

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 822/2021-T

Tema: IRC – Retenção na Fonte – Rendas de locação operacional pagas a entidades não residentes – Transporte Marítimo – *Royalties* – Convenções para evitar a dupla tributação.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros José Poças Falcão, Ana Teixeira de Sousa e Susana Mercês, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído a 22.02.2022, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A...**, **S.A.**, titular do número de identificação fiscal ..., matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o mesmo número, com sede social sita no Edifício...-...-..., ...-... Lisboa (doravante “Requerente”), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante “RJAT”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”), com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de retenções na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante “IRC”) n.º 2020..., de 02.12.2020, e das correspondentes liquidações de juros compensatórios, relativas ao ano de 2016, constantes da demonstração de liquidação n.º 2020..., no montante total de €875.577,77 (oitocentos e setenta e cinco mil e quinhentos e setenta e sete euros e setenta e sete cêntimos).

2. Peticionou, ainda, a Requerente, a título subsidiário, a anulação parcial da liquidação de retenção na fonte, objeto do presente pedido arbitral, por forma que a mesma totalizasse o montante de EUR 114.496,37 (cento e catorze mil quatrocentos e noventa e seis euros e trinta e sete cêntimos), sendo corrigida igualmente a liquidação dos respetivos juros compensatórios, com base na aplicação de Convenções para evitar a dupla tributação.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite em 13.12.2021 pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
4. A Requerente não exerceu o direito à designação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, al. a), e do artigo 11.º, n.º 1, al. a), ambos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os ora signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do cargo no prazo aplicável.
5. Em 02.02.2022, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, al. b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
6. Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, al. c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 22.02.2022.
7. Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral, em 09.03.2022, foi a Requerida notificada para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar resposta, juntar cópia do processo administrativo e, querendo, requerer a produção de prova adicional.
8. Em 21.04.2022, a Requerida, atendendo à complexidade do processo e à falta de pronúncia e organização do processo administrativo por parte dos serviços, apresentou requerimento, no qual peticionou pela prorrogação do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação da resposta e junção do processo administrativo, por mais 10 (dez) dias, de forma a garantir o seu direito de defesa.

9. Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral, em 21.04.2022, foi deferido o pedido da Requerida, tendo o aludido prazo sido prorrogado por mais 10 (dez) dias a partir do seu termo final.

10. No dia 02.05.2022, a Requerida juntou o processo administrativo e apresentou a sua Resposta na qual suscitou a exceção da incompetência do Tribunal Arbitral (em razão da matéria), bem como a exceção da ilegitimidade substantiva da Requerente e defendeu-se por impugnação.

11. Em 09.05.2022, foi proferido pelo Tribunal Arbitral, o seguinte despacho:

“I - Nos artigos 1º a 25º, da Resposta, a AT invoca matéria que consubstancia “defesa por exceção”.

Relativamente a esta matéria, deverá a parte contrária pronunciar-se, querendo, no prazo de 10 (dez) dias.

II - A Requerente indicou prova testemunhal que a Requerida, na Resposta, considerou inútil ou desnecessária.

O Tribunal irá pronunciar-se sobre a admissibilidade/utilidade/necessidade desse meio de prova após pronúncia da Requerente também no sobredito prazo de 10 (dez) dias.

Notifique-se.”

12. No dia 24.05.2022, a Requerente apresentou requerimento, no qual se pronunciou quanto às exceções deduzidas pela Requerida, pugnando pela improcedência das mesmas e, reiterou a utilidade da inquirição das testemunhas por si arroladas.

13. Em 20.06.2022, foi proferido pelo Tribunal Arbitral, o seguinte despacho:

“I - A reunião do Tribunal com as partes (artigo 18º, do RJAT)

À luz do disposto nos artigos 16º-c), do RJAT e do princípio da proibição da prática de atos inúteis, fica dispensada a reunião do Tribunal com as partes, considerando que (i) se trata, no caso, de processo não passível duma definição de trâmites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais e (ii) que, relativamente às exceções suscitadas, sobre as quais foi já exercido o contraditório, o Tribunal se pronunciará, a final, aquando da apreciação do mérito do pedido,

II – Prova testemunhal

Ponderando que a prova testemunhal se destina à comprovação de factos (e não ao confronto de argumentos, ilações, juízos e conclusões), não se afigura, a esta luz, necessária ou útil a produção de prova testemunhal requerida, atendendo às questões suscitadas nestes autos, à prova documental apresentada e à natureza não controversa dos factos essenciais documentados e/ou não impugnados.

Pelas razões sumariamente expostas, afigura-se inútil ou sem objeto o ato de inquirição de testemunhas e, como tal, proibido à luz do artigo 130º, do CPC, aplicável ex vi artigo 29º, do RJAT.

III - Alegações finais

*Encerrada que se considera a fase instrutória do processo na medida em que os autos contêm os elementos de prova essenciais para a decisão, ambas as partes apresentarão, no prazo simultâneo de **20 (vinte) dias** [(artigos 29º, do RJAT, 91º-5 e 91º-A, do CPTA, versão republicada em anexo ao DL nº 214-G/2015, de 2-10)], **alegações escritas**, de facto (factos essenciais que consideram provados e não provados) e de direito.*

IV – Data para prolação e notificação da decisão final

*Fixa-se o dia **15-10-2022**, como data limite previsível para a prolação e notificação da decisão arbitral final, prorrogando-se, cautelarmente, o prazo de seis meses previsto para a*

decisão, ponderando, designadamente, a interposição de férias judiciais, sem efeito suspensivo na contagem do citado prazo, nos termos do artigo 21º-1 e 2, do RJAT.

V – Taxa de arbitragem remanescente

A Requerente deverá dar oportuno cumprimento ao disposto no artigo 4º-3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária [pagamento, antes da decisão e pela forma regulamentar, do remanescente da taxa arbitral].

VI – Apresentação dos articulados em formato “word”

À luz do princípio da cooperação [cfr artigo 7º, do CPC], convidam-se ambas as partes a remeter ao CAAD cópias dos respetivos articulados, em formato editável (de preferência, em “Word”) com vista a facilitar e abreviar a tarefa de elaboração do acórdão final no que respeita sobretudo à fixação da matéria de facto.

Notifique-se.”

14. No dia 30.06.2022, a Requerente apresentou requerimento, no qual procedeu à junção de quatro certificados de residência fiscal de quatro empresas (B..., C... *US Ltd.*, D... *Inc* e E... *Limited*), que havia protestado juntar e, requereu que lhe fosse concedido um prazo de 20 (vinte) dias para alegações escritas, por forma a obter mais certificados de residência, por serem essenciais à descoberta da verdade.

15. Em 01.07.2022, foi proferido pelo Tribunal Arbitral, o seguinte despacho: “I - *Conforme decidido em anterior despacho, a fase instrutória do processo está encerrada. Mantém-se, em consequência, o prazo fixado para as alegações finais escritas, indeferindo-se, nessa parte, o requerimento apresentado em 30-6-2022.* II - *Relativamente aos documentos juntos com o citado requerimento:*

Notifique-se a parte contrária para se pronunciar nas suas alegações ou no prazo concedido para a sua apresentação.”

16. Em 15.07.2022, a Requerente e a Requerida apresentaram as suas alegações finais, tendo esta pugnado pelo indeferimento de qualquer requerimento adicional de prova a apresentar pela Requerente.

17. Em 04.08.2022, foi proferido pelo Tribunal Arbitral, o seguinte despacho:

“No processo arbitral os documentos devem ser juntos com os articulados, não sendo admissível, em princípio, a junção posterior, salvo se o Tribunal considerar necessária ou útil essa junção – cfr., v. g., artigo 425º, CPC ex vi artigo 29º, do RJAT e o princípio da livre condução do processo previsto nos artigos 16º-c) e 19º, do RJAT.

À luz do sumariamente exposto e pese embora se revelar aparentemente duvidosa a sua necessidade ou utilidade para a decisão, (i) admitem-se os documentos juntos pela Requerente com o seu requerimento de 30-6-2022 e (ii) concede-se-lhe o prazo de 10 (dez) dias para juntar os elementos documentais de prova que considere úteis ou necessários, justificando essa relevância e a sua apresentação tardia.

Notifique-se.”

18. Por despacho proferido, em 16.08.2022, o Tribunal Arbitral decidiu, no uso da faculdade prevista no artigo 21º, n.º 2, do RJAT, prorrogar, por dois meses desde o seu termo (01.09.2022), o prazo para a decisão.

19. No dia 12.09.2022, a Requerente apresentou requerimento, no qual procedeu à junção de seis certificados de residência fiscal, referentes às empresas F...; G... Lts.; H..., LLC; B...; C... US Ltd. e D... Inc., todos eles acompanhados do respetivo Modelo 21-RFI.

20. Por despacho proferido pelo Tribunal Arbitral, em 13.09.2022, foi a Requerida notificada para, querendo, se pronunciar, no prazo de 5 (cinco) dias, sobre a junção dos aludidos documentos.

21. A Requerida apresentou requerimento, em 21.09.2022, no qual referiu que já não poderia exercer eficazmente o contraditório – por entender que qualquer pronúncia sobre a autenticidade dos documentos sempre teria que ser analisada pelos serviços competentes da AT e pela Direção de Serviços que acompanha os pedidos de reembolso ao abrigo das CDT's, não havendo tempo útil para tanto – e reiterou a sua posição, já expressa em sede de alegações, de não admissão da aludida prova documental.

22. Em 05.10.2022, o Tribunal Arbitral proferiu despacho, no qual indeferiu o requerimento apresentado pelo Requerente, em 13.09.2022, com junção de documentos, por considerar que os mesmos foram apresentados fora do momento processual próprio para o efeito (com a apresentação do pedido de pronúncia arbitral), após encerramento da fase instrutória do processo e sem a alegação das razões para uma junção tardia, fundamentos estes conjugados com a oposição da parte contrária, tendo, assim, ordenado o desentranhamento daqueles.

I.1. ARGUMENTOS DAS PARTES

23. Os argumentos carreados para os autos prendem-se com a sujeição a retenção na fonte de IRC, em Portugal, a título definitivo, à taxa de 25%, das rendas de locação operacional de contentores pagas pela Requerente a entidades não residentes, nos termos dos artigos 4.º, n.º 3, al. c), parágrafo 2 e 94.º, n.º 1, al. b) e n.º 5, ambos do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante “CIRC”).

24. A Requerente alega que as referidas rendas de locação operacional não estão sujeitas a retenção na fonte de IRC, ao abrigo dos citados artigos, com os fundamentos que a seguir se resumiriam:

- a) A prestação de um serviço de transporte marítimo compreende, não só a operação de navios, mas também um conjunto de atividades conexas/índissociáveis, como um todo, e que estão diretamente relacionadas com as características de carga, dos navios e dos portos nos quais as operações se realizam.
- b) O serviço de transporte marítimo não pode ser realizado sem que existam contentores para transportar a carga nos navios (existe uma condição *sine qua non*), quer sejam ativos próprios ou alugados a terceiras entidades.
- c) Estes serviços são contratados em estrita conexão com a prestação do serviço de transporte marítimo, uma vez que só é possível que a carga seja entregue aos clientes de uma forma rápida e eficaz mediante a utilização de contentores – ou, dito de outra forma, não seria possível prosseguir a atividade principal de transporte marítimo de mercadorias (CAE 50200) sem a contratação dos ditos serviços de locação de contentores.
- d) O uso de contentores surgiu na década de 1960, tendo como objetivo concreto o transporte de mercadorias, principalmente no transporte marítimo.
- e) A utilização/aluguer de contentores é de todo essencial e imprescindível à prestação do serviço de transporte marítimo, o qual, de outro modo, não seria possível de realizar, fazendo assim parte, em termos globais, de todo o processo de transporte.
- f) Pela especificidade deste tipo de equipamento, a existência/utilização de contentores deve-se primordialmente às necessidades na prestação do serviço de transporte marítimo.

