dos autos, **verificamos que o contrato “Consultancy & Marketing Services” foi celebrado entre a recorrente e a F...**⁶⁶, **tendo também sido esta sociedade a emitir a fatura relativa às comissões**⁶⁷. No entanto, **o pagamento foi efetuado à sociedade portuguesa H... Sociedade de Advogados**⁶⁸. Perante tal divergência os serviços da inspeção tributária efetuaram a correção argumentando que “... o certificado de residência apresentado pelo sujeito passivo está emitido em nome de F..., enquanto o beneficiário do pagamento é H... Sociedade de Advogados, ou seja, o beneficiário do pagamento e o certificado de residência não são a mesma entidade”. A recorrente discorda deste entendimento, alegando que, no negócio em apreço, a H... agiu em nome e por conta da F... podendo no âmbito da sua*

⁶¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁶⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

atividade receber pagamentos em nome, por conta e no interesse da F... , imputando na esfera desta os atos praticados em cumprimento das instruções recebidas, mencionando que esta situação não altera a realidade de que a F... foi o beneficiário efetivo. **Perante o invocado, importa referir que o n.º 4 da cláusula 2.ª do “Agreement for Consultancy & Marketing Services” celebrado entre a recorrente e a F..., prevê que para efeitos de pagamento a F... deve emitir a correspondente fatura e detalhes bancários⁶⁹, podendo intervir uma terceira entidade⁷⁰ desde que exista um documento assinado subrogando a uma terceira entidade a posição no Acordo⁷¹. Do processo apenas consta um pagamento efetuado a F... Sociedade de advogados, não foi apresentado⁷², nem a recorrente indica a existência desta sub-rogação⁷³.**

Ou seja, [...] **não ocorreu**⁷⁴, tal como afirma a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, **qualquer sub-rogação da posição da F...**⁷⁵ [...]. **O que se verificou foi simplesmente o cumprimento, pela requerente, das instruções que lhe foram transmitidas para o efeito do pagamento da factura emitida pela F...**⁷⁶, tendo a requerente confiado que a H..., [...], estaria naturalmente habilitada a receber pagamentos em nome e por conta dos seus clientes, fazendo posteriormente chegar a estes as quantias em causa.

Ficou provado que a Requerente tem e apresentou o certificado de residência fiscal em Hong Kong, referente ao ano de 2014, da F..., datado de 8 de Abril de 2014. Ficou provado que a Requerente tem e apresentou o Modelo 21-RFI da F..., datado de 3 de Maio de 2016.

Veja-se também o que é dito na fundamentação da Decisão do Recurso Hierárquico: **Dos Factos.** [...]. *Dos autos consta certificado de residência emitidos pelas autoridades fiscais de Hong Kong (nota de rodapé 6: o certificado foi emitido pelo Commissioner of Inland Revenue – Hong Kong Special Administrative Region), em 08-04-2014, certificando que a F... Limited é residente, no ano de 2014, na Região Administrativa Especial de Hong Kong, nos termos do Acordo celebrado entre a República Portuguesa e a Região Administrativa Especial*

⁶⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

de Hong Kong da República Popular da China para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento. Em momento posterior à operação, ou seja, com data de 03-05-2016, consta o formulário Mod. 21-RFI, cuja identificação do beneficiário efetivo dos rendimentos é a F... Ltd, com morada de ... – China, [...].

Por isso, tal como diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, [...] a requerente acedeu a fazer o pagamento através daquela entidade, tendo emitido um cheque no valor em causa de € 128.750,00 a favor da H... [...], não obstante o destinatário final deste pagamento continuar a ser (como sempre foi) a F..., **tendo a requerente considerado estar dispensada de efectuar a retenção na fonte sobre o pagamento em causa, ao abrigo das disposições legais aplicáveis⁷⁷, atento o facto de a F... ter previamente apresentado um certificado de residência fiscal devidamente emitido e certificado pelas autoridades competentes de Hong-Kong⁷⁸ [...]. Certificado de residência fiscal esse a que mais tarde se juntou o formulário Modelo 21-RFI⁷⁹ [...].**

