

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1239/2024-T

Tema: liberdade de estabelecimento na União Europeia; não discriminação; royalties obtidos por entidade não residente; tributação pelo rendimento líquido; art. 4.º e 87.º do CIRC e art. 71.º do CIRS.

Sumário:

I – A Lei Portuguesa não viola os princípios da liberdade de estabelecimento de prestação de serviços e liberdade de circulação de capitais (artigos 56.º e 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”).

II – Em relação aos royalties obtidos por residentes em Estado Membro, não impõe uma tributação obrigatória ou preferencial pelo rendimento bruto; nem lhes exige um esforço administrativo superior ao que compete aos residentes.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Dra. Alexandra Coelho Martins (Presidente), Dra. Cristina Coisinha e Prof. Tomás Cantista Tavares (relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem o seguinte:

I – Relatório

1. A... GMBH, sociedade de direito alemão com sede em ..., ..., Alemanha, registada junto do Tribunal Distrital de Munique sob o número ..., titular do número de identificação fiscal português ... veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade de ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa n.º ...2023..., datado de 25/10/2024, o qual tinha por objeto os atos tributários de retenção na fonte de IRC, no montante total de EUR 439.516,61, efetuados a título liberatório ou definitivo sobre royalties de fonte portuguesa pagos nos anos de 2019 e 2020, bem como à declaração de ilegalidade e anulação destes atos de retenção na fonte de IRC.

1.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros acima identificados, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de as recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.
4. O Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 4 de fevereiro de 2025.
5. A Requerida apresentou a resposta, por impugnação, e juntou o processo administrativo.
6. Foi dispensada a reunião do art. 18.º do RJAT, por desnecessária, e as partes apresentaram alegações finais escritas, com argumentos similares aos descrito nos seus articulados anteriores.
7. O tribunal arbitral foi regularmente constituído. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). O processo não enferma de nulidades.

O requerente alega, em síntese, o seguinte:

A legislação nacional viola os princípios fundamentais de direito europeu, nomeadamente a liberdade de prestação de serviços e liberdade de circulação de capitais (cfr. artigos 56.º e 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”)), porquanto: em relação aos royalties, impõe aos não residentes uma tributação sobre o rendimento bruto ou ilíquido (sem que lhes seja conferida a possibilidade de deduzir aos rendimentos aqui obtidos os encargos diretamente relacionadas com essa atividade), ao passo que os residentes são, em regra, tributados sobre o rendimento líquido. Ou então, exigindo-lhe um esforço administrativo para esse cumprimento muito superior ao que compete aos residentes; e assente num direito legal de opção a cargo da lei interna, que não quadra com o cumprimento do Direito Europeu pelo Estado.

A requerida alega, em síntese, o seguinte:

A lei nacional não viola tais princípios do Direito Europeu: contém um sistema equilibrado, em dois momentos temporais perante a natureza do rendimento. Primeiro, a cargo do substituto, com retenção na fonte definitiva (em relação aos não residentes, mas noutras situações este mecanismo também se aplica a residentes); mas depois, num segundo momento, o não residente – mas residente na União Europeia – pode ser tributado pelos royalties líquidos, desde que o solicite e documente à AT, em processo próprio, com prazos alargados (n.º 10, 11 e 12 [os

atuais n.ºs 11, 12 e 13] do art.º 71.º do CIRS, por remissão do n.º 8 do art.º 94.º do CIRC e também podendo reclamar daquelas retenções na fonte [art. 132.º, n.º 4, do CPPT]). Este procedimento não implica um esforço administrativo superior aos encargos dos residentes para serem tributados também pelo rendimento líquido dos royalties. A AT nunca poderia efetuar liquidação pelo rendimento líquido dos royalties em causa, porque não conhece nem pode conhecer tais putativos gastos, que lhe tinham de ser comunicados pelo requerente, como acontece nos residentes, e por isso, o presente caso nunca se pode reconduzir a um erro imputável aos serviços.

II – Decisão

A. Matéria de facto

A.1. Factos dados como provados.