-
- g) Sem transporte marítimo a existência/utilização de contentores seria uma necessidade residual no mercado global.
- h) Existe, assim umnexo de causalidade absolutamente inequívoco entre a prestação do serviço de transporte marítimo e a utilização/locação de contentores.
- i) Na situação em análise, o rendimento que advém do aluguer dos contentores é parte intrínseca e absolutamente indissociável da prestação do serviço de transporte marítimo, uma vez que, sem aquele aluguer, não seria possível prestar este serviço como um todo aos clientes.
- j) Esta locação de equipamento insere-se na prestação do serviço de transporte marítimo como um todo, pelo que não poderá ter um enquadramento fiscal distinto do próprio serviço de transporte, nomeadamente em sede de retenção na fonte em Portugal.
- k) A AT não teve em consideração a efetiva natureza/substância do serviço (de transporte marítimo) prestado, como um todo, numa clara violação do princípio da substância sobre a forma, enquanto corolário do princípio constitucional da tributação das empresas pelo lucro real previsto no n.º 2, do artigo 104.º, da Constituição da República Portuguesa (doravante “CRP”).
- l) Não podem restar dúvidas quanto à natureza dos pagamentos efetuados às locadoras de contentores não residentes, os quais devem ser considerados como integrantes de um serviço de transporte (marítimo) como um todo, e não como decorrentes de uma mera locação de equipamento sem qualquer conexão com os referidos serviços de transporte.
- m) A conjugação do n.º 2, com o ponto 7), da al. c), do número três, do artigo 4.º, do CIRC, prevê uma não sujeição a tributação em Portugal, em sede de IRC, dos rendimentos auferidos por entidades não residentes, quando relativos a serviços de transporte.

- n) Conforme consensualmente aceite pela jurisprudência existente sobre a matéria, a locação de contentores é uma realidade intrínseca/indissociável do próprio serviço de transporte marítimo, pelo que não faz sentido tratá-la, para efeitos tributários, de forma autónoma.
- o) A posição já sancionada pelas competentes autoridades tributárias, no âmbito de uma resposta a um pedido de informação vinculativa, relativamente ao enquadramento tributário a conferir aos serviços de “*handling*” – que considerou que tais serviços são suscetíveis de integrar o conceito de “atividades auxiliares dos transportes aéreos”, podendo beneficiar da não-sujeição a tributação, prevista no parágrafo 7, al. c), do n.º 3, do artigo 4.º, do CIRC – é extensível à situação dos autos, uma vez que os serviços de locação de contentores são indissociáveis do serviço de transporte marítimo e, como tal, devem igualmente integrar o conceito de serviço de transporte, não sendo sujeitos a retenção na fonte de IRC.
- p) Pelo que, deve ser declarada a anulação dos atos de liquidação emitidos pela AT, por alegadas retenções na fonte em falta, por referência ao ano de 2016, conforme objeto do presente pedido arbitral.
- q) Sem prescindir, e admitindo a sujeição de tais rendimentos a retenção na fonte de IRC, em Portugal, tal retenção poderia ter sido efetivamente dispensada, total ou parcialmente, ao abrigo das correspondentes convenções para evitar a dupla tributação (doravante “CDT’s”), conforme o seguinte quadro:

Valores em
EUR

Entidade	País/Estado de residência	Rendimentos	Taxa CDT	Retenção na fonte IRC
F...	Reino Unido	47.372,19	5%	2.368,61
G... Lts.	Reino Unido	2.139.833,32	5%	106.991,67
E... Limited	Hong Kong	29.818,73	0%	0,00
I... B.V.	Holanda	26.570,34	0%	0,00
J... B.V.	Holanda	34.564,64	0%	0,00
K...	Singapura	51.360,92	10%	5.136,09
H... , LLC	EUA	29.050,13	0%	0,00
D... , INC	EUA	135.840,80	0%	0,00
B...	EUA	174.229,48	0%	0,00
C... Ltd.	EUA	323.230,19	0%	0,00
		2.991.870,74		114.496,37

- r) Por referência às CDT's (celebradas com os EUA e com a Holanda) e aos respetivos Protocolos (cláusula 11 e XIV, respetivamente), que fazem parte integrante daquelas, os rendimentos decorrentes da locação de contentores são tributados exclusivamente no País/Estado de residência do beneficiário do royalty – ou seja, nos EUA e na Holanda, respetivamente, pelo que não há lugar a retenção na fonte de IRC, em Portugal, sobre os aludidos rendimentos.
- s) O que significa que a correção efetuada pela AT, por alegado imposto em falta, em sede de retenção na fonte de IRC, em Portugal, seria reduzida de €747.967,69 (resultante da aplicação da taxa interna de 25%) para €114.496,37 (resultante da aplicação das taxas reduzidas das CDT's).
- t) A própria AT refere que a obrigação de retenção na fonte à taxa interna de 25% pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial daquela retenção, nomeadamente através

da obtenção, ainda que tardia (ou seja, após o termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto) dos elementos referidos no artigo 98.º, do CIRC, a saber (i) certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades competentes do seu País/Estado e (ii) Formulário Modelo 21-RFI.

- u) Através da obtenção/apresentação destes documentos/elementos, será possível à luz do entendimento da AT, no contexto da inspeção tributária realizada, validar/sustentar a dispensa total/parcial da retenção na fonte alegadamente devida, ao abrigo das CDT's aplicáveis.
- v) Assim, a título subsidiário, e admitindo-se a efetiva sujeição dos rendimentos em questão a retenção na fonte em Portugal, conforme determinado pela AT –, a liquidação de retenção na fonte reclamada, e ora objeto do presente pedido arbitral, teria de ser corrigida, por forma a perfazer €114.496,37, assim como corrigidos os respetivos juros compensatórios.

25. A AT contra-argumentou com base nos seguintes argumentos:

- a) O parágrafo 7.º, da al. c), do n.º 3, do artigo 4.º, do CIRC – em que se exclui da sujeição a IRC os rendimentos dos serviços relativos a transportes – foi aditado pelo Decreto-Lei n.º 25/98, de 12 de fevereiro, na estreita das recomendações contidas no Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (1996), entre as quais cumpre assinalar a seguinte: *“Os membros da Comissão estão igualmente de acordo que não deveriam ser abrangidos certos serviços, designadamente os próprios da atividade bancária ou seguradora (quanto a seguros o problema é objeto de recomendação específica no capítulo respetivo), da atividade transportadora, as ações de formação de curta duração”* (p. 629).
- b) Não oferece dúvida que a parte final do dito parágrafo consagra uma exceção à regra de sujeição a IRC antes determinada. Trata-se de uma não sujeição a imposto (delimitação negativa da incidência objetiva do IRC), com exceção ao regime-regra.

- c) Atendendo ao princípio da legalidade fiscal, assim como ao princípio da tipicidade, como expressão do princípio do Estado de Direito, a interpretação mais consentânea com eles é aquela que não faça extrapolações do vocábulo “relativamente”, tomando-o, tão só, no sentido de que as atividades de transporte são unicamente aquelas que integram um contrato de transporte (mesmo que algumas delas, quando consideradas isoladamente, não revistam a natureza de atos de transporte) e não aquelas que tenham apenas como afinidade com a atividade de transporte o facto de serem prestadas a um sujeito passivo que exerça a atividade de transportadora.
- d) Se apelarmos ao elemento teleológico da norma, por certo não serão suscitadas grandes dúvidas de que o legislador, ao consagrar a exceção em análise, apenas teve em vista precisamente a atividade transportadora e não outro tipo de atividades com elas relacionadas. Na verdade, a atividade transportadora (tal como as demais enumeradas na parte final da norma) é marcada por uma natureza plurilocalizada, por grande diferença entre o rendimento bruto e o rendimento líquido (pouco comum nas atividades normalmente sujeitas a taxas liberatórias), o que levantaria problemas complexos caso existisse tributação na fonte.
- e) Só relativamente àquela – atividade transportadora – se justifica a não tributação. Os cânones interpretativos gerais mandam que o intérprete assumira que o legislador consagrou a melhor solução, entre as que o teor do preceito legal permite.
- f) Pelo que, não se concebe que, racionalmente, o legislador pudesse ter tido em vista excepcionar todo e qualquer serviço prestado a contribuintes que exerçam uma atividade transportadora. Este raciocínio levaria a situações complexas e violadoras do princípio da igualdade.
- g) Os sujeitos passivos, enquanto prestadores de uma mesma atividade, estariam ou não sujeitos a retenção na fonte, consoante prestassem esse serviço a uma transportadora ou a uma empresa que exercesse uma atividade distinta. Esta situação desafiaria não

só alguns princípios jurídico-constitucionais, mas também a própria coerência desejável num qualquer sistema fiscal.

- h) A interpretação que se sustenta é ainda confirmada pelos trabalhos preparatórios. Com efeito, através da consideração do elemento histórico, isto é, fazendo a arqueologia da norma, acaba por resultar clarificado o próprio elemento teleológico. Se atentarmos no Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, de 30 de Abril de 1996, que esteve na base da criação do preceito que analisamos (o qual resulta de uma adição ao texto inicial da norma feita pelo DL n.º 25/98, de 12 de Fevereiro) verificamos que a proposta original – que, certamente, traduz aquilo que terá sido o pensamento do legislador – se referia unicamente à atividade transportadora, como ressalta do excerto que se transcreve:

“Os membros da comissão estão igualmente de acordo que não deveriam ser abrangidos certos serviços, designadamente os próprios [negrito nosso] da atividade bancária ou seguradora (...) da atividade transportadora” ...

Face ao exposto, depreendemos que a referência aos rendimentos relativos a transportes tem unicamente como significado a atividade transportadora; são os rendimentos derivados apenas dos atos necessários e adequados ao exercício da atividade transportadora, sendo a utilização da palavra relativos, em lugar de próprios, apenas uma questão de linguagem, ou, se quisermos, de forma de expressão, não devendo ser feitas a partir daí extrapolações. A consideração do elemento histórico surge-nos, com efeito, como suficientemente clarificadora e sugestiva. Esta será, em síntese, a única forma de interpretar a norma de um modo consentâneo com os princípios constitucionais e, por outro lado, de refletir o que, de forma clara, resulta dos trabalhos preparatórios.”

- i) A esta luz, os rendimentos pagos pela Requerente – a entidades não residentes – derivados da locação de contentores não podem ser considerados como sendo relativos a transportes, estando fora do âmbito da exceção do preceito legal em causa.

- j) Qualquer outra interpretação do preceito implicaria uma violação do princípio da legalidade e da tipicidade fiscal, bem como, da igualdade.
- k) No mesmo sentido, se atentarmos no conceito de transporte marítimo explicitado no artigo 8.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE (e refletido em alguma das Convenções firmadas pelo Estado Português), podemos verificar que a locação de contentores apenas surge considerada como atividade acessória da atividade de transporte marítimo quando ambas são desenvolvidas pelo mesmo sujeito passivo, assim integrando também o lucro deste (o que, manifestamente, se afasta do caso vertente, em que os rendimentos da locação de contentores são percecionados por entidade não residente, que não a entidade residente que exerce a atividade de transporte marítimo.
- l) Uma vez que o legislador não fornece qualquer critério para a delimitação do âmbito da expressão “serviços relativos a transportes”, na informação vinculativa prestada no âmbito do Processo n.º 2707/2006, com despacho de 10 de janeiro de 2014, pelo substituto legal do Diretor-Geral, referente aos serviços de “*handling*”, recorreu-se, em primeira linha, à Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE), Revisão 3 (harmonizada com as classificações de atividades da União Europeia e das Nações Unidas), a qual foi estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 381/2007, de 14 de novembro.
- m) No caso em apreço, conforme salienta o relatório de inspeção tributária, verifica-se que os serviços de transporte estão reunidos na Seção H – Transportes e Armazenagem, ao passo que as atividades de locação de equipamentos têm enquadramento na Seção N – Atividades Administrativas e Atividades de Apoio – que incluem uma variedade de atividades que dão suporte geral às atividades das empresas, nomeadamente o aluguer operacional de ativos tangíveis e intangíveis não financeiros de uma grande variedade de bens (máquinas, automóveis, computadores, bens de uso pessoal, etc.).

