

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 351/2022-T**

**Tema: IRC - Royalties; Crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional.**

## **SUMÁRIO**

- I. Os rendimentos auferidos em virtude de um contrato de afretamento e de um protocolo de acordo de cedência de pessoal técnico conexo com o contrato de afretamento são qualificáveis para efeitos da CDT celebrada entre Portugal e Moçambique como royalties;
- II. Em caso de conflito entre as normas da CDT e as normas do Código do IRC relativas à dedução do crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional devem prevalecer as primeiras ao abrigo do disposto no artigo 8.º, da CRP e no artigo 1.º, n.º 1, da LGT.

Os Árbitros Nuno Cunha Rodrigues (Árbitro Presidente), Rita Guerra Alves e Rui Miguel Zeferino Ferreira (Árbitros Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 17-08-2022, com respeito ao processo acima identificado, decidiram o seguinte:

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. Relatório**

É Requerente a A..., S.A., com o NIPC..., com sede na ..., -... .., ..., ..., doravante designado de Requerente ou Sujeito Passivo.

---

É Requerida a **Autoridade Tributaria e Aduaneira**, doravante designada de Requerida ou AT.

A Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, notificada a Autoridade Tributária em 06-06-2022.

A Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitros, Nuno Cunha Rodrigues (Árbitro Presidente), Rita Guerra Alves e Tito Barros Caldeira (Árbitros Vogais).

Em 28-07-2022, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

Desta forma, o Tribunal Arbitral Coletivo, foi regularmente constituído em 17-08-2022, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira, para querendo se pronunciar, conforme consta da respetiva ata.

Por Despacho de 10-03-2022, foi dispensada a realização da reunião a que alude artigo 18.º do RJAT, e conferido às partes a possibilidade de apresentação de alegações escritas pelo prazo sucessivo de 10 dias.

Em 14-10-2022 as partes foram devidamente notificadas da renúncia do arbitro Tito Barros Caldeira e sua substituição pelo arbitro Vogal Rui Miguel Zeferino Ferreira, e não manifestaram vontade de a recusar.

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

O processo não enferma de nulidades.

### **1.1. Argumentos Das Partes**

A ora Requerente, deduziu pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade do ato tributário de autoliquidação, em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, n.º..., relativo ao ano de 2019, que fixou um imposto a pagar de €125.488,05 (cento e vinte e cinco mil, quatrocentos e oitenta e oito euros e cinco cêntimos), e do indeferimento tácito da reclamação graciosa com o n.º ...2021... .

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação, o seguinte:

- a. A Requerente é uma sociedade anónima de direito português, sujeito passivo de IRC, que se dedica, em Portugal e no estrangeiro, à exploração da indústria de pesca e produtos alimentares derivados, bem como à sua conservação, comercialização e atividades conexas.
- b. A Requerente dispõe de contabilidade organizada e apura anualmente o seu lucro tributável nos termos normais.
- c. A Requerente presta, no âmbito da sua atividade, serviços de fretamentos às seguintes sociedades de direito moçambicano, B..., LDA. e C..., LDA.
- d. Por contrapartida dos referidos serviços de fretamento prestados durante o ano de 2019, a Requerente auferiu, das referidas sociedades moçambicanas, o montante global bruto de €773.074,10, referente às faturas emitidas à B... e o montante global bruto de €481.806,40, referente às faturas emitidas à C... .

- e. Sobre os referidos montantes brutos no valor total de €1.254.880,50, incidiu Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas moçambicano, o qual foi liquidado e cobrado, a título definitivo, através do mecanismo de retenção na fonte, taxa liberatória de 10% prevista no artigo 12.º, n.º 2, da CDT entre Portugal e Moçambique.
- f. Em 31 de julho de 2020, a Requerente apresentou a sua declaração Modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 2019, tendo aí reconhecido como proveitos desse exercício os rendimentos ilíquidos - no referido valor de €1.254.880,50 decorrentes dos serviços de fretamento prestados as mencionadas sociedades moçambicanas durante esse ano, e, nessa medida, apurado: o lucro tributável de €842.229,15, a coleta de IRC no valor de € 176.868,12 e a derrama municipal no montante de €12.633,44.
- g. A Requerente não procedeu à dedução do crédito de imposto referente ao IRPC suportado em Moçambique, no mencionado montante de €125.488,05.
- h. Neste sentido, em 26 de novembro de 2021, a Requerente apresentou, junto da Direção de Finanças de Aveiro, uma reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC de 2018, tendo, para o efeito, defendido que o artigo 91.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, constitui uma violação das normas dispostas na CDT Portugal-Moçambique, sendo, por conseguinte, a referida autoliquidação ilegal.
- i. Defende a Requerente que não tendo sido notificada até à presente data de qualquer decisão referente à reclamação graciosa, e tendo em consequência, se verificado a presunção de indeferimento tácito da sua pretensão, vem a mesma apresentar o presente pedido de pronuncia arbitral, com vista a obter a declaração de ilegalidade do identificado ato de liquidação de IRC.
- j. A Requerente defende que a Administração tributaria tem vindo a entender que a importância a deduzir por crédito de imposto não poderá exceder a fração de IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados no outro Estado, líquidos dos gastos suportados para a sua obtenção.
- k. Sustenta que circunscrevendo esta interpretação ao teor literal do artigo 91.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC, a Administração tributaria entende que, em qualquer

contexto de dupla tributação internacional, apenas poderá ser utilizado como crédito de imposto, no máximo, o valor correspondente ao imposto pago no estrangeiro incidente sobre o rendimento líquido aí gerado.