- a) A Requerente (A... GMBH) é um não residente em Portugal, sujeito a retenção na fonte a título definitivo, por referência ao ano de 2019 e 2020, em relação aos rendimentos que auferiu de royalties, devidos e pagos por residente fiscal em Portugal.
- b) No período **2019/12**, a entidade residente “B..., Lda”, NIF..., declarou ter pago à requerente rendimentos de Royalties no valor de € 3.103.839,09, e efetuou retenção na fonte, à taxa de 10%, no valor de € 310.383,91.
- c) Porém, o pagamento do imposto ocorreu em 26/02/2021: e via submissão de guia n.º..., referente a Retenção na Fonte, da rubrica 206 – IRC – Capitais – Outros rendimentos, no valor de € 310.383,91, acrescido de juros compensatórios de € 13.707,91.
- d) No Período **2020-12**, a entidade residente “B..., Lda”, NIF ..., declarou ter pago à requerente rendimentos de Royalties, no valor de € 1.291.327,04, e efetuou retenção na fonte, à taxa de 10%, no valor de € 129.132,70.
- e) Porém, o pagamento do imposto ocorreu em 26/2/2021: e via submissão de guia n.º ..., referente a Retenção na Fonte, da rubrica 206 – IRC – Capitais – Outros rendimentos, no valor de € 129.132,70, acrescido de juros compensatórios de € 523,60.
- f) Em 14/9/2023, a requerente apresentou pedido de revisão oficiosa contra as duas referidas liquidações de retenção na fonte.
- g) O pedido de revisão oficiosa foi totalmente indeferido, de forma expressa; e perante tal, a requerente apresentou a presente ação arbitral.

A.2. Factos dados como não provados

Não se provou que a requerente tenha efetuado qualquer requerimento ou afim, em relação aos gastos suportados para obter a tributação dos royalties líquidos, nos períodos em causa.

A.3. Fundamentação da matéria de facto

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

Os factos pertinentes para o julgamento são escolhidos em função da sua relevância jurídica (art. 596.º do CPC). E consideram-se provados porque assentes em documentos não impugnados pelas partes e por acordo entre as partes quanto aos factos relevantes para a decisão. Os factos não provados decorrem da falta de informação sobre esse tema e que nada foi indicado pela requerente nesse sentido, ao longo do processo.

B. Do Direito

O ponto de partida para a decisão centra-se na análise da relevante jurisprudência do TJUE, no Acórdão Brisal (proc. C-18/15, de 13/7/2016), que, no que ao presente caso importa, impõe a incorporação dos seguintes corolários de direito material e processual.

Em sede de direito material: O artigo 49.º CE – atual art. 56.º do TFUE – opõe-se a uma legislação nacional que, regra geral, tributa as instituições financeiras não residentes pelos rendimentos de juros obtidos no interior do Estado-Membro em causa, sem lhes dar a possibilidade de deduzir as despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade em questão, ao passo que essa possibilidade é reconhecida às instituições financeiras residentes.

Aplicando tal corolário ao caso dos autos: a legislação nacional violaria o Direito Europeu, se tributasse a requerente (não residente) pelos rendimentos brutos de royalties, sem lhe dar a possibilidade de deduzir as despesas profissionais relacionadas com essa atividade. Mas não é isso, o que sucede no caso vertente: os não residentes são tributados pelo rendimento líquido de royalties, segundo o procedimento descrito no art. 71.º, n.º 10, 11 e 12 do CIRS (atuais n.ºs 11, 12 e 13), por remissão do art. 94.º, n.º 8 do CIRC (e também art. 132.º, n.º 4, do CPPT).

Em sede de direito processual: o Acórdão BRISAL estipula que: “cabe ao órgão jurisdicional nacional apreciar, com base no seu direito nacional, quais as despesas profissionais que podem

ser diretamente relacionadas com a atividade financeira em questão”. Ou seja (ponto 52), este tribunal arbitral teria competência para determinar quais as despesas efetivas declaradas pela requerente que podem ser consideradas relacionadas com os royalties, porque relacionadas com tais proveitos, se acaso tal não fosse reconhecido pela AT em pedido nesse sentido.

Por outro lado, em linha com o acervo assente do direito da União Europeia, os prazos e tramitações para os não residentes fazerem valer os seus direitos fundamentais da União Europeia têm de ser razoáveis e tendencialmente homólogos aos instituídos para os residentes, em igualdade de circunstâncias factuais.

Em relação ao tema dos autos, o Direito Português prescreve: os royalties obtidos em Portugal por não residentes fiscais (como a requerente) são tributados em Portugal (art. 4.º, n.º 3, al. c), do CIRC), por substituição total, à taxa liberatória de 25% (art. 87.º, n.º 4, e art. 94.º, n.º 2 a 4, do CIRC). Além disso, a estes rendimentos é aplicável, com as devidas adaptações, o disposto no art. 71.º, n.º 10, 11 e 12 do CIRS (atuais n.ºs 11, 12 e 13), que em relação ao tema dos autos, determina, essencialmente três coisas:

1. O requerente (residente em Estado Membro da União Europeia submetido a substituição total) pode solicitar a devolução do imposto retido e pago, tendo em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.
2. Para esse efeito, são dedutíveis, “os encargos devidamente comprovados necessários para a sua obtenção que estejam direta e exclusivamente relacionados com os rendimentos obtidos em território português”. Ou seja, os encargos suportados, em Portugal e no estrangeiro, associados à obtenção desses royalties.
3. A requerente teria de solicitar à AT a devolução do imposto retido e pago em excesso, no prazo de dois anos contados do final do ano civil seguinte em que se verificou o facto tributário, juntando os elementos e informações indispensáveis à comprovação das condições e requisitos legalmente exigidos – e se a AT não responder em 3 meses, passa a ser obrigada ao pagamento de juros a favor do sujeito passivo.