- n) As atividades mencionadas pela Requerente como sendo indissociáveis da sua atividade de transporte marítimo podem ser exercidas por outras entidades, não sendo o seu exercício exclusivo das entidades inscritas para o exercício da atividade de transporte marítimo. Não está em causa, portanto, o exercício da mesma atividade, mas sim de duas atividades distintas (ainda que possam ser cumuladas), e daí o tratamento fiscal diferenciado.
- o) Nada obriga a que uma empresa dedicada ao transporte marítimo exerça diretamente a locação operacional de contentores, como nada obrigada a que uma empresa dedicada à locação operacional de contentores exerça ela própria o transporte marítimo. Isto porque não são uma mesma atividade (a do transporte marítimo), mas sim duas atividades distintas, ainda que possam ser frequentemente cumuladas.
- p) A eventual aplicação das referidas CDT's, e, assim, a respetiva análise quanto à sua pertinência, dependeria sempre da verificação de certos condicionalismos, nomeadamente elementos probatórios, que a requerente não apresentou.

II. SANEAMENTO

- 26. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, nos termos do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
- 27. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
- 28. As partes gozam de personalidade, capacidade judiciária, legitimidade processual e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
- 29. O processo não enferma de nulidades.

30. As exceções da incompetência do Tribunal Arbitral (em razão da matéria) e da (i)legitimidade substantiva da Requerente suscitadas pela Requerida serão apreciadas após determinada a matéria de facto.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

31. Consideram-se provados os seguintes factos:

A. A Requerente é uma sociedade anónima de direito português, que tem como principal atividade o transporte marítimo de mercadorias (enquadrada no CAE 50200), quer a nível nacional, quer a nível internacional (Cf. Documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

B. No âmbito da sua atividade, a Requerente procede à contratualização de serviços de locação de contentores, nomeadamente, junto de entidades locadores não residentes em Portugal (*F...* – Reino Unido; *G... Lts.* – Reino Unido; *E... Limited* – Hong Kong; *I... B.V.* – Holanda; *J... Lease B.V.* – Holanda; *K...* – Singapura; *H..., LLC* – EUA; *B...* – EUA, *C... US Ltd.* – EUA; *D... Inc* – EUA) (Cf. Documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

C. A entidade locadora *E... Limited* era residente em Hong Kong, no ano de 2020 (Cf. Documentos juntos com o requerimento apresentado pela Requerente, em 30.06.2022, cujo teor se dá como reproduzido).

D. As entidades locadoras *B...*, *C... Ltd.* e *D... Inc* eram residentes nos EUA, no de 2016 (Cf. Documentos juntos com o requerimento apresentado pela Requerente, em 30.06.2022, cujo teor se dá como reproduzido).

E. Nos termos dos contratos de locação celebrados com tais entidades não residentes, a Requerente, como entidade locatária dos bens fica obrigada ao pagamento mensal de rendas

pela utilização dos respetivos contentores (Cf. Documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

F. A Requerente é sujeito passivo de IRC e encontrava-se, por referência ao período de tributação em causa – 2016 –, sujeita ao regime geral de tributação em sede deste imposto (Cf. Documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

G. Em cumprimento da ordem de serviço n.º OI2019..., a Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária externa, de âmbito parcial de IRC, que incidiu sobre o período de tributação de 2016, com vista ao controlo declarativo do sujeito passivo, que integra o acompanhamento permanente por parte da Direção de Finança de Lisboa, designadamente à confirmação do cumprimento adequado das normas contabilísticas e fiscais e verificação do apuramento das bases tributáveis e resultado fiscal em conformidade com os montantes declarados e respetivo imposto liquidado (Cf. Documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

H. No âmbito deste procedimento inspetivo, a Direção de Finanças de Lisboa procedeu ao alargamento do âmbito de inspeção, por forma a incluir igualmente a análise de retenções na fonte de IRC, conforme ofício n.º DFL..., de 27 de outubro de 2020 (Cf. Documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

I. A Requerente foi notificada do respetivo relatório de inspeção tributária, nos termos do qual os Serviços de Inspeção Tributária (doravante “SIT”) concluíram, em síntese, o seguinte que ora se transcreve:

“No decurso do procedimento inspetivo, verificou-se, então, que a empresa no desenvolvimento da sua atividade opera, além dos navios que integram o ativo fixo tangível da empresa, contentores em regime de locação operacional, cujas rendas são contabilizadas na conta #62601 – Rendas e Alugueres, conta que em 2016 totaliza o montante de €3.959.776,22.

Além de rendas e alugueres de outra natureza, nesta conta são reconhecidos os gastos com as rendas de contratos de locação de contentores.

(...)

Da consulta aos sistemas de informação da AT, designadamente à declaração Modelo 30 – Rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes, verificou-se que a requerente, relativamente aos pagamentos das rendas efetuados às locadoras, entidades não residentes sem estabelecimento estável, não declarou os referidos pagamentos nem efetuou qualquer retenção na fonte de IRC com estes relacionados (...).

(...)”

– Cf. Documento n.º 3, páginas 20 e 21, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido. –

J. Resulta do relatório de inspeção tributária que a AT determinou um conjunto de correções em sede de IRC, uma das quais consistiu no apuramento das retenções na fonte em Portugal não efetuadas, relativas ao ano de 2016, decorrentes do quantitativo apurado e reconhecido na contabilidade da Requerente, referente à locação operacional de contentores, o que ascendeu a um total de imposto no valor de €747.967,69 (Cf. Documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

K. A Requerente foi notificada da correspondente demonstração de liquidação de retenção na fonte de IRC n.º 2020..., nos termos do qual a AT procedeu à liquidação de imposto decorrente das retenções na fonte não efetuadas, acrescido dos correspondentes juros compensatórios, no valor de €127.610,08, num montante total de €875.577,77, a pagar voluntariamente até ao dia 19 de janeiro de 2021 (Cf. Documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

L. A Requerente não procedeu ao pagamento da aludida liquidação, no prazo previsto, pelo que foi instaurado um processo de execução fiscal (n.º ...2021...), referente às retenções na fonte de IRC não efetuadas e respetivos juros compensatórios (Cf. Documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

M. A Requerente peticionou, em 01.03.2021, junto da AT, pela suspensão do referido processo de execução fiscal, tendo apresentado garantia bancária idónea para o efeito, que veio a ser aceite pela AT (Cf. Documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

N. A Requerente apresentou, em 14.05.2021, reclamação graciosa contra os *supra* identificados atos tributários, peticionando pela anulação das ditas liquidações de retenção na fonte de IRC e respetivos juros compensatórios e, a título subsidiário, pela correção das referidas liquidações, por forma a refletir a redução das referidas retenções de €747.967,69 para 114.496,37 e respetivos juros compensatórios, pela aplicação da dispensa total/parcial destas ao abrigo das CDT's aplicáveis entre Portugal e o país/Estado de residência dos beneficiários dos rendimentos. (Cf. Documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

O. A AT não se pronunciou sobre a dita reclamação graciosa.

P. A Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral em 10.12.2021.

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não ficou provado:

- que as entidades locadoras *F... Lts.* tivessem domicílio ou residência efetiva no Reino Unido em 2016;
- que a entidade locadora *E... Limited* tivesse domicílio ou residência efetiva em Hong Kong no ano de 2016;
- que as entidades locadoras *I... B.V.* e *J... B.V.* tivessem domicílio ou residência efetiva na Holanda em 2016;
- que a entidade locadora *K...* tivesse domicílio ou residência efetiva em Singapura no ano de 2016 e
- que a entidade locadora *H..., LLC* tivesse domicílio ou residência efetiva nos EUA no ano de 2016.

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

32. Ao Tribunal incumbe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegada pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário (doravante “CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. a) e e), do RJAT.

33. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim seleccionados e confirmados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.

34. Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, o disposto nos artigos 110.º, n.º 7, e 115.º, n.º 1, ambos do CPPT, a prova documental e o processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

35. Atendendo a que a Requerente não juntou aos autos elementos probatórios – que atestassem a efetiva residência, no ano de 2016, das entidades locadoras *I... B.V, J... B.V, E... Limited e K...* – ou tendo-os juntos, fê-lo fora do momento processual próprio para o efeito, tendo estes sido desentranhados dos autos (referentes às entidades locadoras *F..., G... Lts, H..., LLC*), consideram-se não provados, com relevo para a decisão, os factos *supra* indicados.

IV. DA INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL (EM RAZÃO DA MATÉRIA)

36. A Autoridade Tributária defende que o Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar o pedido subsidiário apresentado pela Requerente com os fundamentos que a seguir se sumariam:

- a) Não estamos aqui perante a mera apreciação da legalidade do ato de retenção na fonte de IRC efetuada, mas antes, perante a apreciação e validação dos pressupostos das quais depende a aplicação de uma CDT, apresentando-se um enquadramento fiscal que permitiria a obtenção de uma dispensa total ou parcial de retenção na fonte e pedindo-se uma condenação da AT a rever, nos termos quantificados/liquidados pela própria requerente, a liquidação.
- b) Pretende, pois, a requerente que o Tribunal Arbitral conceda a aplicação das referidas CDT's ao caso em análise, apreciando requisitos de natureza probatória que a requerente não apresenta (vide, a título de exemplo, os artigos 95.º, 97.º e 105.º do p.p.a.) e que sempre caberia à AT em primeira análise conhecer.
- c) No presente p.p.a, é inquestionável, pois, que o Tribunal Arbitral iria ter que analisar dos pressupostos de aplicação das referidas CDT's, analisando da verificação dos elementos de prova de que depende a sua aplicação, isto sem que tais elementos tenham sequer sido conhecidos, analisados e controlados pela AT.
- d) O Tribunal Arbitral não tem competência para apreciar e decidir a questão de saber se se pode aplicar à requerente a dispensa total ou parcial de retenção na fonte por força da aplicação de CDT's, bem como, de validar a correção de uma liquidação tendo em conta a quantificação apresentada pela própria requerente.
- e) Tal situação impõe-se por força dos princípios constitucionais do Estado de direito e da separação de poderes (cf. artigos 2.º e 111.º, ambos da CRP), bem como da legalidade (cf. artigos 3.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2, ambos da CRP), como corolário do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (doravante "LGT"), que vinculam o legislador e toda a atividade da AT.
- f) Uma vez que estamos perante um pedido de pronúncia arbitral, o mesmo não pode ser concebido como uma alternativa à ação administrativa prevista e tramitada pelo CPTA

e, neste sentido, não pode a requerente obter uma condenação da AT à prática de um qualquer ato que considere devido, como seja, por exemplo, o reconhecimento da aplicação de uma CDT.

- g) Verifica-se, assim, a existência de uma exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido e, por isso, deve determinar a absolvição da entidade Requerida da instância, atendo o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, al. a), do Código de Processo Civil (doravante “CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.

37. O âmbito de competência material do tribunal é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (cf. artigo 13.º do CPTA *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT), sendo que a infração das regras da competência em razão da matéria é de conhecimento oficioso (cf. artigo 16.º do CPPT e artigos 96.º, al. a) e 97.º, n.º 1, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al.s. a) e e), do RJAT).

38. Constitui nosso entendimento que a questão invocada pela Requerida não se prende, exatamente, com a matéria de competência do Tribunal Arbitral, mas, sim, com uma eventual falta de elementos de prova carreados para os autos por parte da Requerente.