Ora, perante tais factos, é entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que a Requerente provou que efetuou o pagamento dos € 128.750,00 à F..., no seguimento da concretização de um negócio de compra e venda de um imóvel de que era proprietária e da emissão da fatura n.º 0010/2014, datada de 14 de Abril de 2014, correspondente à comissão devida pela Requerente à F..., nos termos do contrato celebrado, mediante a entrega do cheque bancário n.º ..., no valor de € 128.750,00, datado de 16 de Abril de 2016, emitido, por indicação da F..., a favor da H... Sociedade de Advogados.

Continua a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, *Como já se referiu, um dos argumentos suscitados pela AT prende-se com o facto de que, à data do pagamento à F... (que se verificou em 16 de Abril de 2014, [...]), a requerente não dispunha do formulário Modelo 21-RFI acompanhado de certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades competentes de Hong Kong ([...]).* **Ora, em primeiro lugar, é facto assente e incontrovertido que a requerente detinha, naquela data, um certificado de residência fiscal emitido e certificado pelas autoridades competentes de Hong Kong atestando a residência, para efeitos**

⁷⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁷⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

***fiscais, da F... naquele território**⁸⁰ ([...]), ao qual a AT teve acesso no decurso do procedimento inspectivo ([...]). Sendo que é a própria lei que admite que a requerente comprove em momento posterior a residência fiscal da F... em Hong Kong (cfr. n.º 6 do artigo 98.º do Código do IRC) e, ainda que assim não fosse, não seria legítimo à AT exigir à requerente um documento que sabe à partida que as autoridades competentes de Hong Kong jamais certificariam ([...]). [...]. **Com efeito, sublinha-se que a AT nunca colocou em causa, ao longo do procedimento administrativo, os demais elementos trazidos aos autos pela ora requerente, incluindo o certificado de residência fiscal da F... emitido pelas autoridades competentes de Hong Kong**⁸¹ ([...] **e a que, reforça a requerente, a AT teve pleno acesso quer no procedimento inspectivo quer no subsequente procedimento administrativo**⁸²). [...]. A respeito da ilegalidade desta posição sustentada pela AT, RUI DUARTE MORAIS chama a atenção para o seguinte (“Apontamentos ao IRC”, Almedina, Novembro 2009, [...]): “Antes de proceder a uma qualquer liquidação adicional, a administração fiscal tem o dever de se informar da realidade da situação, na medida em que tal esteja, razoavelmente, ao seu alcance. Ora, nestas situações, a nossa administração fiscal tem o poder-dever de se informar, junto da administração fiscal do país de residência do beneficiário do pagamento, se este, à data, aproveitava de isenção ou redução de retenção na fonte. É que, quer o sistema comunitário quer as convenções prevêem mecanismos de troca de informação entre as administrações dos Estados, os quais não visam apenas proteger os seus interesses fazendários mas, também, assegurar a efectivação dos direitos que para os neles residentes resultam dos textos convencionais. Estamos perante o chamado efeito “escudo” (shield), amplamente reconhecido. Admitamos que, como infelizmente é normal, a administração procede a tal liquidação sem, antes, apurar a residência do beneficiário do rendimento. O substituto (a entidade pagadora residente) reclama ou impugna e faz prova (v.g. por documento emitido pela administração fiscal do Estado de residência do beneficiário) que, à data, este aproveitava o disposto na Convenção. A liquidação tem de ser anulada.”. Neste sentido, a jurisprudência dos tribunais superiores, nomeadamente pelo Tribunal Central Administrativo Sul (cfr. Acórdão de 08.02.2019, proferido no âmbito do*

⁸⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

processo n.º 46/10.0BELRS – [...]: “Havendo dúvidas sobre os elementos declarados para efeitos da aplicação da CDT, a AT sempre as poderia ter dissipado através de mecanismo próprio, o de troca de informações previsto no art. 25.º da CDT, não sendo razoável exigências de prova excessivas e desproporcionais quando não existem razões concretas justificativas dessa mesma exigência.”.