Perante o que vai dito, a lei portuguesa assegura os Direitos da União Europeia, em termos matérias e processuais – em três linhas argumentativas:

Primeira: a base tributável não é o rendimento bruto dos royalties, mas o rendimento líquido – seja para os residentes fiscais em Portugal, seja para os não residentes, mas com residência em Estado Membro, como a requerente.

Segunda: perante a natureza objetiva (do rendimento em causa) e subjetiva (do sujeito passivo não residente fiscal), a forma de tributação é adequada e proporcionada, em duas fases: substituição total, em momento inicial, a cargo do substituto; e requerimento subsequente do substituído, com dados concretos para tributação pelo rendimento líquido. O direito da União Europeia consente que essa tributação esteja conforme, se dependente de requerimento do sujeito passivo – como no caso dos autos –, por três razões:

- a) O substituído está em contacto direto com a informação factual dos gastos suportados com os royalties – e a AT não tem capacidade de obter essa informação por sua exclusiva iniciativa;
- b) é isso o que sucede em relação aos residentes: os titulares dos rendimentos de royalties têm de declarar à AT os gastos associados, para assim serem tributados pelo rendimento líquido.
- c) é isso o que indica o Acórdão Brisal (ponto 52): a requerente teria que requerer à AT a identificação das despesas por si incorridas e relacionadas com os royalties – e perante eventual disputa em sede de decisão do poder executivo, o tribunal (poder judicial) tem competência para a definição, na interpretação do Direito da União, em total separação entre o Poder executivo e judicial.

Terceira: o prazo concedido (2 anos) é razoável para o exercício do direito material:

- a) É, em si mesmo considerado, um prazo alargado para os sujeitos fazerem valor os seus direitos.
- b) Esse prazo de 2 anos é similar ao concedido aos residentes, em situações homólogas – por reclamação graciosa da sua autoliquidação, com erro nos gastos dos royalties (art. 131.º do CPPT). Como é similar, ao prazo concedido nas situações domésticas sujeitas a substituição total (art. 132.º, n.º 3, do CPPT).
- c) mais ainda: tal prazo podia prolongar-se para 4 anos, através de pedido de revisão oficiosa, melhor dito, perante a abrangência como a jurisprudência tem interpretado tal instituto. E, como sempre, se a revisão oficiosa é concedida aos residentes fiscais, também o seria para os não residentes, como a requerente.

Em suma: a legislação nacional não viola os princípios da liberdade de prestação de serviços e liberdade de circulação de capitais na União Europeia. Não há qualquer discriminação negativa da sua posição material e processual, em comparação com os residentes: não impõe que os

royalties sejam aqui tributados pelo valor bruto, mas pelo valor líquido; o requerente pode deduzir os encargos relacionados com tais rendimentos; para tal não se lhe exige um esforço administrativo superior ao que compete aos residentes, em termos processuais e de prazo.

A requerente introduz dois outros argumentos para tentar fazer valer a sua pretensão – ambos improcedentes, como se verá:

- a) violação do direito da União Europeia, pela mera existência de um regime facultativo ou opcional de tributação – em que a tributação regra é com base em valores brutos e a exceção é sobre rendimentos líquidos;
- b) e no carácter restritivo da aceitação dos gastos associados aos royalties obtidos por não residentes (apenas aceites os, direta e exclusivamente, relacionados com os rendimentos – art. 71.º, n.º 11 e 12, do CIRS), quando se obtidos por residentes, todos os gastos associados seriam deduzidos, nos termos do art. 23.º do CIRC (todos os gastos incorridos ou suportados para obter ou garantir o rendimento).

Em relação ao primeiro argumento, a verdade é que a tributação destes royalties pelo sistema português não se funda num regime de regra (valor bruto) e exceção (valor líquido), com direito de opção a cargo do contribuinte. A regra é a tributação do rendimento líquido. É esse o propósito legal, por razões de tutela do direito da união Europeia e não discriminação. Mas, dada a natureza do rendimento e do sujeito, tal operacionaliza-se em duas fases: uma primeira, a cargo do substituto; outra a cargo do substituído – numa elegante separação funcional e tendente à descoberta da verdade fiscal, em repartição do poder tributário, entre o agente pagador e sobre quem está na posse dos dados factuais para se conseguir a tributação pelo rendimento líquido, como advogado pela Sentença BRISAL. A expressão legal “pode” do art. 71.º, n.º 11, do CIRS tem esse sentido, que é a interpretação do preceito que está mais conforme com o Direito da União Europeia.