39. Embora a Autoridade Tributária e Aduaneira qualifique esta questão como uma exceção, ela não tem essa natureza, pois, a alegada falta de elementos probatórios, a verificar-se, será, quanto muito, uma razão para improcedência do pedido apresentado pela Requerente e não um obstáculo ao conhecimento do mérito do pedido de pronúncia arbitral.

40. Ora, a Requerente requereu, a título subsidiário, a anulação parcial da liquidação de retenções na fonte de IRC, aqui sindicada, e respetivos juros compensatórios, com base na aplicação da dispensa total/parcial das ditas retenções, ao abrigo das CDT’s aplicáveis entre Portugal e o País/Estado de residência dos beneficiários dos rendimentos.

41. Na verdade, o que o pedido subsidiário tem subjacente é a análise e aplicação da lei, bem como a apreciação dos elementos de prova juntos aos autos, por forma a aferir da

eventual dispensa (total ou parcial) de efetuar a retenção na fonte em sede de IRC, o que, naturalmente, se enquadra nas competências do Tribunal arbitral – “*declaração de ilegalidade (...) de retenção na fonte (...)*” –, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

Vejam os.

42. O artigo 94.º, do CIRC, prevê, além do mais, a obrigação de efetuar a retenção na fonte relativamente a pagamentos a entidades não residentes.

43. Contudo, é a nossa legislação interna que, nos termos do artigo 98.º, n.º 1, do CIRC, determina que: “*Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do Código do IRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direção efetiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.*”

44. Ou seja, é o direito interno Português que nos impõe a análise e a aplicação das CDT’s para efeitos de dispensa (total ou parcial) de retenção na fonte de IRC e prevê, para afastar tal obrigação (de retenção), a necessidade de ser feita prova, perante a entidade que a deveria efetuar, da qualidade de não residente do prestador de serviços, nos termos do n.º 2, do artigo 98.º, do CIRC (com a redação em vigor à data dos factos): “*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;”.*”

45. Contudo, sufragamos o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 14.12.2016, processo n.º 0141/14, que, em parte, transcrevemos:

“I – Existindo convenção destinada a evitar a dupla tributação há, para efeitos de conhecer da dispensa de efetuar 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 de 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.

(...)”

46. Em suma, é nas convenções sobre a dupla tributação que constam os pressupostos da sua aplicação e, conforme decorre do artigo 1.º, n.º 1, da LGT, *“toda a regulação das normas tributárias tem de ter em consideração o disposto nas normas de direito internacional que vigoram na ordem jurídica.”*

47. Sendo que, ao abrigo do artigo 8.º, n.º 2, da CRP, *“as normas constantes das convenções internacionais regularmente ratificadas vigoram na ordem interna e vinculam internacionalmente o Estado Português não podendo por tal razão uma norma interna alterar uma norma constante da convenção.”* (Cf. Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 107/84 in BMJ n.º 365-107)

48. Ora, no caso dos autos os pressupostos de dispensa total ou parcial de retenção na fonte de IRC dos rendimentos em apreço são os previstos nas convenções sobre a dupla tributação (ou acordos de direito internacional) celebradas(os) entre Portugal e os países dos beneficiários dos ditos rendimentos (Reino Unido, Hong Kong, Holanda, Singapura e Estados Unidos da América) – que assentam na residência e na natureza dos rendimentos –, pressupostos esses que serão apreciados *infra*, atendendo ao direito aplicável, aos factos e aos

elementos probatórios aqui juntos e admitidos, se for caso disso, por estarem abrangidos pelo campo de sindicância deste Tribunal.

49. Por outro lado, é nosso entendimento que a imposição ao recurso prévio à via administrativa foi, efetivamente, cumprida no caso dos autos, na medida em que os atos tributários de retenção na fonte de IRC, são exatamente os mesmos (bem como os fundamentos e pedidos apresentados pela Requerente), cuja (i)legalidade a AT teve oportunidade de apreciar no procedimento de reclamação graciosa, a qual optou por não se pronunciar sobre a mesma.

50. É certo que a Requerente, aquando da apresentação da reclamação graciosa, não juntou quaisquer elementos de prova que atestassem a efetiva residência dos beneficiários dos rendimentos aqui em causa.

51. Contudo, sempre se dirá que a Administração Tributária deveria, ao abrigo do princípio do inquisitório e da busca da verdade material, ter efetuado as diligências tendentes a obter as informações permitidas pelas CDT, caso pretendesse, efetivamente, apreciar a questão aqui em apreço.

52. Porquanto, constata-se que a generalidade das CDT, preveem meios de troca entre as administrações tributárias, que aponta no sentido da imperatividade da obtenção das informações necessárias e previsivelmente relevantes para as aplicar.

53. *“Com efeito, (...), mesmo quando a lei estabelece que o ónus da prova recai sobre o contribuinte, a Administração Tributária não está dispensada de realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido (artigo 58.º da LGT). As regras do ónus da prova, no procedimento tributário, não têm o alcance de dispensar a Administração Tributária do cumprimento deste dever, mas apenas de estabelecer contra quem deve ser proferida a decisão no caso de, no final do procedimento, ficar com uma dúvida insanável*

sobre qualquer ponto da matéria de facto.” – Cf. Decisão Arbitral do CAAD, de 13.07.2021, Processo n.º 769/2020-T –

54. Em suma, o dever de utilização de todos os meios de prova necessários resulta claramente do artigo 50.º, do CPPT, que estabelece que “*no procedimento, o órgão instrutor utilizará todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao concreto apuramento dos factos*”, independentemente de o ónus da prova recair ou não sobre o contribuinte, norma esta que está em sintonia com o artigo 72.º, da LGT, que determina que o “*órgão instrutor pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito*”.

55. Assim, “*não há qualquer norma das CDT que afaste este dever que é imposto generalizadamente à Administração Tributária em todos os procedimentos tributários e é exigido para assegurar a concretização dos princípios constitucionais da prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, da justiça e da igualdade (artigo 266.º da CRP) que não se compatibilizam com a imposição de tributação em situações em que não se verificam os pressupostos substantivos da sua aplicação.*” – Cf. Decisão Arbitral do CAAD, de 13.07.2021, Processo n.º 769/2020-T – (negrito e sublinhado nosso)

56. Face ao exposto, constituindo fundamento de impugnação qualquer ilegalidade do ato – não se fazendo qualquer restrição relativamente aos vícios do ato de liquidação que podem ser invocados (artigo 99.º, do CPPT) –, e compreendendo a competência dos tribunais arbitrais a apreciação das pretensões de declaração de ilegalidade de atos de retenção na fonte, é cristalino que o pedido principal (anulação da totalidade dos atos de retenção na fonte de IRC) e o pedido subsidiário (anulação parcial dos ditos atos tributários), formulados pela Requerente, enquadram-se na matéria incluída na al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

Improcede, portanto, a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral (em razão da matéria) suscitada pela Requerida.

V. DA (I)LEGITIMIDADE DA REQUERENTE

57. A Autoridade Tributária defende que, no que toca ao pedido subsidiário apresentado, a Requerente não tem legitimidade substantiva, sendo parte ilegítima da presente ação, com base nos seguintes fundamentos:

- a) Quanto ao mérito da causa, a requerente pretende, também, questionar os pressupostos de aplicação das várias CDT's em causa, face aos vários substituídos tributários envolvidos e titulares da relação material controvertida.
- b) Estando em causa a discussão da efetiva taxa de imposto a aplicar decorrente da aplicação de um mecanismo que interessa à própria relação material controvertida entre a AT e o substituído tributário, há que concluir que a requerente não tem legitimidade material, substantiva ou *ad actum*, na relação controvertida em análise.
- c) Assim, verifica-se a exceção peremptória inominada, de conhecimento oficioso, de ilegitimidade material da Requerente (artigos 576.º, n.º s 1 e 3 e 579.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.

Vejamos, então, se assiste razão à Requerida.

58. Ora, o que se pretende saber, através do requisito da legitimidade substantiva, é que posição devem ter as partes perante a pretensão deduzida em juízo, para que o juiz possa e deva pronunciar-se sobre o mérito da causa, julgando a ação procedente ou improcedente.

59. Diz-se que são partes legítimas, em princípio, os sujeitos da relação controvertida.

60. Ao abrigo do disposto no artigo 65.º, da LGT, “*têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido.*”

61. No mesmo sentido, estabelece o artigo 9.º, do CPPT, nos seus n.º s 1 e 4, o seguinte: “1 – *Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os*

contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido.”; “4 – Têm legitimidade no processo judicial tributário, além das entidades referidas nos números anteriores, o Ministério Público e o representante da Fazenda Pública”.

62. Não obstante, e por forma a aferirmos da efetiva legitimidade substantiva da Requerente, importa analisar o regime da substituição tributária assentando na sua noção, espécies, regime jurídico e da impugnabilidade dos atos da Administração Tributária.

63. No artigo 20.º, da LGT, encontra-se plasmada a noção de substituição tributária, a qual se verifica quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte, concretizando-se a mesma na técnica de retenção na fonte do imposto devido.

64. Contudo, *“há que distinguir entre substituição total que ocorre a primeira quando a substituição abrange tanto a obrigação de imposto como a generalidade das obrigações ou deveres fiscais acessórios, o que acontece no caso de retenção na fonte com carácter definitivo do imposto – caso dos rendimentos das pessoas singulares tributados em IRS através de taxas liberatórias (...) e dos rendimentos de pessoas coletivas não residentes e sem estabelecimento estável em território português tributados em IRC (...), e substituição parcial que se verifica quando o substituído tiver de cumprir a generalidade ou alguns dos deveres fiscais acessórios.”* (Cf. – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 21.09.2004, processo n.º 01308/03)

65. Nesta senda, cumpre apreciar se a Requerente é ou não parte legítima (substantiva) da presente ação, no que toca ao pedido subsidiário por si apresentado, atendendo ao regime jurídico da substituição tributária.

66. Ao abrigo do disposto no artigo 18.º, n.º 3, da LGT, o *“sujeito passivo da relação tributária é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de*

direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável”.

67. Como é bom de ver, o referido preceito abarca no conceito de sujeito passivo os contribuintes, os substitutos ou responsáveis.

68. Por outro lado, e conforme consabido, *“em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, (...).”* (Cf. artigo 28.º, n.º 1, da LGT –)

69. É inequívoco que, por força dos citados normativos *“o contribuinte de direito passa a ser o substituto (...) passa igualmente a ser em princípio o devedor principal do imposto, o seu sujeito passivo.”* (Cf. – Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 21.09.2004, processo n.º 01308/03)

70. E, como salienta Alberto Xavier, Manual, Vol. I, pág. 414, as relações mais importantes no caso da substituição tributária estabelecem-se entre o substituto e a Administração fiscal, sendo em relação *“ao substituto que, em primeira linha, incumbem os deveres instrumentais relativos à posição tributária do substituído **bem como os direitos processuais de reclamação e impugnação.**”* (sublinhado e negrito nosso)

71. Em suma, o substituto é, primacialmente, o verdadeiro sujeito passivo do imposto, na media em que só a ele é exigível o pagamento voluntário ou coercivo, desde o início, como o foi no caso dos autos (Cf. Documentos n.ºs 2 e 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

72. Na verdade, foi a Requerente (e não o substituído), que:

- a) Foi notificada da demonstração de liquidação de retenções na fonte de IRC, de onde constava o prazo voluntário para pagamento e os respetivos meios de defesa (Cf.

Documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

b) Apresentou, quer o pedido de suspensão do processo de execução fiscal (contra si instaurado), quer a garantia idónea para o efeito (Cf. Documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

c) Apresentou reclamação graciosa (Cf. Documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

73. Desta feita, não surgem dúvidas que o substituto tributário, quando obrigado a retenção na fonte, como é o caso dos autos, passa a assumir, sem mais, a posição de sujeito passivo.