- l. Este entendimento encontra-se, de resto, refletido na declaração Modelo 22 de IRC.
- m. Porém entende a Requerente que tem direito, à luz das normas dispostas na CDT Portugal-Moçambique, a deduzir a coleta de IRC uma importância igual ao IRPC que incidiu sobre o rendimento líquido obtido em Moçambique.
- n. Por conseguinte, considerando que as disposições de direito internacional -em concreto as normas dispostas na CDT Portugal-Moçambique - deverão prevalecer sobre as normas internas de carácter ordinário, impõe-se concluir que a Requerente tem o direito a deduzir a coleta de IRC do ano de 2019 a totalidade do IRPC pago em Moçambique.
- o. Termina a Requerente sustentando que tendo ficado impedida, em manifesta violação das disposições da CDT Portugal-Moçambique, de utilizar o crédito de imposto correspondente ao IRPC pago em Moçambique, impõe-se concluir que o ato de liquidação de IRC referente ao ano de 2019 é ilegal, devendo o mesmo ser anulado, com as demais consequências legais daí decorrentes, procedendo-se ao imediato reembolso à Requerente do montante de € 125.488,05, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

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

- a. A dupla tributação internacional, que se pretende evitar com a referida CDT, tem de ser conjugada com o disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 91.º do CIRCI para cálculo do crédito de imposto que a Requerente pode deduzir, considerando, justamente, o limite para além do qual, atento o mecanismo de cálculo do IRC, não existe dupla tributação a evitar.

- 
- b. A dedução à coleta de IRC do imposto pago em Moçambique tem em vista e como limite a eliminação da dupla tributação internacional.
  - b. Por conseguinte, a dedução relativa a dupla tributação internacional está sujeita a um duplo limite, a saber: a) o sujeito passivo de IRC residente em Portugal que obtiver rendimentos tributados em Moçambique tem direito a deduzir à coleta de IRC e à derrama municipal uma importância igual ao IRPC (incidente sobre os rendimentos ilíquidos); b) a importância assim deduzida não poderá, porém, exceder a fração de IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributados em Moçambique.
  - c. Ou seja, o direito ao crédito de imposto por dupla tributação internacional termina onde não ocorre dupla tributação jurídica internacional efetiva dos rendimentos obtidos no estrangeiro.
  - d. De outro modo estaríamos perante um benefício sem qualquer respaldo nas convenções para evitar a dupla tributação, exceto nos casos que nelas fica o designado “tax sparing credit”, que permite aos residentes a dedução de imposto estrangeiro que não é pago no Estado da fonte por virtude de medidas de benefícios fiscais, o que não é o caso dos autos.
  - e. Defende a Requerida, que a fração do IRC correspondente “aos rendimentos que podem ser tributados nesse outro Estado”, nos termos e para os efeitos da alínea a) do n.º 1 do art.º 23.º da CDT entre Portugal e Moçambique corresponde à parte da coleta do IRC e da derrama municipal gerada pelos rendimentos obtidos em Moçambique líquidos dos encargos suportados para a sua obtenção, pois, a essa parte se limita a dupla tributação.
  - f. De outro modo, o crédito de imposto por dupla tributação internacional, por dedução da integralidade do imposto pago em Moçambique sobre royalties, seria imputado a uma parte da coleta do IRC gerada por rendimentos de origem interna ou obtidos noutro país.

- g. Sustenta que a aplicação da regra da alínea b) do n.º1 do art.º 91.º do CIRC para calcular o montante máximo da dedução do imposto não coloca em crise o princípio do primado ou da prevalência das convenções internacionais perante a lei interna, que resulta do n.º 2 do art.º 8.º da CRP.
- h. Conclui que não assiste razão à Requerente, que não pode exercer o direito à dedução à coleta de IRC da totalidade do imposto (IRPC) pago em Moçambique, pois a dedução pretendida não teria como efeito a eliminação da dupla tributação jurídica internacional, mas sim a imputação do imposto pago no estrangeiro à coleta do IRC gerada por outros rendimentos.
- i. Mais sustenta que no caso de os rendimentos obtidos serem qualificados como rendimentos de royalties para efeitos da CDT Portugal-Moçambique,
- j. Importa efetuar o cálculo do crédito de imposto dedutível à coleta de IRC, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 91º do CIRC, sendo o pedido de pronúncia arbitral procedente apenas nessa medida, inexistindo direito a juros indemnizatórios por não existir erro quanto ao direito imputável à AT.
- k. Termina a Requerida sustentado a improcedência por não provado do presente pedido de pronúncia arbitral, e, conseqüentemente, absolvida a entidade Requerida nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais conseqüências.

## **2. Do Mérito**

### **2.1. Questões Decidendas**

Atenta a posição das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentada, constituem questões centrais a dirimir, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

- i. Ilegalidade da autoliquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas n.º..., relativa ao ano de 2019, que fixou um imposto a pagar de € 125.488,05 (cento e vinte e cinco mil, quatrocentos e oitenta e oito euros e cinco cêntimos).

- ii. Direito da Requerente ao reembolso desse montante
- iii. Direito da Requerente a juros indemnizatórios.

## **2.2. Fundamentação De Facto**

Consideram-se provados os seguintes factos, assente nos factos e na prova documental constante do processo que não mereceu impugnação:

1. A Requerente é uma sociedade anónima de direito português, sujeito passivo de IRC, que se dedica, em Portugal e no estrangeiro, à exploração da indústria de pesca e produtos alimentares derivados, bem como à sua conservação, comercialização e atividades conexas, (Cr. RIT).
2. A Requerente dispõe de contabilidade organizada e apura anualmente o seu lucro tributável nos termos normais (Cr. RIT).
3. A Requerente presta, no âmbito da sua atividade, serviços de fretamentos às seguintes sociedades de direito moçambicano, B..., LDA., e C..., LDA. (Cf. do 1 a 3 do PPA).
4. De relevo para os presentes autos resulta dos contratos celebrados com as Sociedades B..., LDA. e C..., LDA, as seguintes cláusulas comuns, que se transcrevem (cf. Doc. 1 a 3 do PPA):

### **Cláusula Primeira (Objecto)**

1. A embarcação a seguir identificada e daqui em diante designada por NAVIO, propriedade do FRETADOR, destinada à pesca, passa a fazer parte integrante do presente contrato para todos os efeitos legais:

(...)

