

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1240/2024-T**

**Tema: Royalties – Retenção na fonte de não-residentes – Rendimento Líquido**

## **Sumário**

- 1. O Direito da União Europeia preclui um Estado-Membro de tributar royalties pagos a residentes num Estado-Membro da União Europeia, sem lhes dar a possibilidade de deduzir as despesas diretamente relacionadas com a obtenção desses royalties, ao passo que essa possibilidade é reconhecida a residentes em território nacional.**
- 2. No que se refere a royalties obtidos por entidades residentes num país da União Europeia, o artigo 71.º do Código do IRS, para o qual remete o Código do IRC, permite a dedução de despesas relacionadas com a obtenção desse rendimento e, portanto, a sua tributação pelo rendimento líquido, à semelhança do que ocorre com as entidades residentes em Portugal.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Professora Dra. Rita Correia da Cunha, (árbitro-presidente), Dr. Francisco Melo (vogal) e Dra. Maria Antónia Torres (vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral no processo melhor identificado em epígrafe, acordam no seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

**A... GMBH**, sociedade de direito alemão com sede em ... Munique, Alemanha, registada junto

1.

do Tribunal Distrital de Munique sob o número ..., titular do número de identificação fiscal português ..., e integrada na área de competência territorial do Serviço de Finanças de Lisboa ... (adiante identificada como “**Requerente**”), veio, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1, 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“**RJAT**”), apresentar pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “**AT**” ou “**Requerida**”), com vista (i) à declaração de ilegalidade e anulação do despacho do Exmo. Senhor Diretor de Finanças Adjunto de Lisboa, datado de 27 de setembro de 2024, que indeferiu a reclamação graciosa n.º ...2023..., a qual teve por objeto os atos tributários de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“**IRC**”), no montante total de € 525.018,70 (quinhentos e vinte e cinco mil, dezoito euros, e setenta cêntimos), efetuados a título liberatório ou definitivo, sobre *royalties* de fonte portuguesa, pagos em 2021 e 2022, bem como (ii) à declaração de ilegalidade e anulação desses atos de retenção na fonte de IRC.

A Requerente havia apresentado, no dia 14 de setembro de 2023, ao abrigo dos artigos 68.º e ss. do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“**CPPT**”) e do artigo 137.º, n.º 3, do Código do IRC, reclamação graciosa contra os atos de retenção na fonte de IRC, peticionando, a final, a respetiva anulação e a restituição desta importância, acrescida de juros indemnizatórios.

Por ofício da Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa com o n.º ... e data de 14 de maio de 2024, a Requerente foi notificada para se pronunciar, querendo, sobre a proposta de indeferimento da reclamação graciosa. Optou por não exercer o direito de audição relativamente à proposta de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., tendo a mesma sido convalidada em definitiva por despacho do Exmo. Senhor Diretor de Finanças Adjunto de Lisboa datado de 27 de setembro de 2024.

A Requerente foi notificada, por intermédio do seu mandatário, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... por carta cujo registo postal foi efetuado em 2 de outubro de 2024 (quarta-feira), presumindo-se, portanto, legalmente notificada no dia 7 de outubro de 2024 (segunda-feira), que foi o primeiro dia útil seguinte ao terceiro dia posterior ao do registo postal.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada em 25 de Novembro de 2024, foi aceite em 27 de Novembro de 2024, e automaticamente notificado à Requerida. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD informou as partes da designação dos Árbitros signatários, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, os quais comunicaram a respetiva aceitação, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º já referido, no prazo aplicável. As partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do mesmo diploma, sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 4 de fevereiro de 2025, sendo que no dia seguinte foi proferido Despacho, nos termos e efeitos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT, determinando a notificação da Senhora Diretora-Geral da AT, para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional, bem como, para junção, no mesmo prazo, de cópia integral do processo administrativo.

A resposta da AT e o processo administrativo (“PA”) foram recebidos a 12 de março de 2025. No dia 21 de março, foi proferido Despacho em que se constata que não existe prova testemunhal a apresentar, pelo que se dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da

---

celeridade, simplificação e informalidade processuais (v. artigos 16.º, alínea c), e 29.º, n.º 2, do RJAT).

Adicionalmente, o referido Despacho, considerando o artigo 43.º da resposta da AT, notificou a Requerente para, no prazo de 10 dias, prestar os esclarecimentos e juntar os documentos que entendesse por conveniente, o que veio a ocorrer a 2 de abril de 2025, sem que a AT tivesse apresentado contraditório.