Diz ainda a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, E também os tribunais superiores têm reconhecido que, uma vez feita a prova da residência da entidade beneficiária do pagamento no outro Estado, ainda que em momento posterior ao desse pagamento (recorde-se que, no caso concreto, a requerente até dispunha de certificado de residência fiscal da F... emitido pelas autoridades competentes de Hong Kong em momento anterior ao do pagamento em causa – [...]), esta evidência retroage precisamente à data do pagamento em causa, por não ser elemento constitutivo do direito dessa entidade a não ser tributada em território português e que decorre do ADT aplicável (neste caso, do artigo 7.º do ADT Portugal Hong Kong) [...]. Também neste sentido, veja-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul em 18.09.2017, proferido no processo n.º 01273/06 ([...]): “A prova da residência da beneficiária não pode deixar de ser feita” (...) “contudo, porque ela não é elemento constitutivo do direito ao benefício em causa, uma vez feita, não poderá deixar de retroagir os seus efeitos à data da ocorrência dos factos tributários, ou seja, o pagamento dos “royalties”.” Admitindo-se também que os referidos formulários (neste caso, o Modelo 21-RFI), cuja apresentação é exigida pela lei, possam, inclusivamente, ser substituídos por outros meios de prova (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em 14.12.2016, no âmbito do processo n.º 0141/14 – [...]): [...]. IV – Resulta da interpretação dos artigos 103.º da CRP e 90.º do CIRC que os formulários exigidos como prova da dispensa da retenção na fonte de IRC dos rendimentos auferidos por entidades não residentes são meros documentos ad probationem pelo que podem ser apresentados “a posteriori” dentro dos prazos legalmente fixados podendo ser substituídos nos termos do artigo 364.º n.º 2 do Código Civil.”.

De tudo o que ficou dito, diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral, resulta claro que a liquidação de IRC (retenções na fonte) aqui em causa é ilegal, fazendo a requerente suas as conclusões a que chegou, em situação semelhante, o Supremo Tribunal Administrativo (cfr. Acórdão de 28.10.2009, proferido no âmbito do processo n.º 0477/09): “Em situações em

que foi efectuada uma liquidação em momento em que já se sabe que não se verifica o facto tributário que lhe está subjacente, está-se perante um acto ilegal, à face dos princípios da justiça, da proporcionalidade e da igualdade na repartição de encargos públicos, cuja observância é imposta à Administração Tributária pelo art. 55.º da LGT e que são corolário dos princípios da justiça, da necessidade e da igualdade, genericamente enunciados nos arts. 13.º e 18.º, n.º 2, da CRP e ínsitos no princípio do Estado de Direito democrático.”

Porque importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere aqui a Decisão Arbitral (CAAD) no Processo n.º 934/2019-T, datada de 13 de Novembro de 2020⁸³, onde esta Decisão Arbitral diz o seguinte: [...]. *A questão central a decidir nos presentes autos gira em torno de saber se se verificam, ou não, os pressupostos legais de dispensa de retenção na fonte de IRC, referidos no artigo 98.º do CIRC, relativamente aos rendimentos pagos pela Requerente à B..., SL, entidade residente para efeitos fiscais em Espanha [...]. A Administração Tributária desconsiderou como meio de prova o certificado de residência fiscal apresentado pela Requerente, em sede de reclamação graciosa, para efeitos do artigo 7.º do ADT celebrado por Portugal com o Estado da residência do beneficiário do rendimento (i.e., Espanha), tendo concluído pela não verificação dos pressupostos da consequente dispensa de retenção na fonte de IRC sobre os referidos rendimentos. [...]. Finalmente, é de sublinhar que, no dia 4 de junho de 2015, a Requerente procedeu à junção aos autos do certificado oficial Modelo 21-RFI emitido e autenticado pelas Autoridades Fiscais Espanholas, que confirma que a B..., SL, era no ano de 2008, uma entidade com residência fiscal em Espanha, o que motiva desde logo a procedência da presente petição arbitral. [...].*