2. O NAVIO acima mencionado traz a bordo materiais e equipamentos de reposição e as artes de pesca necessárias ao objecto do presente contrato e de acordo com a legislação pesqueira em vigor na República de Moçambique.

**Cláusula Segunda**  
**(Condições de fretamento)**

1. O FRETADOR concede e a AFRETADORA recebe em regime de afretamento o NAVIO identificado na Cláusula Primeira para a captura de quotas de pesca concedidas pelas entidades competentes de Moçambique à AFRETADORA.
2. O NAVIO será cedido em condições técnicas de elevada operacionalidade e deverá trazer a bordo todos os documentos e certificados necessários ao seu normal funcionamento, com validade não inferior a um ano.
3. A AFRETADORA é responsável pela formalização, obtenção e entrega, ao comandante do NAVIO, da licença de pesca necessária às actividades de pesca do NAVIO em Moçambique.

**Cláusula Terceira  
(Exploração do NAVIO)**

1. O Porto base do NAVIO é o Porto de Maputo, onde deverão ter início e fim todas as campanhas de pesca.
2. Durante o período de exploração o NAVIO poderá:
  - a) Entrar em outros Portos de Moçambique para efeitos de descargas ou abastecimentos ou por outros motivos devidamente justificados;
  - b) Efectuar, em Porto, baldeações da produção existente a bordo para outra embarcação igualmente autorizada a participar na operação e vice-versa;
  - c) Atracar em portos estrangeiros quando devidamente autorizados pelas autoridades competentes moçambicanas.
3. As operações mencionadas anteriormente só poderão ter lugar quando autorizadas, pela AFRETADORA, de comum acordo com o FRETADOR, ressalvados os casos de emergência técnica.
4. O comandante do NAVIO, para além das suas obrigações gerais, ficará obrigado a:
  - a) Cumprir com as indicações relativas às operações de pesca que lhe sejam dadas pelo FRETADOR, de comum acordo com a AFRETADORA;
  - b) Fornecer via rádio, ou por outro meio, à AFRETADORA a posição e as capturas do NAVIO;
  - c) Respeitar as leis e regulamentos da actividade pesqueira vigentes na República de Moçambique. O comandante do NAVIO responsabilizar-se-á por eventuais infracções à legislação pesqueira que venha a cometer e pelo cumprimento integral das consequentes sanções que lhe venham a ser impostas;
  - d) Fornecer à AFRETADORA, sempre que lhe for solicitado por esta, todas as informações úteis à gestão da actividade do NAVIO;
  - e) Respeitar a utilização do NAVIO para o objecto do presente contrato. A utilização do NAVIO para fins diferentes do objecto do presente contrato carece de acordo prévio e por escrito entre as partes outorgantes;
  - f) Prestar contas ao FRETADOR dos materiais, equipamentos e utensílios colocados a bordo e que sejam propriedade do FRETADOR;
  - g) Prestar contas à AFRETADORA dos materiais, equipamentos e utensílios colocados a bordo e que sejam propriedade da AFRETADORA;
  - h) Admitir a bordo, sempre que solicitado pelas autoridades competentes moçambicanas, investigadores, observadores e cientistas.

**Cláusula Quarta  
(Manutenção e reparação do NAVIO)**

A manutenção técnica corrente bem como a reparação do NAVIO correrá por conta e risco do **FRETADOR**.

**Cláusula Quinta  
(Tripulação)**

1. A tripulação do NAVIO será composta por tripulantes estrangeiros e moçambicanos, fixando-se o número máximo de estrangeiros em 7 (sete) por NAVIO, nas especialidades que vierem a ser acordadas entre as partes.
2. Compete a ambas as partes proceder à selecção e escolha por mútuo acordo dos tripulantes estrangeiros e moçambicanos.
3. Cabe à tripulação estrangeira colaborar na preparação técnica dos tripulantes moçambicanos, assegurar as condições técnico-productivas de exploração do NAVIO, gozando os tripulantes moçambicanos, a bordo, do mesmo estatuto dos tripulantes estrangeiros.
4. Ao comandante do NAVIO caberá o estabelecimento do regime e ordem de trabalho a bordo, tendo em conta as normas em vigor da República de Moçambique.

**Cláusula Sexta  
(Produção e comercialização)**

1. A produção obtida pelo NAVIO constitui propriedade da AFRETADORA e será processada de acordo com as instruções desta, tendo em atenção as normas exigidas pelo mercado.
2. A comercialização da produção do NAVIO, nos mercados moçambicano e internacional, é da exclusiva responsabilidade da AFRETADORA;
3. As exportações serão efectuadas aos preços de mercado permitidos pelo Ministério da Indústria e Comércio da República de Moçambique.

**Cláusula Sétima**  
**(Reponsabilidade das partes)**

1. É da responsabilidade do FRETADOR o pagamento de todas as despesas relativas à exploração do NAVIO, designadamente:
  - a) As reparações e a manutenção em territórios moçambicano e estrangeiro;
  - b) Os salários dos tripulantes estrangeiros;
  - c) Os utensílios de trabalho;
  - d) O seguro do NAVIO e da tripulação estrangeira,
  - e) Todas as despesas decorrentes de paralisação por um período superior a três dias e por motivo de avarias técnicas.
  