Por fim: improcede o alegado carácter restritivo dos gastos aceites se os de royalties fossem obtidos por não residentes, face aos dos residentes (mais abrangentes), por três razões.

- a) se a questão fosse colocada em concreto a um tribunal nacional – ou a este tribunal – decidir-se-ia seguramente pela extensão da dedução dos gastos, em termos homólogos aos dos residentes, para evitar a discriminação, em adesão ao princípio da interpretação conforme ao Direito da União Europeia e com base na teoria do ato claro, que decorre de várias sentenças do TJUE, nomeadamente no acórdão BRISAL.

b) O objeto da ação arbitral, na senda da impugnação judicial, é, simplesmente, a anulação ou não de um ato de liquidação, na subsunção dos concretos fatos tributários à norma em causa – ainda que na sua génese esteja em causa uma autoliquidação, objeto de um pedido de revisão oficiosa (art. 99.º do CPPT e art. 2.º, n.º 1, al. a), do RJAT); não se trata de um contencioso normativo, de declaração de ilegalidade abstrata de certo preceito, ou de uma das suas dimensões ou partes, sem qualquer impacto no valor do ato tributário. Não é essa a vocação da ação arbitral, mas de outras ações em processo judicial tributário (art. 97.º do CPPT).

Ora, é isto o que efetua a requerente; não introduz um qualquer facto concreto para sustentar a ilegalidade que invoca (na amplitude de aceitação dos gastos); não refere qualquer concreta despesa indiretamente relacionada com os royalties em causa, que a Autoridade Tributária tenha recusado a sua dedução. Sem isso, não tem legitimidade, via ação arbitral para a análise deste argumento, que, diga-se, se o tribunal se tivesse de pronunciar, perante concretas despesas com esta natureza, procederia a interpretação em conformidade com o Direito da União Europeia, como referido, via teoria do ato claro.

No caso dos autos, a sentença tem de pronunciar sobre o *an* mas não sobre o *quantum* do facto tributário. Tem de se debruçar (como debruçou) sobre se existe um direito mecanismo material e processual conforme com o Direito da União Europeia – e se não existisse, o ato impugnado seria ilegal, por violação de lei; mas sobre o quantum, só tem de se pronunciar sobre tal questão, se a mesma for colocada em juízo, em termos precisos e concretos (perante concretas despesas que pediu a sua dedução e foi recusada pela AT) – e não o tendo sido, o Tribunal não tem que se pronunciar.

Vejamos o paralelismo de liquidação adicional com base na aplicação dos preços de transferência (art. 63.º do CIRC): uma coisa é argumentar que não existem relações especiais ou que tal instituto viola o rendimento real – com ilegalidade da liquidação. E perante isso, o tribunal tem que se pronunciar sobre tais temas. Outra coisa, muito diferente, é argumentar que o método do custo majorado descrito na lei está mal apurado, porque não aceita certos custos para o seu cálculo, mas, pasme-se, o sujeito passivo não demonstra que no caso a liquidação adicional se sustentou nesse método ou tendo-se sustentado, quais os exatos custos suportados que deveriam ter sido aceites, mas que a AT não os incorporou no quantitativo do facto tributário.

c) A requerente, em lugar de apresentar requerimento com descrição dos gastos associados aos royalties obtidos, optou por argumentação em que regime legal nacional violaria o Direito da União, nos termos referidos. É uma opção sua, legítima na livre condução do procedimento e processo tributário. Mas que impede que o Tribunal efetue quaisquer considerações e juízos sobre tal matéria – existência ou não de gastos, tipo de gastos dedutíveis, de fonte nacional ou

também suportados no estrangeiro, diretos ou indiretos, porque escapa ao objeto do processo arbitral.

Por todas estas razões, improcede a argumentação da requerente – e manter-se-ão os atos impugnados na ordem jurídica. E, perante isso, as demais questões do processo estão prejudicadas, porque irrelevantes, nomeadamente o tema dos juros.

III – Decisão

Termos em que se decide julgar:

- a) totalmente improcedente o pedido arbitral;
- b) declarar a legalidade dos atos tributários de retenção na fonte de IRC, no montante total de EUR 439.516,61, efetuados a título liberatório ou definitivo sobre royalties de fonte portuguesa pagos nos anos de 2019 e 2020, bem como, em termos reflexos, a legalidade do ato de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa em causa;
- c) Condenar a requerente no pagamento da totalidade das custas do processo.

Valor da causa

Fixa-se o valor do processo em € 439.516,61, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 7.038,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Porto, 12 de junho de 2025

Alexandra Coelho Martins (Presidente)

Cristina Coisinha

Tomás Cantista Tavares (relator)