A 26 de Maio de 2025 emitiu-se despacho de dispensa de alegações.

### **Posição da Requerente**

Em síntese: a Requerente é uma sociedade de direito alemão, com sede e direção efetiva na Alemanha, que exerce a sua atividade no setor dos serviços, mais concretamente no aluguer de automóveis de diversas categorias (*rent-a-car*), bem como na franquia da marca, *know-how* e sistemas eletrónicos. A sociedade faz parte do Grupo B..., o qual se dedica à prestação de serviços de mobilidade em aproximadamente uma centena de países, sobretudo na Europa e na América do Norte, através de uma rede de subsidiárias ou em cooperação com franqueados e parceiros locais – como sucede, por exemplo, no caso de Portugal em que tem um contrato de franchising com a C..., LDA (doravante “C...”).

De acordo com a cláusula 3 do contrato, a obrigação principal da Requerente consiste em conceder ao franqueado ou *franchisee* - no caso, a C... - os direitos exclusivos de utilização do “... System” nos territórios de Portugal continental, Madeira e Açores, devendo, ainda, prestar ao franqueado serviços de suporte e assistência como a formação e assistência operacional, a ligação ao sistema internacional de reservas da A..., a ligação a programas de *marketing*, a participação em publicidade e promoção de vendas, a ligação ao sistema informático da A... e o aconselhamento regular na gestão da franquia e na implementação e aplicação do “...System”.

A C..., por seu turno, ficou contratualmente obrigada, entre outras coisas, a pagar à Requerente, numa base mensal, uma soma correspondente a uma percentagem da receita líquida anual da franquia designada como *franchise fee* (cf. cláusulas 21.1.b), 21.2, 21.3 e 22 do contrato, bem como o Anexo 8 do mesmo). Durante os anos de 2021 e 2022, foi apurado e pago pela C... à Requerente o valor total de € 5.250.186,92 (cinco milhões, duzentos e cinquenta mil, cento e oitenta e seis euros, e noventa e dois cêntimos) relativo a *franchise fees*.

Aquando do pagamento dos *franchise fees* à Requerente por parte da C..., houve lugar à retenção na fonte de IRC, com caráter liberatório ou definitivo, à taxa de 10% prevista no artigo 12.º, n.º 2, da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital (“CDT”), num total de € 525.018,70 (quinhentos e vinte e cinco mil, dezoito euros, e setenta cêntimos), tendo as importâncias correspondentes sido entregues pelo primeiro nos cofres do Estado.

O imposto retido na fonte e entregue pelo substituto tributário ao Estado incidiu sobre o montante bruto dos rendimentos pagos à Requerente, ou seja, sem ter em consideração quaisquer encargos ou gastos incorridos para a sua obtenção, tais como custos operacionais ou licenças de terceiros.

De acordo com a Requerente, e com base na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), a circunstância da legislação doméstica impor aos não residentes uma tributação sobre o rendimento *bruto*, isto é, sem que lhes seja conferida a possibilidade de deduzir aos rendimentos aqui obtidos os encargos diretamente relacionadas com essa atividade, ao passo que permite aos residentes, em regra, que sejam tributados sobre o rendimento *líquido* (ao abrigo da norma prevista no artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC), é contrária a princípios fundamentais de direito europeu, mormente à liberdade de prestação de serviços e à liberdade de circulação de capitais consagradas, por esta ordem, nos artigos 56.º e 63.º do Tratado sobre

---

o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), que correspondem aos artigos 49.º e 56.º do anterior Tratado CE.

Assim, argumenta a Requerente que uma sociedade com sede ou direção efetiva em Portugal que aufera rendimentos semelhantes àqueles que foram por si obtidos, e que constituem o objeto desta acção, poderá deduzir os gastos e perdas que incorreu para obter os mesmos, ou seja, será tributada numa base *líquida*.

Contudo, continua a Requerente, uma entidade não residente sem estabelecimento estável em Portugal, como é o caso da ora Requerente, está sujeita a IRC sobre os rendimentos das diversas categorias, tal como definidas para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), que se consideram obtidos em Portugal. No caso, consubstanciam rendimentos de capitais enquadráveis na Categoria E do IRS (*cf.* artigo 5.º, n.º 2, alíneas m) e n), do Código de IRS e artigo 4.º, n.ºs 2 e 3, alínea c), 1) e 2), do Código do IRC).