2. É da responsabilidade da AFRETADORA o pagamento das despesas de:
  - a) Obtenção das licenças de pesca do NAVIO;
  - b) Direitos aduaneiros, despesas bancárias e outras relativas à exportação da produção;
  - c) Salários, seguros e outros encargos sociais das tripulações moçambicanas;
  
  - d) Despesas portuárias em portos moçambicanos, referentes a descargas, ancoragem, atracamento e pilotagem;
  - e) O abastecimento de combustíveis, lubrificantes e água;
  - f) Peças sobressalentes para todos os equipamentos, artes e materiais de pesca;
  - g) As embalagens para o acondicionamento das capturas;
  - h) A alimentação para toda a tripulação;
  - i) Outros custos não especificados, que decorram de exigência das Autoridades da República de Moçambique e que sejam de sua responsabilidade legal.
  
3. Em qualquer caso e para todos os efeitos deste contrato o FRETADOR é o único proprietário do NAVIO.

**Cláusula Oitava  
(Custos de fretamento)**

1. O pagamento do fretamento do NAVIO ao FRETADOR será feito em dólares americanos, para o caso das exportações, ou em moeda nacional, para o caso das vendas locais, e é fixado numa percentagem do valor da produção vendida, tanto no mercado moçambicano como no mercado internacional, segundo as seguintes proporções por produtos:
    - a) Gamba e Crustáceos acompanhantes: 40% (quarenta por cento) do valor da produção vendida;
    - b) Polvo e Lulas: 40% (quarenta por cento) do valor da produção vendida;
    - c) Peixe: 40% (quarenta por cento) do valor da produção vendida.
    - d) O FRETADOR receberá a sua percentagem, após entrada em Moçambique dos 100% (cem por cento) do valor da exportação (vendida).
  2. A produção descarregada será comprovada por uma Acta de Descarga, entregue e assinada pelo comandante do NAVIO, pelo representante da AFRETADORA e pelo representante do FRETADOR.
  3. A produção vendida no mercado moçambicano será comprovada pelas facturas de venda ou outros documentos equivalentes emitidos pela AFRETADORA. A produção vendida no mercado internacional será comprovada pelos documentos de exportação emitidos pelas autoridades competentes da República de Moçambique.
  4. Os pagamentos devidos pela AFRETADORA ao FRETADOR provenientes das vendas no mercado internacional serão feitos através de um banco comercial que opere em Moçambique, até quinze dias úteis contados a partir da data do recebimento de cada exportação.
  5. Os pagamentos devidos pela AFRETADORA ao FRETADOR, provenientes das vendas no mercado nacional moçambicano, serão feitos em moeda nacional moçambicana, de acordo com as indicações sobre a forma de recebimento a serem prestadas pelo FRETADOR.
5. Desse modo, estamos perante contratos de fretamento e de um protocolo de acordo de cedência de pessoal técnico (cf. Doc. 1 a 3 do PPA).
6. Por contrapartida dos referidos serviços de fretamento prestados durante o ano de 2019, a Requerente auferiu, das referidas sociedades moçambicanas, o montante global bruto de €773.074,10, referente às faturas emitidas à B... e o montante global bruto de €481.806,40, referente às faturas emitidas à C... (Cf. do 4 a 87 do PPA).
7. Sobre os montantes brutos antes referidos, no valor total de €1.254.880,50, incidiu o Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas moçambicano, o qual foi liquidado

e cobrado pela Requerente, a título definitivo, através do mecanismo de retenção na fonte, taxa liberatória de 10% prevista no artigo 12.º, n.º 2, CDT entre Portugal e Moçambique, no valor de 125.448,05€, correspondente a €77.307,41€ e €48.180,64, respetivamente sobre os serviços da B... e C... (Cf. do 4 a 33 e 56 a 73 do PPA).

8. Os serviços prestados pela Requerente no âmbito destes contratos de fretamento, são enquadrados como royalties, conforme despacho emitido pela Direção Serviços de Relações Internacionais, “DSRI”, intitulado resposta DSRI\_processo GPS ...2022..., do qual resulta o seguinte, (Cf. documento 6 do PPA):

Através da comunicação interna nº 2022/2022, datada de 30/03/2022, a Direção de Finanças de Aveiro, solicitou os seguintes esclarecimentos à Direção de Serviços do IRC (DSIRC):

“Exmª Senhora Diretora de Serviços  
Para efeitos de instrução do procedimento de reclamação graciosa n.º 2021/2019 referente ao sujeito passivo A..., SA, NIF 2019, ano de 2019, na qual é peticionado a dedução pela totalidade, nos termos do art.º 23.º da Convenção Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Moçambique, do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRPC) ali suportado, pelos rendimentos obtidos da prestação de serviços de fretamento de navios para a pesca (frete) a sociedades moçambicanas, solicita-se o apoio à decisão da referida reclamação, com os fundamentos que a seguir se indicam:

- Por despacho de 2019-03-13 da Subdiretora-Geral, sob informação, e parecer da Diretora de Serviços do IRC no Processo n.º 1092/2019, informação n.º 2019, no âmbito do pedido de pronúncia arbitral no Processo CAAD n.º 70/2019-T, constante da informação n.º 2019/2019, Proc.º 2019, comunicada à Direção de Finanças de Aveiro – Divisão de Justiça Tributária, em 2019-08-02 (consultável no SICAT), foi proferida decisão na qual se defende a qualificação daqueles rendimentos como “rendimentos de natureza comercial não tributáveis em Moçambique” e, como tal, “não haveria lugar a crédito de imposto”.