74. Aqui chegados, e sendo a Requerente sujeito passivo do imposto – na qualidade de substituta – tem, naturalmente, legitimidade para deduzir impugnação judicial (*in casu*, pedido arbitral) e é o sujeito da relação jurídica controvertida, com interesse em agir/demandar.

75. E foi, exatamente, nessa qualidade que a Requerente, a título subsidiário, requereu a anulação parcial da liquidação de retenções na fonte de IRC, aqui sindicada, e respetivos juros compensatórios, conforme lhe é permitido nos termos das disposições citadas *supra*.

76. Destarte, no caso dos autos, estamos perante uma situação enquadrável neste instituto da substituição tributária, em que se pode sustentar a legitimidade da Requerente para deduzir o dito pedido.

77. Aliás, neste sentido, e como defende Saldanha Sanches em anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal, de 04.07.1990, recurso n.º 12102, *in Fisco*, Fevereiro 91, Ano 3, 28, pág. 29 e seguintes: “*Parecer-nos-ia mais adequado partir, não da tradicional argumentação civilística que tende a subestimar a natureza específica do processo contencioso fiscal, mas sim do princípio constitucional expresso no n.º 5, do artigo 268.º que determina que seja*

sempre garantido aos administrados o acesso à justiça administrativa para tutela dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.”

78. Por fim, constitui nosso entendimento que a questão invocada pela Requerida não se prende, exatamente, com a matéria de ilegitimidade substantiva da Requerente, mas, sim, com uma eventual oposição aos fundamentos utilizados pela mesma – aplicação das CDT’S celebradas entre Portugal e os países dos beneficiários dos rendimentos – para sustentar a anulação parcial da liquidação das retenções na fonte de IRC, aqui em apreço, e de uma possível falta de elementos de prova, para o efeito, o que a acontecer será, quanto muito, uma razão para improcedência do pedido.

Face ao exposto, improcede a exceção de ilegitimidade substantiva suscitada pela Requerida.

VI. MATÉRIA DE DIREITO

79. A questão *decidenda* consiste em determinar se as rendas de locação operacional de contentores pagas pela Requerente às entidades não residentes, indicadas nos autos, estão sujeitas a retenção na fonte de IRC, em Portugal, a título definitivo, à taxa de 25%, nos termos dos artigos 4.º, n.º 3, al. c), parágrafo 2 e 94.º, n.º 1, al. b) e n.º 5, ambos do CIRC – por serem rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico –, ou se pelo contrário, tais rendas beneficiam da delimitação negativa de incidência objetiva do IRC, prevista no artigo 4.º, n.º 3, al. c), parágrafo 7, do citado diploma, estando dispensadas de retenção na fonte, por corresponderem a rendimentos relativos a transportes (*in casu*, transportes marítimos).

80. O conceito de contrato de transporte (em particular, do contrato de transporte marítimo), e os elementos necessários para a sua caracterização fornecem um importante auxílio na determinação dos rendimentos, que relativos a transporte caem fora do âmbito de incidência do artigo 4.º, do CIRC.

VI.1. DO CONTRATO DE TRANSPORTE (MARÍTIMO)

81. O contrato de transporte é disciplinado pelos artigos 366.º a 393.º, do Código comercial, sendo o seu conceito jurídico unitário na doutrina e na jurisprudência, que o caracterizam, em termos gerais, como sendo o contrato pelo qual uma pessoa – o transportador – se obriga perante outra – o interessado ou expedidor – a providenciar o deslocamento de pessoas ou de bens de um local para o outro.

82. Tal contrato é uma prestação de serviços que tem como finalidade a colocação de uma pessoa ou de um bem, de modo íntegro no local de destino.

83. Em suma, pode concluir-se que *“o contrato de transporte é um negócio jurídico representativo de uma prestação de serviço por meio do qual o transportador compromete-se a deslocar, de forma organizada e mediante o controle da atividade, pessoas ou mercadorias de um lugar para o outro, em favor de outrem (passageiro ou expedidor) ou de terceiros (destinatários), mediante uma vantagem económica.”* – Cf. Alessandro Meliso Rodrigues, *O contrato de transporte marítimo de mercadorias e o regime especial exonerativo e limitativo da responsabilidade civil do transportador no ordenamento jurídico português*, RJLB, Ano 1 (2015), n.º 1, pág. 270 –

84. Assim, constituem elementos essenciais do contrato de transporte, a deslocação (*“é a obrigação do transportador, que consiste em deslocar, com segurança e exatidão, pessoas, animais, bagagens e mercadorias”*); o exercício de uma atividade organizacional (*“surge a necessidade de que toda a operação de transporte seja realizada pelo transportador de forma organizada e sistemática, com engenharia pré-definida para o seu cumprimento”*); a autonomia (*“o transporte é resultado de uma atividade exercida com autonomia”*) e controlo da atividade operativa de deslocação por parte do transportador (*“o transportador deve ter a exclusiva gestão comercial e técnica da execução material da operação de deslocamento da pessoa ou da coisa”*), a incolumidade (*“Há a necessidade de que esse deslocamento seja operado de modo a propiciar que cheguem incólumes ao local de destino”*) e a remuneração (*“A contrapartida da prestação do transporte é o preço que deverá ser pago pela prestação*

do serviço, denominado de tarifa, para o transporte de passageiros, e de frete, para o transporte de mercadoria”). – Cf. Alessandro Meliso Rodrigues, *O contrato de transporte marítimo de mercadorias e o regime especial exonerativo e limitativo da responsabilidade civil do transportador no ordenamento jurídico português*, RJLB, Ano 1 (2015), n.º 1, páginas 272-276 –

85. Por sua vez, o contrato de transporte marítimo é disciplinado pelas regras gerais do Código Comercial, previstas nos artigos 366.º a 393.º (disposições gerais do contrato de transporte), pelo Decreto - Lei n.º 352/86, de 21 de Outubro (disposições específicas deste tipo de contrato) e ainda pelos artigos 1.º a 8.º da Convenção de Bruxelas, por força do disposto no Decreto - Lei n.º 37.748/50 (que respeitam à regulamentação do regime da responsabilidade do transportador e às causas de exoneração da responsabilidade).

86. Dispõe o artigo 1.º, do Decreto-Lei n.º 352/86, de 21 de Outubro que, “*O contrato de transporte marítimo por mar é aquele em que uma das partes se obriga, em relação a outra, a transportar determinada mercadoria de um porto para porto diverso, mediante uma retribuição pecuniária denominada de frete.*”

87. Francisco Costeira da Rocha, *O contrato de transporte de mercadorias – contributo para o estudo da posição jurídica do destinatário no contrato de transporte de mercadorias*, 1ª edição, Coimbra, Editora Almedina, 2000, pág. 55, define o contrato de transporte de mercadorias como o contrato pelo qual umas das partes encarrega outra de deslocar determinada mercadoria de um local para outro e de a entregar pontualmente ao destinatário, mediante retribuição.

88. Sendo que o aludido contrato só se dá por integralmente cumprido aquando da entrega da mercadoria ao seu destinatário, conforme já foi reconhecido pelo Supremo Tribunal de Justiça.

89. Neste contexto, considera, ainda, a jurisprudência que os intervenientes essenciais neste contrato são o expedidor (que celebra, inicialmente o contrato de transporte), o

transportador (que é quem se obriga, inicialmente, a deslocar e a entregar determinadas mercadorias e, por fim, o destinatário (pessoa a quem devem ser entregues as mercadorias transportadas) – Cf. artigos 4.º, 5.º, 8.º, 18.º, 19.º e 21.º, do Decreto-Lei n.º 352/86, de 21 de Outubro.

90. Aqui chegados, conclui-se que a autonomia conceitual e substancial deste tipo de contrato está bem consolidada no nosso ordenamento jurídico, encontrando-se devidamente caracterizado e dispondo de autonomia face a quaisquer outros negócios jurídicos ou contratos, ainda que possam ser complementares, conexos e/ou acessórios daquele, na medida em que as suas vinculações subsistem independentemente destes.

91. É certo que, com referência ao caso dos autos, poderá dizer-se, *a priori*, que existe uma complementaridade funcional entre o aluguer dos contentores e o transporte marítimo das mercadorias, na medida em que a Requerente utiliza os contentores para acondicionar as mercadorias e, assim, transportá-las.

92. Contudo, é manifesto, que tais atividades – aluguer de contentores e transporte marítimo de mercadorias – mantêm a independência entre si, porquanto, gozam de autonomia conceitual e substantiva e obedecem a regimes jurídicos diferentes, pois, correspondem a distintos tipos contratuais (contrato de locação operacional de contentores e contrato de transporte marítimo), justificando-se relativamente aos mesmos um tratamento fiscal diverso.

93. Ou seja, cada operação (seja ela a prestação de serviços de carga, de descarga, de armazenamento, de depósito ou, até, como no caso dos autos, de concessão/aluguer de contentores para acondicionamento de mercadorias) corresponde a uma figura típica e autónoma, existindo, apenas entre elas uma conexão económica.

94. Desta feita, o contrato de transporte marítimo é totalmente autónomo em relação a outro que com ele se relacione.

95. Dito isto, e analisado o conceito do contrato de transporte (em particular, do contrato de transporte marítimo) e os seus elementos caracterizadores, impõe-se agora aferir se o artigo

4.º, n.º 3, al. c), parágrafo 7), do CIRC, contempla no seu âmbito as rendas pagas pela Requerente a entidades não residentes, resultantes da locação dos contentores, com vista ao transporte marítimo de mercadorias, correspondem a rendimentos derivados da prestação de serviços relativos a transporte (ou a outro tipo de rendimentos), para determinar o seu tratamento fiscal.

VI.2. DA INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 4.º, n.º 3, al. c), parágrafo 7), DO CIRC

96. Ora, relativamente aos rendimentos auferidos por não residentes sem estabelecimento estável no território nacional, ou se o possuírem, os rendimentos em causa não lhe sejam imputáveis, o artigo 3.º, n.º 1, al. d), do CIRC estipula que o IRC incide sobre os rendimentos de diversas categorias, considerados para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (doravante “IRS”).

97. Por sua vez, o artigo 4.º, do CIRC, sob a epígrafe “*Extensão da obrigação de imposto*”, estabelece no seu n.º 2, que “*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.*”

98. Já o n.º 3, do artigo 4.º, do citado diploma, enumera de forma taxativa os casos em que os rendimentos se consideram obtidos em território Português, estipulando que: “*Para efeitos do disposto no número anterior consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam:*

(...)

c) Rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território Português, ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado:

7) *Os derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras.”*

99. Com efeito, é face a este parágrafo 7), da al. c), do n.º 3, do artigo 4.º, do CIRC, que reside o cerne do diferendo entre as partes, e se levanta a questão de saber se os serviços prestados pelas entidades não residentes (locação operacional de contentores) podem ser qualificados como “atividades relativas a transportes”, caso em que a respetiva remuneração não estaria sujeita a tributação.

100. Nesta senda, e no que toca à interpretação do preceito normativo em causa - parágrafo 7), da al. c), do n.º 3, do artigo 4.º, do CIRC –, somos a sufragar a posição vertida na Decisão Arbitral do CAAD, de 01.10.2012, proferida no processo n.º 44/2012-T (a qual foi, inclusive, utilizada pela AT na sua fundamentação), que passamos, em parte, a transcrever:

“Tendo em conta que se trata de uma exceção ao regime-regra estabelecida em tal norma, da tributação dos rendimentos devidos pela prestação de serviços (utilizados em Portugal) por não residentes sem estabelecimento estável no país, impõe-se, por ser um verdadeiro ius singulare, que tal exceção seja interpretada de forma restritiva, não sendo permitida uma sua interpretação extensiva. O que aliás, dada a ligação do teor da exceção às matérias essenciais dos impostos, estaria em desconformidade com o princípio da legalidade fiscal, assim como com o princípio da tipicidade que, como expressão do princípio do Estado de Direito, exige que os tipos fundadores de tributos sejam determinados de tal modo que o sujeito passivo comum e médio possa apreender facilmente o sentido normativo das disposições legais, não necessitando para isso de ser um técnico de direito.