Em relação ao momento da apresentação do referido formulário, bem como quanto ao valor jurídico da prova, apontamos o Acórdão do STA de 22.06.2011, prolatado no processo n.º 0283/11⁸⁴, cujo sumário se transcreve: [...]. III - Estes formulários não constituem requisitos “ad substantiam”, sendo a prova de residência um mero requisito “ad probationem”, já que a certificação de residência é um acto de mero reconhecimento dos pressupostos dos benefícios previstos nas convenções, limitando-se a AF à confirmação desses pressupostos, sendo que, na verdade, o que releva é a efectiva verificação dos respectivos pressupostos, pelo

⁸³ Decisão Arbitral (CAAD) em que o signatário foi Árbitro em Tribunal Arbitral Coletivo.

⁸⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

que não devem aqueles formulários constituir o único meio de prova necessário para certificar a sua residência⁸⁵. IV - Assim, ainda que não correspondendo ao modelo oficial actual, atestando os certificados de residência apresentados a residência, e mostrando-se certificados pela autoridade fiscal respectiva, devem os mesmos ser aceites pela AF como prova efectiva da residência dessas entidades.». Também, neste sentido, vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14.12.2016, no processo n.º 0141/14⁸⁶, onde, sem margem para qualquer dúvida, se pode ler: “Sendo os formulários documentos ad probationem e não ad substantiam há que admitir a prova de residência no estrangeiro baseada em certificados emitidos pelas autoridades respectivas face ao disposto no artigo 364.º/ 2 do Código Civil. [...]. Resulta do exposto que, tendo os referidos formulários natureza meramente declarativa, podem ser apresentados a posteriori⁸⁷. Por sua vez, quanto ao facto de não poder o legislador de um Estado, através de legislação interna, alterar de forma unilateral uma Convenção Internacional, atenta a supremacia desta, pode ler-se no sumário do atrás mencionado Acórdão do STA, de 14.12.2016, proferido no processo n.º 0141/14: «I - Existindo convenção destinada a evitar a dupla tributação há, para efeitos de conhecer da dispensa de efectuar a retenção na fonte de IRC, que atender apenas aos pressupostos materiais convencionados⁸⁸. II - As normas convencionais vinculam os Estados contratantes não podendo ser alteradas pela lei interna de um deles, dada a primazia do direito convencional sobre a lei interna⁸⁹. III - Ainda que seja da competência de cada um dos estados contratantes regular as normas procedimentais para efeitos da aplicação da convenção não pode aproveitar-se tal facto para em norma procedimental alterar os pressupostos materiais de aplicação da convenção sob pena de violação das normas convencionadas e do disposto no n.º 1 do artigo 1.º da LGT⁹⁰. IV - Resulta da interpretação dos artigos 103.º da CRP e 90.º do CIRC que os formulários exigidos como prova da dispensa da retenção na fonte de IRC dos rendimentos auferidos por entidades não residentes são meros documentos ad probationem pelo que podem ser apresentados “a posteriori” dentro

⁸⁵ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁶ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁷ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁸ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁸⁹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹⁰ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

dos prazos legalmente fixados podendo ser substituídos nos termos do artigo 364.º, n.º 2 do Código Civil⁹¹.». [...]. Em face do exposto, deve o indeferimento do recurso hierárquico ser anulado, com a conseqüente anulação parcial da liquidação impugnada, e respetivos juros compensatórios, com as legais conseqüências⁹². [...].