- Porém, a posição maioritariamente assumida pelo CAAD em diversos processos, o último com decisão proferida em 2021-12-10 (Proc.º 97/2021-T) relativo ao mesmo sujeito passivo e ao ano de 2013, é a de que tais rendimentos deverão ser qualificáveis como “royalties”.

Nesta decisão, pode ler-se no ponto 6 do Relatório “(...) Referiu a Requerida que a qualificação dos rendimentos não era um tema controvertido, uma vez que os mesmos se enquadravam no conceito de royalties previsto no artigo 12.º, n.º 3, da CDT.” e, no ponto 14. “A requerida, contrariamente ao por si defendido na decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, veio, na Resposta apresentada nesta ação, reconhecer que assiste razão à Requerente em relação à qualificação dos rendimentos obtidos em Moçambique, (...) como royalties, afirmando no artigo 8.º daquele articulado que «A qualificação dos rendimentos não está em causa, na sequência da pronúncia da Direção de Serviços das Relações Internacionais da AT, que os incluiu no conceito de royalties vertido no art.º 12.º da CDT entre Moçambique e Portugal, na redação dada pelo art.º 7.º do protocolo de 2009.»

Para um melhor enquadramento da questão ora suscitada, remete-se cópia da petição inicial que deu origem ao processo de reclamação graciosa para o qual se está a solicitar apoio à decisão.

Com os melhores cumprimentos  
Por subdelegação da Diretora de Finanças Adjunta”.

Tal comunicação foi remetida à Direção de Serviços das Relações Internacionais (DSRI), através da comunicação interna nº 2022/2022 de 31/03/2022, com a seguinte indicação:

“Por tratar matéria da competência desses Serviços, remete-se o pedido de informação da DF de Aveiro.”.

1. Ora, no que concerne a tal matéria, a DSRI já se pronunciou, a pedido da Direção de Finanças de Aveiro, em sede de apoio às reclamações graciosas n.ºs n.ºs 2018/2018 e 2018/2018 (IRC de 2016 e 2017).

2. A referida pronúncia foi efetivada através da informação nº892, de 23/04/2019, sancionada por despacho do Diretor de Serviços datado de 29/04/2019, e cujo teor se passa a transcrever: “Vem a Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Aveiro, através de e-mail datado de 07/02/2019, efetuar um pedido de esclarecimentos à DSRI no âmbito das reclamações graciosas n.ºs0/2018 e 2018/2018, em nome de Sociedade

A... ,S.A. com o NIF , nos termos que se passam a transcrever:

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

E... ,Lda.; B... ,Lda. e C... ,Lda.

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

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

Com efeito, de acordo com as cláusulas dos contratos apelidadas de "custos de fretamento", estabeleceu-se que o pagamento do fretamento do navio ao fretador era fixado numa percentagem do valor da produção vendida quer no mercado moçambicano quer no mercado internacional. Afigurando-se-nos que os rendimentos auferidos pela A... S.A. como contrapartida dos contratos de fretamento dos navios, no montante de €1.715.401,70 (ano de 2016) e €3.419.284,23 (ano de 2017), foram tratados como royalties por Moçambique (face à taxa de 10% que foi aplicada) e porque de acordo com a Convenção para eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal e Moçambique (Protocolo que revê a Convenção, de 21.03.1991) no conceito de royalties encontra-se o "uso ou a concessão do uso de um equipamento industrial", bem como "os pagamentos efetuados a título de remuneração por assistência técnica prestada em conexão com o uso ou a concessão do uso dos direitos, bens ou informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, colocam-se-nos as seguintes questões:

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

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

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

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

2. Ora, como se explanará em seguida, a tributação efetuada em Moçambique afigura-se correta.

3. Com efeito, tanto o fretamento do navio como a cedência de pessoal técnico para a Preparação dos tripulantes moçambicanos, se afiguram passíveis de enquadramento no conceito de royalties previsto na Convenção para evitar a Dupla Tributação (CDT) celebrada

entre Portugal e Moçambique, em concreto no nº3 do seu artº12º.

4. Dispõe aquela norma que o nº3 do artº12º daquele normativo que “o termo ‘royalties’, usado neste artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes ou gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um programa de computador, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico. O termo ‘royalties’ inclui também os pagamentos efetuados a título de remuneração por assistência técnica prestada em conexão com o uso ou a concessão do uso dos direitos, bens ou informações anteriormente referidos”

5. Assim, o fretamento deve ser incluído na expressão “concessão do uso de um equipamento industrial ou comercial”, e a cedência de pessoal técnico considerada como “assistência técnica prestada em conexão com a concessão do uso de um equipamento industrial ou comercial”.

6. Não obstante, se relativamente ao fretamento não se vislumbram quaisquer dúvidas, é aceitável que se questione se a cedência de pessoal técnico aqui em causa se consubstancia numa prestação de serviços ou em assistência técnica.

7. A este propósito, e bem, a Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de Aveiro trouxe à colação o Acórdão n.º 04075, de 18.06.2013, do Tribunal Central Administrativo do Sul, no qual tal distinção é efetuada de forma bastante clara e elucidativa:

8. “A assistência técnica” distingue-se da prestação de serviços técnicos (engineering), pois enquanto neste último caso a prestação de serviços constitui-se como objecto principal do contrato em causa, no primeiro a prestação de serviços é meramente instrumental relativamente ao objecto principal do contrato que consiste na transmissão de uma informação tecnológica (Know how). No contrato de prestação de serviços técnicos as partes querem a própria execução de um determinado serviço e não uma “assistência” na aquisição de informação tecnológica; no contrato de “assistência técnica” as partes querem uma informação tecnológica, a qual é conjugada com a prestação de um serviço complementar ou instrumental”.