*Tendo presentes estes princípios, entendemos que a interpretação mais consentânea com eles é aquela que não faça extrapolações do vocábulo “relativamente”, tomando-o, tão só, **no sentido de que atividades de transporte são unicamente aquelas que integram um contrato de transporte** (mesmo que algumas delas, quando consideradas isoladamente, não revistam a natureza de atos de transporte) **e não aquelas que tenham apenas com afinidade com a atividade de transporte o facto de serem prestadas a um sujeito passivo que exerça a atividade transportadora.***

*De facto, se apelarmos ao elemento teleológico da norma, por certo não serão suscitadas grandes dúvidas de que o legislador, **ao consagrar a exceção em análise, apenas teve em vista precisamente a atividade transportadora e não outro tipo de atividades com ela relacionadas.** Na verdade, a atividade transportadora (tal como as demais enumeradas na parte final da norma) é marcada por uma natureza plurilocalizada, por grande diferença entre o rendimento bruto e o rendimento líquido (pouco comum nas atividades normalmente sujeitas a taxas liberatórias), o que levantaria problemas complexos caso existisse tributação na fonte. Assim, só relativamente àquela justifica a não tributação. Ora, os cânones interpretativos gerais mandam que o intérprete assuma que o legislador consagrou a melhor solução, entre as que o teor do preceito legal permite.*

*Assim, não se concebe que, racionalmente, o legislador pudesse ter tido em vista excepcionar todo e qualquer serviço prestado a contribuintes que exerçam uma atividade transportadora. **Este raciocínio levaria a situações complexas e violadoras do princípio da igualdade. Basta dizer que os sujeitos passivos, enquanto prestadores de uma mesma atividade, estariam ou não sujeitos a retenção na fonte, consoantes prestassem esse serviço a uma transportadora ou a uma empresa que exercesse uma atividade distinta.** Ora, **esta situação desafiaria não só alguns princípios jurídico-constitucionais já aludidos, mas também a coerência desejável num qualquer sistema fiscal.***

Por último, a interpretação que agora se sustenta é ainda confirmada pelos trabalhos preparatórios. Com efeito, através da consideração do elemento histórico, isto é, fazendo a arqueologia da norma, acaba por resultar clarificado o próprio elemento teleológico. Se atentarmos no Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, de 30 de Abril de 1996, que esteve na base da criação do preceito que analisamos (o qual resulta de uma adição ao texto inicial da norma feita pelo DL n.º 25/98, de 12 de Fevereiro), verificamos que a proposta original – que, certamente, traduz aquilo que terá sido o pensamento do legislador – se referia unicamente à atividade transportadora (...): Os membros da comissão estão igualmente de acordo que não deveriam ser abrangidos certos serviços, designadamente os próprios da atividade bancária ou seguradora (...) da atividade transportadora.

Face ao exposto, depreendemos que a referência aos rendimentos relativos a transportes tem unicamente como significado a atividade transportadora; são os rendimentos derivados apenas dos atos necessários e adequados ao exercício da atividade transportadora, sendo a utilização relativos, em lugar de próprios, apenas uma questão de linguagem, ou, se quisermos, de forma de expressão, não devendo ser feitas a partir daí extrapolações. A consideração do elemento histórico surge-nos, com efeito, como suficiente clarificadora e sugestiva. Esta será, em síntese, a única forma de interpretar a norma de um modo consentâneo com os princípios constitucionais e, por outro lado, de refletir o que, de forma clara, resulta dos trabalhos preparatórios (...)” (sublinhado e negrito nosso)

101. Assim, face à interpretação que perfilhamos – de que tal norma (parágrafo 7, al. c), n.º 3, do artigo 4.º, do CIRC), abrange unicamente as atividades que integram o contrato de transporte marítimo –, e atendendo ao conceito e aos elementos caracterizadores deste tipo contratual (não se incluindo em qualquer um deles a concessão/aluguer de bens/equipamentos para acondicionamento de mercadorias) é inequívoco que a atividade exercida pelas entidades não residentes (locação operacional de contentores) não consubstancia uma atividade inerente ao contrato de transporte.

102. Conforme já referido *supra*, é manifesto que a expressão “atividades relativas a transportes” não inclui (nem poderia incluir), as atividades que tenham apenas como afinidade com a atividade de transporte o facto de serem prestadas a um sujeito passivo que exerça tal atividade, caso contrário, a citada norma deixaria de ser uma exceção ao regime-regra de sujeição de IRC e ficaria totalmente desprovida de conteúdo, o que, naturalmente, afrontaria com os princípios constitucionais (da legalidade fiscal, da tipicidade, da igualdade), bem como com a própria coerência fiscal.

103. Uma interpretação contrária, levaria a que os sujeitos passivos, enquanto prestadores de uma mesma atividade, estivessem ou não sujeitos a retenção na fonte, em sede de IRC, conforme prestassem esse serviço a uma transportadora ou a uma empresa que exercesse uma atividade diversa.

104. Na verdade, o legislador ao estipular a exceção em análise, apenas visou a própria atividade transportadora e não outro tipo de atividades com ela relacionada, o que se compreende, pois, o contrato de transporte dispõe de autonomia conceitual e substancial, obedecendo a um determinado regime jurídico, diferenciando-se de outros tipos contratuais existentes que com ele possam ter, eventualmente, uma conexão/ligação.

105. É certo que a utilização dos contentores por parte da Requerente é necessária para transportar as mercadorias, contudo, tal não significa que estejamos perante atividades iguais (embora, possam ser complementares), com os mesmos elementos caracterizadores e que obedeçam a idênticos regimes jurídicos e tenham semelhante tratamento fiscal.

106. Assim sendo, é manifesto que a atividade exercida pelas entidades não residentes não integra o contrato de transporte marítimo (que é definido como sendo o contrato “*em que uma das partes se obriga, em relação a outra, a transportar determinada mercadoria de um porto para porto diverso, mediante retribuição pecuniária denominada frete*”), pois, como é bom de ver, não consta da sua definição (nem tampouco dos seus elementos caracterizadores) qualquer menção ou exigência quanto à concessão/aluguer/ de equipamentos para alocar as mercadoria.

107. Aliás, a locação tem uma definição (“*A locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição*” – Cf. artigo 1022.º, do Código Civil), completamente distinta do contrato de transporte, conforme é sabido.

108. Nesta senda, não podemos acompanhar o entendimento da Requerente de que a “*locação é absolutamente indissociável e não poderá ser considerada de forma autónoma ao próprio serviço global de transporte marítimo*”, porquanto, nada obriga a que uma empresa dedicada ao transporte marítimo recorra à locação operacional de contentores, como nada obriga a que uma empresa dedicada à locação operacional de contentores, os afete necessariamente à atividade de transporte marítimo.

109. É certo, como também refere a Requerente, que existem um conjunto de atividades conexas que permitem que a operação de transporte funcione eficazmente, como um todo, e que estão diretamente relacionadas com as características da carga, dos navios, dos portos, contudo, já não é verdade que estas sejam indissociáveis daquele contrato, na medida em que cada operação corresponde a uma figura típica e autónoma, existindo, apenas entre elas uma conexão económica, que não permite a sua subsunção, quer jurídica, quer económica, no conceito de atividade de transporte marítimo.

110. Face ao exposto, tratando-se no caso dos autos de rendimentos decorrentes da atividade de locação operacional de contentores, a qual é distinta da atividade de transporte (por não integrar o conceito de contrato de transporte e os seus elementos), constitui nosso entendimento que a realidade apresentada pela Requerente não se encontra abrangida pela delimitação negativa de incidência objetiva de IRC, prevista no artigo 4.º, n.º 3, al. c), parágrafo 7), do CIRC, não se tratando, assim, no caso dos autos, de rendimentos relativos a transportes.

111. Aqui chegados, importa, agora, conhecer qual a natureza atribuída a tais rendimentos e qual o seu enquadramento fiscal no direito interno Português.

VI.3. DA NATUREZA DOS RENDIMENTOS E RESPETIVO ENQUADRAMENTO FISCAL

112. Ora, os rendimentos em causa nos presentes autos correspondem a rendas de locação operacional de contentores pagas pela Requerente a entidades não residentes.

113. Conforme já referido *supra*, o Código Civil define locação, como o contrato “*pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição*” – Cf. artigo 1022.º, do citado diploma –.

114. Por sua vez, a locação operacional (para efeitos contabilísticos e fiscais) consiste:

- a) Num contrato de locação de curta duração em que o locador proprietário do bem, cede a sua utilização temporária ao locatário, mediante o pagamento de uma renda;
- b) Não está definida a transferência da propriedade jurídica do bem para o locatário no final do contrato;
- c) O ativo figura no balanço do locador.

115. Assim, a principal diferença entre a locação financeira e a locação operacional é que a primeira (ao contrário da segunda – em que o que está em causa desde o início do contrato é o uso do bem –), estipula obrigatoriamente a opção de compra no final do contrato e efetiva-se a transferência da propriedade do bem para o locatário, sendo este que assume os riscos associados à respetiva utilização.

116. Tais modalidades também diferem no que respeita à sua mensuração contabilística, pois, no contrato de locação operacional, o locatário deve reconhecer como gastos do período (conta 6261-Rendas e alugueres) os pagamentos da locação (o que sucedeu no caso dos autos), enquanto no balanço do locador deve estar evidenciado no ativo o preço do bem (assim como as amortizações financeiras), constituindo as rendas pagas pelo locatário proveito para o locador (§30 da NCRF 9).

117. Dito isto, e atendendo à matéria de facto carreada para os autos, concluímos que não existem dúvidas quanto à modalidade de locação aqui praticada – locação operacional –, que aliás não foi motivo de dissenso entre as partes.

118. A Administração Tributária considera que as rendas de locação operacional pagas por uma entidade (locatária) residente em território nacional a uma entidade (locadora) não residente sem estabelecimento estável em território nacional, por constituírem “*rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico*”, são tributadas à taxa de 25%, sujeitas a retenção na fonte, a título definitivo, nos termos dos artigos 4.º, n.º 3, al. c), ponto 2; 94.º, n.º 1, al. b) e n.º 3, al. b), 87.º, n.º 4, todos do CIRC.

119. Na verdade, este entendimento tem o apoio da esmagadora maioria da doutrina e jurisprudência, a qual considera que o preconizado no artigo 94.º, n.º 1, al b) –, do CIRC, acolhe os rendimentos (rendas) provenientes da locação operacional, ou seja, os decorrentes “do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico”.

120. Com efeito, ao contrário da locação financeira (cujo objetivo principal é o financiamento, tendo em vista a compra do equipamento – o que causa alguma divergência na doutrina quanto à qualificação dos rendimentos resultantes deste tipo de contrato –), o objeto da locação operacional consiste, exatamente, na cedência do uso do equipamento pelo locador ao locatário que, por sua vez, não pretende a aquisição do mesmo no final do contrato (embora o possa fazer).

121. Ou seja, o que está em causa desde o início do contrato (de locação operacional) é o uso do equipamento (conforme sucede no caso dos autos) e não a sua compra.

122. E, é com fundamento na natureza do contrato de locação operacional – em que o locador cede o equipamento ao locatário para que este o utilize na sua atividade empresarial por um período limitado de tempo, não sendo estipulada a opção de compra e, no qual o locador mantém a propriedade do bem – que se tem enquadrado as rendas dele provenientes no conceito de *royalties*, para efeitos de aplicação das convenções para evitar a dupla tributação, desde que as mesmas incluam a expressão – uso ou concessão do uso de equipamentos – no respetivo conceito, conforme analisaremos *infra*, se for caso disso.