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Porque igualmente importante para a fundamentação da presente Decisão Arbitral, este Tribunal Arbitral Singular refere aqui, de forma individualizada, o Sumário do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, datado de 14 de Dezembro de 2016, proferido no processo n.º 0141/14: *I - Existindo convenção destinada a evitar a dupla tributação há, para efeitos de conhecer da dispensa de efectuar a retenção na fonte de IRC, que atender apenas aos pressupostos materiais convencionados. II - As normas convencionais vinculam os Estados contratantes não podendo ser alteradas pela lei interna de um deles, dada a primazia do direito convencional sobre a lei interna. III - Ainda que seja da competência de cada um dos estados contratantes regular as normas procedimentais para efeitos da aplicação da convenção não pode aproveitar-se tal facto para em norma procedimental alterar os pressupostos materiais de aplicação da convenção sob pena de violação das normas convencionadas e do disposto no n.º 1 do artigo 1.º da LGT. IV - Resulta da interpretação dos artigos 103.º da CRP e 90.º do CIRC que os formulários exigidos como prova da dispensa da retenção na fonte de IRC dos rendimentos auferidos por entidades não residentes são meros documentos ad probationem pelo que podem ser apresentados “a posteriori” dentro dos prazos legalmente fixados podendo ser substituídos nos termos do artigo 364.º, n.º 2 do Código Civil⁹³.*

Este Tribunal Arbitral Singular acompanha este entendimento.

Repete-se,

É entendimento deste Tribunal Arbitral Singular que a Requerente provou que efetuou o pagamento dos € 128.750,00 à F..., no seguimento da concretização de um negócio de compra e venda de um imóvel de que era proprietária e da emissão da fatura n.º 0010/2014, datada de 14 de Abril de 2014, correspondente à comissão devida pela

⁹¹ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹² Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

⁹³ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Requerente à F..., nos termos do contrato celebrado, mediante a entrega do cheque bancário n.º..., no valor de € 128.750,00, datado de 16 de Abril de 2016, emitido, por indicação da F..., a favor da H... Sociedade de Advogados.

Ficou provado que a Requerente tem e apresentou o certificado de residência fiscal em Hong Kong, referente ao ano de 2014, da F..., datado 8 de Abril de 2014. Ficou provado que a Requerente tem e apresentou o Modelo 21-RFI da F..., datado de 3 de Maio de 2016.

Pelo que,

Entende este Tribunal Arbitral Singular que, no caso dos presentes Autos Arbitrais, se verificaram os pressupostos legais de dispensa de retenção na fonte de IRC, referidos no artigo 98.º do CIRC, relativamente aos rendimentos pagos pela Requerente à F..., entidade residente para efeitos fiscais em Hong Kong no ano de 2014.

Assim,

Aqui chegados,

Entende este Tribunal Arbitral Singular que a liquidação adicional de retenção na fonte de IR (IRC) n.º 2016..., datada de 3 de Outubro de 2016, relativa ao exercício de 2014, no valor de € 32.187,50, que originou, incluindo juros compensatórios de € 2.984,17, um valor a pagar de € 35.171,67, sofre de vício de violação de lei, devendo, por isso, ser anulada. Pelas mesmas razões, as Decisões de indeferimento da Reclamação Graciosa e do Recurso Hierárquico, apresentados pela Requerente, sofrem de vício de violação de lei, devendo, por isso, ser anuladas.

Em consequência,

Este Tribunal Arbitral Singular julga procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente, anulando a liquidação adicional de retenção na fonte de IR (IRC) n.º 2016..., datada de 3 de Outubro de 2016, relativa ao exercício de 2014, no valor de € 32.187,50, que originou, incluindo juros compensatórios de € 2.984,17, um valor a pagar de € 35.171,67. São igualmente anuladas as Decisões de indeferimento da Reclamação Graciosa e do Recurso Hierárquico, apresentados pela Requerente.

Nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 29.º do RJAT, este Tribunal Arbitral Singular não está obrigado a apreciar todos os

argumentos das Partes, quando a decisão esteja prejudicada pela solução dada, o que no presente processo se traduz na decisão proferida de ilegalidade da liquidação de IRC (retenções na fonte), ficando, assim, prejudicado o conhecimento de outras questões carreadas para os autos.