9. Ora, da leitura do contrato de fretamento, resulta inequívoco que os serviços prestados pelo pessoal técnico cedido não constituem o objeto principal do dito contrato, assumindo antes um papel meramente instrumental relativamente ao objeto principal (o fretamento do navio), por via da transmissão de informações técnicas (Know-how), de carácter preparatório e auxiliar, que permitam à tripulação moçambicana (massa trabalhadora da empresa “afretadora”), manobrar o navio fretado, e, assim, desenvolver a atividade (pesca) que motivou o fretamento do navio.

10. Nesses termos, tratando-se de royalties, os rendimentos aqui em causa devem ser tributados conforme disposto nos nºs 1 e 2 do referido artº12º da CDT - As royalties provenientes de um Estado Contratante (Moçambique) e pagas a um residente do outro Estado Contratante (Portugal) podem ser tributadas nesse outro Estado (Portugal), podendo, todavia, ser igualmente tributadas no Estado Contratante de que provêm (Moçambique) e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que receber as royalties for o seu beneficiário efectivo, o imposto assim estabelecido não excederá 10% do montante bruto das royalties.

11. Por outro lado, a eliminação da dupla tributação assim gerada cabe ao Estado de residência do beneficiário do rendimento (Portugal) mediante a concessão de um crédito de imposto, nos termos do nº1 do artº23º da CDT.

12. Acrescendo o nº2 da mesma norma – o que se sublinha, dada a sua relevância – que, “para efeitos do disposto no nº 1 deste artigo, a expressão ‘imposto sobre o rendimento pago na República de Moçambique’ compreende qualquer importância que deveria ter sido paga como imposto moçambicano, mas que não o foi em virtude de isenção ou redução de taxa concedida por força da legislação visando o desenvolvimento económico de Moçambique, nomeadamente a promoção do investimento estrangeiro. A dedução do imposto pagável em Moçambique será efetuada até à concorrência do imposto que deveria ter sido pago, de acordo com o disposto

na presente Convenção. O presente número permanecerá em vigor por um período de cinco anos renovável automaticamente por períodos iguais e sucessivos, salvo se qualquer das Partes manifestar a sua intenção em contrário mediante notificação prévia, por escrito e por via diplomática, com uma antecedência mínima de seis meses em relação ao termo do período de vigência em curso"

3. Por outro lado, e como bem refere a Direção de Finanças de Aveiro, a DSIRC também já se pronunciou sobre a mesma matéria, expressando, todavia, um entendimento diferente daquele que foi defendido pela DSRI.

4. Paralelamente, e na sequência de diversos pedidos de pronúncia arbitral efetuados pela A... S.A. com o NIF (a entidade que interpôs a reclamação objeto do presente pedido de esclarecimentos por parte da Direção de Finanças de Aveiro), foram proferidas diversas decisões, sem que delas resultasse um consenso, isto é, existem casos nos quais as sentenças foram fundamentadas com a posição defendida pela DSIRC, e outros (a maioria, segundo informa a Direção de Finanças de Aveiro), nos quais as decisões assentaram no entendimento da DSRI.

5. Por outro lado, a Direção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso, (através de e-mail datado de 19/07/2022), informou o seguinte a DSRI (dando igualmente conhecimento à DSIRC):

"Por referência às V. informações GPS 2022 e 2022 (em anexo), referentes ao processo 781/2021 – T CAAD da Requerente A... S.A., somos pelo presente a informar que: sobre a decisão arbitral proferida a 05-04-2022, a Requerente interpôs recurso de uniformização de jurisprudência que corre os seus termos no Supremo Tribunal Administrativo, autuado com o n.º 71/22.9BALS (origem 781/2021 T CAAD)".

6. Assim, porque a DSRI já se pronunciou sobre esta matéria, e porque se encontra pendente, relativamente à mesma, um recurso de uniformização de jurisprudência, não se afigura que esta Direção de Serviços se deva pronunciar novamente.

À consideração superior,

9. Em 31 de julho de 2020, a Requerente apresentou a sua declaração Modelo 22 de IRC relativa ao exercício de 2019, tendo aí reconhecido como proveitos desse exercício os rendimentos ilíquidos no referido valor de € 1.254.880,50 decorrentes dos serviços de fretamento prestados às mencionadas sociedades moçambicanas durante esse ano, e, nessa medida, apurado: o lucro tributável de € 842.229,15, a coleta de IRC no valor de € 176.868,12 e a derrama municipal no montante de € 12.633,44 (Cf. Doc. 88 e RIT).
10. Por impossibilidade de preenchimento do Modelo 22 de IRS, a Requerente conseguiu proceder à dedução do crédito de imposto referente ao IRPC suportado em Moçambique, no montante de € 125.488,05 ( Cf. Doc. 88 e RIT).
11. Em 26 de novembro de 2021, a Requerente apresentou, junto da Direção de Finanças de Aveiro, uma reclamação graciosa contra a autoliquidação de IRC de 2018, à qual foi atribuído o n.... 2021... .

12. A Requerente até a data de interposição do PPA, não foi notificada de qualquer decisão referente à reclamação graciosa, tendo se formado a presunção de indeferimento tácito em 26 de Março de 2022.
13. A Requerente apresentou no CAAD, em 06 de junho de 2022, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação da referida autoliquidação – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

### **2.3. Factos Não Provados**

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

### **2.4. Fundamentação Da Fixação Da Matéria De Facto**

Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar 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 alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados 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 artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

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 PPA junto aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

### 3. Matéria De Direito

#### 3.1. Delimitação das questões a decidir:

Face ao alegado pela Requerente e na ausência de decisão expressa sobre a reclamação graciosa, a questão jurídica que importa solucionar, no que respeita à legalidade do ato tributário em apreciação, é a de saber, primeiro se a qualificação dos rendimentos tributados em Moçambique, resultante dos contratos de fretamento celebrados pela Requerente na qualidade de Fretadora e prestadora de serviços, são subsumíveis ou não no conceito de Royalties, segundo se existiu violação do direito à dedução do crédito de imposto conferido pelo artigo 23.º, n.º 1, alínea a), da CDT.