123. Todavia, pese embora, a Diretiva da União Europeia 2003/49/CE tenha sido transposta para a legislação portuguesa através do Decreto-Lei n.º 34/2005, de 17 de Fevereiro, passando a constar do CIRC a definição de *royalties* (“remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e suportes lógicos, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio

industrial, comercial ou científico e, bem assim, em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico” – Cf. artigo 14.º, n.º 14, al. b), do CIRC) –, a mesma só é aplicável nos termos do citado artigo, não tendo sido ampliada a outras situações.

124. Ou seja, só para efeitos de aplicação do n.º 12, do artigo 14.º, do CIRC – “outras isenções “– é que se aplica tal definição:

“Estão isentos de IRC os juros e royalties, cujo beneficiário efetivo seja uma sociedade de outro Estado membro da União Europeia ou um estabelecimento estável situado noutro Estado membro de uma sociedade de um Estado membro, devidos ou pagos por sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas residentes em território português ou por um estabelecimento estável aí situado de uma sociedade de outro Estado membro, desde que verificados os termos, requisitos e condições estabelecidos na Diretiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho de 2003.”

125. Neste sentido, a referência a tal Diretiva justifica-se apenas por questões teóricas, uma vez que a mesma só é aplicável a entidades que façam parte da União Europeia (o que não se verifica quanto às entidades locadoras aqui em causa), tendo, ainda, de existir entre as entidades associadas (locadora e locatários) relações de participação – âmbito subjetivo do respetivo diploma –, o que, também, não se apura no caso dos autos.

126. Assim, à luz do direito tributário português, resulta das disposições conjugadas dos artigos 4.º, n.º 3, al. c), parágrafo 2), 94.º, n.º 1, alíneas b) e c), ambos do CIRC e do artigo 5.º, n.º 1, al. n), do CIRS, que as rendas auferidas em razão da locação operacional de contentores para transporte marítimo são subsumíveis no conceito de rendimentos decorrentes do uso ou concessão do uso de equipamento industrial, agrícola, comercial ou científico, constituindo, por conseguinte, rendimentos de capitais tributáveis, por retenção na fonte, a título definitivo, a uma taxa de 25%, sempre que pagas a uma entidade não residente sem estabelecimento estável, por um devedor com sede ou direção efetiva em território Português.

127. Estipula, o artigo 94.º, do CIRC, sob a epígrafe “*Extensão da obrigação de imposto*”, no seu n.º 1 e, para o que aqui interessa:

“1 - O IRC é objeto de retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimentos obtidos em território português:

a) *Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico;*

b) **Rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;**

c) **Rendimentos de aplicação de capitais não abrangidos nas alíneas anteriores e rendimentos prediais, tal como são definidos para efeitos de IRS,** (...)

(...)” – sublinhado e negrito nosso –

128. Resulta do citado preceito normativo que, os rendimentos aqui em apreço, por constituírem rendimentos “*derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento industrial, agrícola, comercial ou científico*”, são, para efeitos de tributação, considerados rendimentos de capitais – Categoria E –, enquadráveis no artigo 5.º, do CIRS.

129. Aplica-se, às pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território Português, o princípio da territorialidade, significando isto que aquelas ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos aqui obtidos – Cf. artigo 4.º, n.º 2, do CIRC –.

130. No n.º 3, deste preceito normativo, o legislador detalha, por referência ao n.º 2, o que entende por rendimentos obtidos em território Português, considerando, para o que aqui releva, que são obtidos em território português os rendimentos “*derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico*”, “*cujo o devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português (...)*”, o que corresponde, sem margem para dúvidas, à realidade apresentada nos presentes autos.

131. E, neste sentido, resulta, claro, que, ao abrigo do disposto no artigo 94.º, do CIRC, este tipo de rendimento é tributado por retenção na fonte de IRC, a título definitivo, à taxa de 25%, quando obtidos em território nacional, nos termos dos citados preceitos normativos, salvo existência de Convenção para eliminar a dupla tributação (ou acordos de direito internacional) e desde que preenchidos os seus pressupostos de aplicação.

132. Ou seja, de acordo com a lei interna, as rendas de locação operacional pagas a entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva neste território ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado, encontram-se sujeitas a tributação no mesmo território, à taxa de 25%, operando a retenção a título definitivo, de acordo com o disposto no artigo 87.º, do CIRC, por remissão do n.º 5, do artigo 94.º, do mesmo diploma legal.

133. Contudo, existindo convenção sobre a dupla tributação (ou acordo de direito internacional) celebrada(o) com o país de residência do locador, na(o) qual se assimilem a royalties as remunerações pagas pelo uso ou pela concessão do uso de equipamento, e desde que cumpridos os requisitos para a sua aplicação, as rendas decorrentes da locação operacional ficarão sujeitas às regras e taxas estabelecidas na convenção – ou no acordo de direito internacional –.

134. Nesta senda, ter-se-á de deslocar a questão do enquadramento tributário *sub judice* para o âmbito de aplicação das convenções (ou dos acordos de direito internacional).

VI.4. DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR/ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E DOS ACORDOS DE DIREITO INTERNACIONAL

135. Ora, a nível internacional, quando estamos perante transações entre Portugal e outro país deparamo-nos com a existência da dupla tributação internacional, fenómeno que, segundo Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, 1993, páginas 33 a 36, se caracteriza por ser uma concorrência de normas, “quando o mesmo facto se

integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto.”, podendo, assim, o mesmo rendimento ser sujeito a um imposto semelhante em dois ou mais Estados, referente ao mesmo sujeito passivo.

136. A problemática da dupla tributação internacional resulta da difusão de factos tributários ligados com ordenamentos tributários diferentes, criando situações tributárias internacionais sujeitas à soberania fiscal de vários Estados, com os quais apresentam elementos de conexão, como a residência (elemento de conexão pessoal/subjetivo) ou a origem/fonte dos rendimentos (elemento de conexão material/objetivo).

137. Daí que, *“um dos instrumentos privilegiados para a solução da problemática referente aos efeitos negativos das duplas tributações, sejam a celebração, a nível das relações bilaterais entre os Estados, de Convenções para eliminar ou atenuar a dupla tributação sobre o rendimento.”* Cf. – Maria Celeste Cardona, *O papel dos acordos de dupla tributação na internacionalização da economia* –, funcionando as mesmas como acordos de vontade que têm como objetivo, estabelecer limites dentro dos quais os Estados intervenientes podem aplicar o seu direito fiscal, ou seja, definir uma delimitação de poderes de tributação de cada Estado.

138. Assim, no caso dos autos, existindo convenção (ou acordo de direito internacional) celebrada(o) com o país de residência do locador, é à luz desta que se deve encontrar a qualificação das remunerações pagas pelo uso ou pela concessão do uso de equipamento e determinar o Estado competente para tributar, existindo a possibilidade de, quer o Estado da residência, quer o Estado da fonte, avocarem poderes para tal.

139. Contudo, o afastamento das normas de direito interno, para efeito de aplicação de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação (ou de um acordo de direito internacional), exige que se cumpram os requisitos materiais estatuídos nas ditas convenções (ou nos referidos acordos de direito internacional) e, ainda, segundo o nosso direito interno, que seja presente prova perante a entidade que deveria efetuar a retenção, da qualidade de não

residente do locador, através 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;*” – Cf. artigo 98.º, n.º 2, do CIRC, com a redação aplicável à data dos factos –.

140. Todavia, a exigência de formulário autenticado estabelecida no artigo 98.º, n.º 2, do CIRC, com a redação em vigor à data dos factos, foi bastante criticada por alguma doutrina que considera, o seguinte: “*trata-se, inegavelmente, de aberrante e perverso mecanismo que consagra o triunfo da burocracia cega sobre a racionalidade jurídica que chega ao ponto de fulminar como consequência da não apresentação atempada de uma prova necessária a imposição de um (inconstitucional) empréstimo forçado*” – Cf. Alberto Xavier, Direito Comunitário Internacional, 2007, pág. 540. –

141. Tendo tal exigência sido afastada pelo Supremo Tribunal Administrativo, que decidiu, no acórdão de 22.06.2011, proferido no processo n.º 0283/11, que “*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 ato 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 efetiva verificação dos respetivos pressupostos, pelo que não devem aqueles formulários constituir o único meio de prova necessário para certificar a residência*”.

142. Na mesma linha, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal, de 14.12.2016, processo 0141/14, cujo texto refere o seguinte:

“(…)

No caso dos autos os formulários impostos por lei como meio de prova não podem considerar-se como constitutivos da obrigação tributária a que se referem ou seja da criação do imposto e dos benefícios fiscais “in casu” a dispensa da retenção na fonte.

Os requisitos constitutivos da criação dos impostos bem como dos benefícios fiscais depende exclusivamente da lei nos termos do disposto no artigo 103 da CRP que assim estatui: 2 “Os impostos são criados por lei que determina a incidência a taxa e os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.

(...)

E embora seja certo que as convenções sobre a dupla tributação deixam à disposição dos estados contratantes a possibilidade de regularem as questões procedimentais como é o caso dos autos, há contudo que ter em consideração que exigência de prova não pode de forma alguma contender com os elementos materiais que determinam a aplicação da convenção.

O que tornando lícito ao legislador nacional proceder a tal regulamentação para comprovação dos pressupostos dessa aplicação o inibe contudo de criar através do meio de prova utilizado mais um pressuposto dessa aplicação.

Como decorre do preceituado no artigo 1.º, n.º 2 da LGT toda a regulamentação das normas tributárias tem de ter em consideração o disposto nas normas de direito internacional que vigoram na ordem interna.

Nos termos do artigo 8.º, n.º 2 da CRP as normas constantes das convenções internacionais regularmente ratificadas vigoram na ordem interna e vinculam internacionalmente o Estado Português não podendo por tal razão uma norma interna alterar uma norma constante da convenção.

Nesse sentido veja-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 107/84 in BMJ n.º 365-107.”

143. A isto acresce, o entendimento de Rui Duarte Morais, *Dupla Tributação Internacional em sede de IRS*, publicado em Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 1, n.º 1, página 121, “a exigência generaliza do formulário afigura-se desproporcionada, por ser desnecessária em grande parte dos casos, designadamente quando se trata de situações em que a residência já seja do conhecimento da Administração Tributária ou em que a comprovação da residência pode ser feita como facilidade ou através de meios especialmente vocacionados para a troca das informações necessárias para aplicar as CDT, previstos em todas elas.”

144. Em suma, a exigência do formulário de modelo oficial não pode ser interpretada como uma forma de afastar qualquer outro meio de prova da residência do titular dos rendimentos, sob pena de ser considerada materialmente inconstitucional, por ser incompatível com a tutela dos direitos dos substitutos, constitucionalmente assegurada no artigo 20.º, da CRP, pois são configuráveis situações em que a sua obtenção não está ao alcance destes.

145. Pois, em boa verdade, e no caso dos autos, os pressupostos materiais de dispensa total ou parcial de retenção na fonte de IRC dos rendimentos em apreço são os previstos nas convenções sobre a dupla tributação (e acordos de direito internacional) celebradas(os) entre Portugal e os países dos beneficiários dos ditos rendimentos (Reino Unido, Holanda, Singapura, Estados Unidos da América e Hong Kong) – que assentam na residência destes e na natureza dos rendimentos –.

146. Dito isto, será necessário aferir do cumprimento de tais pressupostos e analisar os documentos probatórios juntos aos autos pela Requerente.

147. Contudo, antes de avançarmos, importa, fazer um breve enquadramento da posição de Portugal no que respeita à tributação dos *royalties* através das Convenções de dupla tributação (e dos acordos de direito internacional).