Ora, tais rendimentos de capitais de fonte portuguesa estão sujeitos a retenção na fonte, regra geral, à taxa de 25%, por força do disposto nos artigos 87.º, n.º 4, 94.º, n.ºs 1, alínea a), e 3, alínea b), do Código do IRC, a qual terá natureza liberatória, final ou definitiva (*cf.* artigo 94.º, n.º 5, do Código do IRC).

Isto quer dizer que o não residente, ao contrário do residente, não dispõe da possibilidade de deduzir os gastos e despesas em que tenha incorrido para obter esse rendimento. O não residente é, portanto, tributado sobre o rendimento *bruto* ou *ilíquido* auferido em Portugal. E é isto que a Requerente contesta.

A Requerente refere ainda que tanto o TJUE, como os tribunais nacionais, já tiveram a oportunidade de declarar que essa diferença de tratamento entre uma situação transfronteiriça e uma situação doméstica constitui, em si mesma, uma restrição proibida às liberdades fundamentais consagradas no TFUE, mencionando vários acórdãos.

E continua a Requerente dizendo que entende que o disposto no atual artigo 71.º, n.º 11 (anterior n.º 10 e, antes disso, n.º 8), do Código do IRS, aditado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, para onde remete o artigo 94.º, n.º 8, do Código do IRC, em nada invalida ou fragiliza o até aqui exposto.

Por último, refere ainda que, na fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023..., não há qualquer referência, direta ou indireta, por parte da AT a esta disposição legal para recusar a pretensão anulatória dos atos de retenção na fonte. E que, por essa razão, não pode a AT, em sede arbitral, suscitar esta questão em suporte da manutenção na ordem jurídica dos atos de retenção na fonte e do despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... . Tão-pouco pode o Tribunal Arbitral tributário fazê-lo.

### **Posição da Requerida**

Analisando a documentação entregue, verificou a Requerida que a Requerente não reúne os pressupostos para efeitos de isenção, dado que a certificação necessária tem data posterior àquela que seria exigida. A Requerente, enquanto residente noutra Estado membro da União Europeia, Alemanha, sempre poderia ter-se socorrido do mecanismo de reembolso do imposto retido na fonte, previsto no n.º 10 do art.º 71.º do CIRS, aplicável em sede de IRC por remissão do n.º 8 do art.º 94.º do CIRC. Ora, de acordo com o n.º 8 do art.º 94.º do CIRC, o disposto nos n.ºs 8, 9, 10 e 11 do art.º 71.º do CIRS é aplicável, aos sujeitos passivos de IRC, com as devidas adaptações.

Para os efeitos do disposto naquela norma, prevê o n.º 11 (o atual n.º 12) do art.º 71.º do CIRS que “...são dedutíveis até à concorrência dos rendimentos, os encargos devidamente comprovados necessários para a sua obtenção que estejam direta e exclusivamente relacionados com os rendimentos obtidos em território Português (...)”. E, mais refere que, os rendimentos obtidos pela Requerente, resultantes de pagamento de royalties por uma sociedade residente, têm enquadramento na alínea d) do n.º 1 do art.º 18.º do CIRS.

Ou seja, face ao exposto, dos n.ºs 10 e 11 (os atuais n.ºs 11 e 12, respetivamente) do art.º 71.º do CIRS, com as devidas adaptações, resulta que a Requerente, sendo residente noutra Estado membro da União Europeia (Alemanha), relativamente aos rendimentos com a natureza de royalties, obtidos em Portugal, pode solicitar a devolução (total ou parcial) do IRC retido e pago, na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação das taxas previstas no art.º 87.º e 87.ºA do CIRC, tendo em consideração, para efeitos de aplicação das taxas, *“todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território [Portugal]”*, nas mesmas condições aplicáveis aos residentes, sendo que, para este efeito, as referidas taxas devem incidir sobre os rendimentos deduzidos dos encargos devidamente comprovados necessários para a sua obtenção e que estejam direta e exclusivamente relacionados com esses rendimentos.

Todavia, a Requerente a querer usufruir deste procedimento que permite a devolução do imposto retido e pago, alegadamente em demasia, deveria ter requerido nos termos do n.º 12 (o atual n.º 13) do art.º 71.º do CIRS, aos serviços competentes da Autoridade Tributária e Aduaneira (a Direção de Serviços de Relações Internacionais), no prazo de dois anos contados do final do ano civil seguinte em que se verificou o facto tributário (que é um facto tributário de natureza instantânea, o qual se verifica no momento do pagamento ou colocação à disposição da Requerente, dos rendimentos resultantes de royalties), *“devendo a restituição ser efetuada até ao fim do 3.º mês seguinte ao da apresentação dos elementos e informações indispensáveis à comprovação das condições e requisitos legalmente exigidos, acrescendo, em caso de incumprimento deste prazo, juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado”*.