4. Pedido de restituição da quantia paga pela Requerente e pedido de juros indemnizatórios

A Requerente formula pedido de restituição da quantia arrecadada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (aqui Requerida), bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

Veja-se o que diz a Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral: *3. Do direito a juros indemnizatórios. No âmbito do Programa Especial de Redução do Endividamento ao Estado (“PERES”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 67/2016, de 3 de Novembro, a requerente efectuou em 12 de Dezembro de 2016 o pagamento do montante total imposto liquidado adicionalmente, no valor de € 32.187,50⁹⁴ ([...]), tendo beneficiado da anulação dos juros compensatórios nos termos do referido regime. Ora, como se viu, sendo ilegal a liquidação adicional que aqui se contesta a requerente pagou imposto em montante superior ao legalmente devido, pelo que, declarada a ilegalidade desta liquidação adicional a requerente tem direito não só ao reembolso do que pagou na parte ora contestada de € 32.187,50, mas, também, ao abrigo do artigo 43.º da LGT e do artigo 137.º, n.º 6 do Código do IRC, ao recebimento de juros indemnizatórios. Juros estes calculados sobre o montante do imposto indevidamente pago, contados desde a data do pagamento, i.e., desde 12 de Dezembro de 2016, até ao integral reembolso do referido montante.*

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, *É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT), *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.*

⁹⁴ Destaque e sublinhado deste Tribunal Arbitral Singular.

Ficou provado que a Requerente efetuou o pagamento de € 32.187,50, referente à liquidação adicional de retenção na fonte de IR (IRC) n.º 2016..., datada de 3 de Outubro de 2016, relativa ao exercício de 2014.

Sendo de julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral, concluiu-se pela existência de pagamento indevido e, conseqüentemente, justifica-se a restituição da quantia paga em excesso pela Requerente, no caso, a quantia de € 32.187,50.

Nos termos do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), a Requerente tem direito aos juros indemnizatórios, juros estes que devem ser contabilizados desde a data em que a Requerente efetuou o pagamento, até ao integral e efetivo pagamento do valor a restituir à Requerente.

5. Decisão Arbitral

Nestes termos, **decide** este Tribunal Arbitral Singular o seguinte:

- a) Julgar procedente, por provado, o Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente, declarando ilegal a liquidação adicional de retenção na fonte de IR (IRC) n.º 2016..., datada de 3 de Outubro de 2016, relativa ao exercício de 2014, no valor de € 32.187,50, que originou, incluindo juros compensatórios de € 2.984,17, um valor a pagar de € 35.171,67 e declarando ilegal a Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e a Decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico, apresentados pela Requerente.
- b) Em consequência, anular a liquidação adicional de retenção na fonte de IR (IRC) n.º 2016..., datada de 3 de Outubro de 2016, relativa ao exercício de 2014, no valor de € 32.187,50, que originou, incluindo juros compensatórios de € 2.984,17, um valor a pagar de € 35.171,67 e anular a Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e a Decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico, apresentados pela Requerente.
- c) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o valor de imposto indevidamente pago por esta, no montante de € 32.187,50.
- d) Condenar a Requerida a pagar à Requerente juros indemnizatórios à taxa legal, relativamente ao valor indevidamente pago pela Requerente, desde a data em

que a Requerente efetuou o pagamento, até ao integral e efetivo pagamento do valor a restituir à Requerente.

- e) Condenar a Requerida nas custas do processo, conforme ponto 7 (custas) da presente Decisão Arbitral.

6. Valor do processo

Nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do processo é fixado em **€ 35.171,67**.

7. Custas

Entende este Tribunal Arbitral Singular que o valor a considerar para efeitos de determinação das custas no presente Pedido de Pronúncia Arbitral é o valor que motivou a constituição deste Tribunal Arbitral Singular, i.e., o valor de € 35.171,67, correspondente à importância cuja anulação a Requerente pretende.

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.836,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

O montante das custas fixado em **€ 1.836,00**, fica **a cargo da Requerida**.

Notifique-se.

Lisboa, 31 de Março de 2021

Tribunal Arbitral Singular

O Árbitro,

(Alexandre Andrade)