148. A posição de Portugal relativamente à tributação dos *royalties* através das Convenções de dupla tributação (e dos acordos de direito internacional) difere do Modelo de Convenção da OCDE, na medida em que este confere o poder de tributar em exclusivo ao Estado de residência do beneficiário efetivo (artigo 12.º, n.º 1, do citado diploma), enquanto a maioria das Convenções (e os acordos de direito internacional) celebradas(os) por Portugal, conferem uma reserva ao Estado Português (Estado da fonte produtora do rendimento), possibilitando-lhe, o direito de tributar as *royalties* na fonte.

149. Por outro lado, no que respeita a definição de *royalties*, segundo o artigo 12.º, n.º 2, do MOCDE, o conceito “*significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica,*

incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca ou de comércio, de um desenho, ou de um modelo, de um plano, de uma marca de fabrico ou de um processo secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.”

150. Já no caso de Portugal, a maioria das Convenções bilaterais (e dos acordos de direito internacional) alargam mais este conceito de modo a incluir, também, as retribuições pelo uso ou concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico, tributando-os com taxas que variam entre os 5% e os 15%.

151. Aqui chegados, resta-nos analisar a tributação destes rendimentos, à luz das Convenções (ou dos acordos de direito internacional) aplicáveis, apenas quanto aos titulares dos rendimentos que cumpriram os requisitos materiais necessários para o acionamento daqueles mecanismos, *in casu*, através da apresentação dos certificados de residência admitidos nos autos.

V1.4.1 DA CONVENÇÃO ENTRE E REPÚBLICA PORTUGUESA E OS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

152. O artigo 13.º desta CDT, sob a epígrafe “*Royalties*” estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

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

2 – Todavia, essas royalties podem ser igualmente tributadas no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo das royalties for residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder 10% do montante bruto das royalties.

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

3 – O termo royalties, usado nesta Convenção, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo (...) uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico (...)”

153. Resulta deste n.º 3 que as rendas auferidas pelas locadoras no âmbito de contratos de locação operacional se enquadram no conceito de “*royalties*”, para efeitos desta CDT.

154. Assim, as rendas decorrentes de contratos de locação operacional são “*retribuições de qualquer natureza atribuídas... pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico*”, por força do n.º 3, do artigo 13.º, da CDT.

155. Desta feita, a totalidade dos valores das rendas constitui retribuição atribuída pelo locatário às locadoras pelo uso ou concessão do uso dos equipamentos e, por isso, é o valor bruto dessa retribuição que naquela norma da CDT se considera “*royalties*”, para este efeito.

156. Por sua vez, se o beneficiário efetivo das “*royalties*” for residente do outro Estado Contraente (EUA), essas “*royalties*” podem ser igualmente tributadas no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado (Portugal), mas o imposto estabelecido não poderá exceder 10% do seu montante bruto, por força do n.º 2, do artigo 13.º, da CDT.

157. Nesta senda, a interpretação correta desta norma – n.º 2, do artigo 13.º, da CDT –, aplicada às rendas provenientes de Portugal, geradas por contratos de locação operacional, é a de que a tributação se faz de acordo com a Lei vigente em Portugal, mas que, se esta exceder 10% do valor bruto das rendas, será reduzida a este valor.

158. Contudo, da presente convenção faz parte integrante um Protocolo (que visa clarificar alguns dos seus temas e lhe serve de apoio), no qual os Estados Contratantes acordaram, no que respeita à norma prevista no artigo 13.º, da CDT, que “*As royalties recebidas pelo uso, ou*

pela concessão do uso, de contentores no tráfego internacional só podem ser tributados no Estado Contraente de que a pessoa que recebe as royalties é residente” – Cf. disposição n.º 11, do Protocolo anexo à Convenção em apreço –.

159. Dito isto, e caso se apure a efetiva residência das locadoras em apreço nos EUA, as rendas a elas pagas não estarão sujeitas a tributação em Portugal.

160. Dispõe o artigo 4.º - “Residência” –, da CDT, no seu n.º 1, que “*Para efeitos desta Convenção, a expressão “residente de um Estado Contratante” significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção, ao local de constituição ou a qualquer outro critério de natureza similar. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que esteja sujeita a imposto nesse Estado, apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado.*”

161. Ora, a Requerente juntou aos autos, em 30.06.2022, três certificados de residência, referentes a três das entidades locadoras aqui em causa (*B... , C... US Ltd.* e *D... Inc*), emitidos pela Administração Fiscal dos Estados Unidos, os quais atestam expressamente que aquelas foram constituídas ao abrigo do direito dos EUA e são consideradas residentes, para fins de tributação nesse País, no ano de 2016 (ano dos rendimentos).

162. Assim, atendendo aos elementos probatórios carreados para os autos pela Requerente e cumpridos que estão os pressupostos materiais da convenção, resta-nos concluir que as rendas pagas a estas entidades locadoras não estão sujeitas a tributação em Portugal, devendo ser anulada a respetiva liquidação, no montante de €158.325,12, que corresponde ao valor total retido na fonte, relativo aos rendimentos auferidos pelas aludidas entidades locadoras.

VII. CONCLUSÃO

163. À face de todo o exposto, e em síntese, conclui-se que:

- a) Os rendimentos auferidos pelas locadoras – *B...* (no valor de €174.229,48); *C... Ltd.* (no valor de €323.230,19) e *D..., INC.* (no valor de €135.840,80), todas com sede efetiva nos EUA, no ano dos rendimentos aqui sindicados – 2016 –, não estão sujeitos a tributação em Portugal, por força da aplicação da respetiva CDT;
- b) Os demais rendimentos auferidos pelas restantes entidades locadoras encontram-se sujeitos a retenção na fonte em IRC, a título definitivo, à taxa de 25%, à luz do direito tributário Português, por não preenchimento dos pressupostos materiais estipulados nas CDT (e/ou nos acordos de direito internacional) que lhes seriam aplicáveis.

164. Assim, o ato tributário de liquidação de retenções na fonte de IRC aqui sindicado, relativo ao ano de 2016, padece de vício de violação de lei – na parte em que reteve na fonte em sede de IRC, a título definitivo, à taxa de 25%, os rendimentos auferidos pelas locadoras *B...; C... Ltd.* E *D..., INC.* – por não aplicação das normas de direito internacional, que vigoram na ordem interna, ao abrigo do princípio constitucional do primado do direito comunitário sobre o direito nacional, previsto no artigo 8.º, da CRP.

165. Desta feita, deve o presente ato tributário ser parcialmente anulado na parte correspondente (ou seja, no valor que a AT reteve na fonte os rendimentos auferidos pelas locadoras *B...; C... Ltd.* E *D..., INC.*, que ascendeu ao montante total de €158.325,12), mantendo a sua validade no remanescente.

VIII. JUROS COMPENSATÓRIOS

166. A Requerente peticiona, também, a anulação das liquidações de juros compensatórios.

167. Ora, na situação *sub iudice*, os juros compensatórios incidem sobre a dívida tributária de IRC que é parcialmente anulada, nos termos e pelas razões expostas.

168. Estes juros integram a relação jurídica tributária e supõem o retardamento de uma prestação tributária devida (Cf. artigos 30.º, n.º 1, al. d), e artigo 35.º, ambos da LGT), sendo a forma processual própria para a sua discussão a impugnação judicial.

169. Dada a equiparação da ação arbitral ao processo de impugnação judicial, cabe nos poderes de cognição e pronúncia dos Tribunais Arbitrais a apreciação e a declaração da (ilegalidade) dos juros compensatórios (Cf. artigo 2.º, n.º 1, al a), do RJAT), pelo que, perante a anulação parcial do ato de liquidação de retenções na fonte de IRC que constituem seu pressuposto, os atos de liquidação de juros compensatórios inerentes partilham de idênticos vícios e desvalor invalidante, devendo, por isso, ser, de igual forma, parcialmente anulados, na parte correspondente (que incida sobre o IRC cuja a liquidação é inválida).

IX. DA INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA

170. A Requerente peticiona, ainda, o pagamento de uma indemnização por prestação de garantia indevida, uma vez que prestou garantia bancária para suspender o processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva da dívida exequenda, referente às retenções na fonte de IRC não efetuadas, relativas ao ano de 2016.

171. O artigo 171.º, do CPPT estabelece que a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente, indevidamente prestada, será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda (n.º 1) e que a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência (n.º 2).

172. Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação.

173. O pedido de constituição do tribunal arbitral e o pedido de pronúncia arbitral têm como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a legalidade da dívida exequenda, pelo que, como resulta do teor expresso do n.º 1 do artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.

174. Efetivamente, constitui jurisprudência consolidada dos tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD que, relativamente aos atos tributários que dela sejam objeto, a ação arbitral é o meio próprio para conhecer e apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida (Cf., por todas, as decisões arbitrais proferidas em 4 de novembro de 2013, no processo n.º 66/2013-T, em 18 de maio de 2016, no processo n.º 695/2015-T, em 2 de janeiro de 2017, no processo n.º 220/2016-T e em 28 de junho de 2017, no processo n.º 508/2016).

175. Os pressupostos do direito à indemnização encontram-se estipulados no artigo 53.º, da LGT, nos seguintes termos:

“1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

2 - O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.”

176. Ora, na situação vertente, não se pode afirmar que os erros de direito de que padece o presente ato de liquidação (na parte em que foi anulado), são imputáveis, sem mais, à entidade Requerida, nem tampouco que a Requerente não contribuiu para que tais erros fossem praticados.

177. Em boa verdade, foi a Requerente que não juntou qualquer elemento probatório (em momento anterior ao pedido arbitral e constituição do presente Tribunal), que permitisse à Requerida aferir do preenchimento dos pressupostos materiais – em particular, da residência das entidades beneficiárias dos rendimentos aqui em crise – estabelecidos nas CDT ou nos acordos de direito internacional, para efeitos da sua aplicação.

178. Nesta senda, crê o Tribunal Arbitral que a norma prevista no n.º 2, do artigo 53.º, da LGT, não é subsumível ao caso em apreço, na medida em que não houve erro imputável aos Serviços na liquidação do tributo, pelas razões explanadas.

179. Assim, atendendo à realidade fáctica presente nos autos, a Requerente só teria direito a indemnização pela garantia prestada se a mesma tivesse sido mantida por um período superior a três anos, nos termos do n.º 1, do citado preceito normativo, o que não sucedeu no caso dos autos, uma vez que aquela só foi prestada em 2021.

180. Desta feita, constitui nosso entendimento, que a Requerente não tem direito a indemnização pela garantia prestada.

X. DECISÃO

Em face do exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de anulação do ato de liquidação de retenções na fonte de IRC, *supra* identificado, referente ao ano de 2016, na parte em que reteve na fonte, no montante total de €158.325,12, os rendimentos auferidos pelas entidades locadoras – B...; C... Ltd. E D..., INC., todas com sede efetiva nos EUA, no ano dos rendimentos aqui sindicados – 2016 –;
- b) Julgar parcialmente procedente o pedido de anulação referente às liquidações de juros compensatórios, na medida em que incidem sobre a parte da liquidação de retenções na fonte de IRC anulada;
- c) Julgar improcedente o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida;

- d) Julgar improcedente o pedido de anulação do ato de liquidação de retenções na fonte de IRC, *supra* identificado, referente ao ano de 2016, relativo ao montante retido na fonte sobre os rendimentos auferidos pelas restantes entidades locadoras – *F...; G...; E... Limited; I... B.V.; J... B.V.; K... ; H..., LLC* –.

XI. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de **€875.577,77** (oitocentos e setenta e cinco mil e quinhentos e setenta e sete euros e setenta e sete cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, al. a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

XII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€12.546,00**, nos termos da tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 78,84% e a cargo da Requerida na percentagem de 21,16% em razão da proporção do decaimento.

- Notifique-se.

(Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.)

Lisboa, 18 de outubro de 2022

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão

(Presidente)

Ana Teixeira de Sousa

(Árbitra Adjunta)

Susana Mercês

(Árbitra Adjunta)