#### 3.2. Sobre a qualificação dos rendimentos resultantes do contrato de fretamento

Sobre a qualificação dos rendimentos tributados em Moçambique, referente aos serviços de fretamento a duas entidades pretende-se saber se são subsumíveis no conceito de Royalties, conforme ao previsto na parte final do n.º 3 do artigo 12.º da CDT Portugal-Moçambique, ou se se qualificam como rendimentos de natureza empresarial, resultante do exercício de atividade empresarial abrangidos pelo n.º 1 do art.º 7.º (Lucros das empresas) da Convenção que atribui ao Estado da residência da empresa, in casu, Portugal, a competência exclusiva para a tributação dos rendimentos das prestações de serviços.

À data dos factos, dispunha-se no n.º 3, do artigo 12.º, da CDT o seguinte: “3 - *O termo «royalties», usado neste artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes ou gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.* “.

Existe jurisprudência tendo por objeto idêntica questão jurídica, que se seguirá de perto, em particular, as decisões proferidas no CAAD nos processos número 97/2021-T e 389/2019-T.

Quanto ao enquadramento dos serviços prestados pela Requerente, como Royalties, resulta da Informação da Direção de Serviços de Relações Internacionais, junto aos autos, a aceitação dos rendimentos provenientes das prestações de serviços da Requerente no conceito de «royalties» conforme se transcreve:

10. Nesses termos, tratando-se de royalties, os rendimentos aqui em causa devem ser tributados conforme disposto nos nºs 1 e 2 do referido artº12º da CDT - As royalties provenientes de um Estado Contratante (Moçambique) e pagas a um residente do outro Estado Contratante (Portugal) podem ser tributadas nesse outro Estado (Portugal), podendo, todavia, ser igualmente tributadas no Estado Contratante de que provêm (Moçambique) e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que receber as royalties for o seu beneficiário efectivo, o imposto assim estabelecido não excederá 10% do montante bruto das royalties.

Ora, inexistente nos autos outra informação que permita desconsiderar esse entendimento, e, por conseguinte, somos de opinião de que os rendimentos provenientes dos contratos de fretamento e de um protocolo de acordo de cedência de pessoal técnico, aqui em apreço, se enquadram no conceito de “royalties”, e, portanto, parece pacífico considerá-los como royalties.

Pelo anteriormente exposto, os rendimentos de fonte moçambicana auferidos pela Requerente em resultado do contrato de fretamento de navio e de cedência de pessoal técnico celebrados com as ditas sociedades são efetivamente subsumíveis no conceito de “royalties” nos termos do artigo 12.º, n.º 3, da CDT.

### **3.3. Sobre a violação do direito à dedução do crédito de imposto conferido pelo artigo 23.º, n.º 1, alínea a), da CDT - compatibilidade da norma do IRC com a norma da CDT, que estabelece dedutibilidade da totalidade do imposto pago em Moçambique**

Passando de seguida a analisar a segunda questão que visa saber se existe violação do direito à dedução do crédito de imposto conferido pelo artigo 23.º, n.º 1, alínea a), da CDT, designadamente averiguar da compatibilidade da norma do artigo 91º, nº 1 do CIRC com a norma do artigo 23º, nº 1, alínea a) da CDT Portugal – Moçambique, que estabelece dedutibilidade da totalidade do imposto pago em Moçambique.

Vejamos o que dispõe a lei sobre esta matéria.

Estabelece o artigo 91º, nº 1 do CIRC o seguinte:

*Crédito de imposto por dupla tributação internacional*

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

*a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;*

*b) Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, acrescidos da correção prevista no n.º 1 do artigo 68.º, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.*

Por seu turno, estabelece o artigo 23º, nº 1, alínea a) da CDT Portugal – Moçambique:

*“1 - a) Quando um residente de Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados na República de Moçambique, Portugal deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago na República de Moçambique. A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto sobre o rendimento, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na República de Moçambique.”*

Face ao regime legal gizado, resulta da CDT que a dedução relativa à dupla tributação internacional, opera nos seguintes termos: o sujeito passivo de IRC residente em Portugal que obtiver rendimentos tributados em Moçambique tem direito a deduzir à coleta de IRC uma importância igual ao imposto pago em Moçambique (incidente sobre os rendimentos brutos);

E do CIRC resulta que a importância assim deduzida não poderá, porém, exceder a fração de IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos ilíquidos tributados em Moçambique (o que, atenta a taxa liberatória aplicada, de 10%, não se verifica no caso sob apreciação).

Tendo por objeto idêntica questão jurídica em causa existe jurisprudência que se seguirá de perto, designadamente as decisões do CAAD proferidas no acórdão de 25 de janeiro de 2016, no âmbito do processo, n.º 369/2015-T, no acórdão de 1 de Junho de 2017, proferido no âmbito do processo, n.º 565/2016-T, no acórdão de 19 de Dezembro de 2019, proferido no âmbito do processo n.º 70/2019-T, no acórdão de 5 de Março de 2020, proferido no âmbito do processo n.º 389/2019-T, no acórdão de 15 de Novembro de 2021 proferido no âmbito processo n.º 583/2020-T.

Refira-se a decisão de 10 de Dezembro de 2021 no Processo nº 97/2021-T, onde se pode ler, além do mais o seguinte:

*“Do confronto entre as normas citadas verifica-se que a grande diferença na conformação do direito à dedução do crédito de imposto reside no facto de o Código do IRC estabelecer que o mesmo é determinado a partir dos rendimentos líquidos auferidos pelos sujeitos passivos, enquanto na CDT não se estabelece tal limitação, ou seja, o montante a deduzir por crédito de imposto é determinado com base nos rendimentos brutos.*

*Esta colisão de normas é resolvida através do respectivo grau hierárquico resultante do disposto no artigo 8.º, da Constituição da República Portuguesa, e no artigo 1.º, n.º 1, da LGT, segundo os quais as normas da CDT celebrada entre Portugal e Moçambique, enquanto normas de direito internacional, prevalecem sobre as normas internas previstas no Código do IRC. Ainda que referente a matéria diversa, é precisamente este o entendimento uniforme e constante sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo, por exemplo, no acórdão de 4 de Março de 2020, proferido no âmbito do processo n.º 01679/13.9BALSBS, no qual se referiu que “forçoso é concluir que o conceito de «residência por dependência», acolhido no artigo 16.º n.º 2 do CIRS, não pode sobrepor-se ao conceito de residência resultante disposições convencionais que seguem o artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE, nomeadamente o artigo 4.º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Itália. É o conceito convencional de residência que deve prevalecer,*

*dada a supremacia do direito internacional sobre o direito interno ordinário consagrada nos artigos 8.º da CRP e 1.º, n.º 1 da LGT”.*”

*Dito isto, é evidente que, ao contrário do defendido pela Requerida, é com base nas regras de dedução do crédito de imposto previstas no artigo 23.º, n.º 1, alínea a), da CDT e não nas regras previstas no artigo 91.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRC que a posição jurídico-tributária da Requerente terá de ser determinada.”*

Conclusão idêntica resultou do acórdão relativo ao processo n.º 565/2016-T:

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

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

Acompanhando estas decisões, claramente aplicáveis ao presente processo, torna-se necessário trazer à colação o princípio da prevalência das normas das Convenções internacionais, sobre a legislação interna, o qual implica que, havendo divergência no montante do valor a deduzir dependendo da norma aplicável (a CDT ou o CIRC), deva aplicar-se o valor a deduzir que resulta da aplicação da CDT.

Assim, no caso concreto, não deve haver lugar à aplicação do disposto no artigo 91.º, n.º 1, al. b) do CIRC desde logo porquanto a sua aplicação frustraria parcialmente o objetivo de total eliminação da dupla tributação em situações envolvendo Portugal e Moçambique, objetivo principal prosseguido pela convenção subscrita pelos dois países.

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

Nestes termos por força do disposto no artigo 23.º, n.º 1, alínea a), da CDT a Requerente tinha direito a deduzir à coleta de IRC a título de crédito por dupla tributação jurídica internacional um montante igual ao imposto pago em Moçambique incidente sobre os rendimentos brutos, desde que esse montante não exceda a fração de IRC calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos brutos tributados em Moçambique.

Concretizando, a Requerente tinha direito a deduzir o montante de € 125.488,05 que suportou a título de IRPC, já que este valor não excede os limites impostos pela CDT.

Assim, considera este Tribunal Arbitral que a liquidação em apreço, enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, de harmonia, com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

#### **3.4. Pedido de reembolso da quantia paga e juros indemnizatórios**

Veio ainda a Requerente pedir a condenação da Requerida no reembolso da quantia paga indevidamente, no montante de € 125.488,05, acrescido de juros indemnizatórios.

A procedência do pedido de anulação do ato de autoliquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral tem por consequência vincular a AT nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, a “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”, o que inclui, para além da restituição do indevido, “o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”.

Igual consequência decorre do disposto no n.º 1 do artigo 100.º, da Lei Geral Tributária (LGT), aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do

artigo 29.º do RJAT, que estabelece “1 - A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”.

O regime dos juros indemnizatórios consta do artigo 43.º, da LGT, que fixa o momento a partir do qual os mesmos são devidos, por erro imputável aos serviços (n.ºs 1 e 2) ou por “outras circunstâncias” (n.º 3), bem como a respetiva taxa (n.º 4) e a consequência do atraso na execução da sentença transitada em julgado (n.º 5).

Nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º, da LGT, aditada pela Lei n.º 9/2019, de 1 de fevereiro, com entrada em vigor no dia imediato ao da sua publicação e com efeitos retroativos a 1 de janeiro de 2011, “São também devidos juros indemnizatórios (...) d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução”.

Na sequência da anulação das retenções na fonte a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia paga, no valor total de € 125.488,05, como consequência da anulação.

Face a todo o exposto e às invocadas normas legais, decide-se pelo procedência do pedido da Requerente.

#### **4. Decisão**

Face a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando-se a ilegalidade e consequente anulação do ato de autoliquidação de IRC de 2019 objeto do processo, condenando-se a Requerida a restituir à Requerente a quantia paga, no montante de € 125.488,05, acrescido de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, n.º 3, alínea d), da LGT.

## **5. Valor do Processo**

Fixa-se o valor do processo em € 125.488,05 (cento e vinte e cinco mil, quatrocentos e oitenta e oito euros e cinco cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnada.

## **6. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3 060.00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifiquem-se as Partes, bem como Digno Representante do Ministério Público, nos termos e para os efeitos dos artigos 280.º, n.º 3, da Constituição e 72.º, n.º 3, da Lei do Tribunal Constitucional, do 185.º-A, n.º 2, do CPTA subsidiariamente aplicável, e do artigo 17.º, n.º 3, do RJAT.

Lisboa, 27 de dezembro de 2022

---

Nuno Cunha Rodrigues - Árbitro Presidente

---

Rita Guerra Alves – Arbitro Relator

---

Rui Miguel Zeferino Ferreira - Árbitro Adjunto