Daqui decorre, que não podemos concluir que a norma doméstica, a aplicar-se nos termos anteriores, vá em sentido diverso da jurisprudência apresentada pela Requerente.

Continua a Requerida, referindo a possibilidade de que dispunha a Requerente de vir apresentar prova dos gastos que estejam direta e exclusivamente relacionados com rendimentos obtidos em Portugal, em sede de reclamação graciosa apresentada contra aquelas retenções na fonte e na presente sede, mas também não o fez. Nem tão pouco se os Royalties em causa foram ou

não declarados na Alemanha e, se tal imposto retido, foi ou não utilizado como crédito de imposto no seu País, nos termos do previsto no art.º 24.º da CDT, sendo certo que o CDT Portugal/Alemanha prevê métodos de eliminação da dupla tributação.

Em suma, continua a Requerida dizendo que a Requerente nunca veio demonstrar: (a) se no país de residência acionou ou não o mecanismo de crédito de imposto, previsto no art.º 24.º da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Alemanha (CDT), que lhe permitia, por via do crédito de imposto, o reembolso indireto (total ou parcial) do imposto retido no país da fonte (em Portugal); e (b) os gastos que estiveram direta e exclusivamente relacionados com rendimentos obtidos em Portugal, pretende, sem mais, somente alegando a ilegalidade da norma doméstica (que já ficou demonstrada não existir), vir a ser ressarcido na íntegra do valor do imposto pago em Portugal cobrado ao abrigo das regras dispostas na CDT por remissão o disposto no n.º 1 do art.º 98.º do CIRC.

Estando os atos de retenção na fonte ora contestados conformes as normas domésticas a aplicar a rendimentos obtidos em Portugal por sociedades não residentes, entende a Requerida que em parte alguma belisca o disposto no CIRC.

Quanto à violação do direito comunitário, a Administração Tributária não pode deixar de aplicar as normas legais que imediatamente a subordinam e vinculam, porquanto está a mesma adstrita ao princípio da legalidade positivada. Como qualquer órgão da Administração Pública, encontra-se estritamente vinculada ao cumprimento da lei, de acordo com o artigo 266.º, n.º 2, da Constituição [concretizado no artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA), aplicável subsidiariamente às relações jurídico-tributárias, *ex vi* do artigo 2.º alínea c) da LGT].

A Administração Tributária tem que aplicar o disposto nos códigos fiscais que se encontram em vigor e as disposições deles constantes que regulam determinada relação jurídico-tributária, de acordo com o artigo 2.º alínea b) da LGT, *in casu*, as normas constantes do CIRC e do CIRS acima citadas.

Na verdade, tem antes a Administração Tributária que considerar que, no processo de elaboração das normas em questão, o legislador doméstico terá tido em atenção todo o ordenamento jurídico, quer nacional quer internacional, pelo que essas normas devem respeitar os mesmos, sendo certo, também, que não cabe à administração tributária a sindicância das normas no que concerne à sua adequação relativamente ao Direito da União Europeia.

Não competindo à Autoridade Tributária e Aduaneira avaliar a conformidade das normas internas com as dos tratados da União (nem com as orientações interpretativas do TJUE), não pode, assim, no âmbito da sua atividade, deixar de aplicar uma norma legal com o fundamento na sua desconformidade com os referidos tratados.

Nos termos *supra* expostos, deve o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente com as devidas e legais consequências. Não obstante, acrescenta a Requerida que, caso o Tribunal Arbitral decida em sentido favorável ao Requerente, o que por mero dever de patrocínio de concede, não haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios conforme tem sido a posição doutrinal uniforme e constante do STA.

Mas, caso o Ilustre Tribunal decida que o pedido deve ser julgado procedente por desconformidade com o Direito Comunitário, é entendimento da AT que, os juros indemnizatórios apenas serão devidos a partir do trânsito em julgado da decisão arbitral que vier a ser proferida nos presentes autos, de acordo com o disposto na alínea d) do n.º 3 do art. 43.º da LGT, uma vez que não se pode imputar à AT o retardamento no reconhecimento do direito da Requerente à restituição do imposto ora controvertido quando a AT está vinculada à lei, sendo-lhe vedado, por força do princípio da legalidade, recusar a aplicação da lei quando esta esteja em desconformidade com o direito comunitário ou com a CRP.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do PPA, em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e

11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro), tendo o pedido sido tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se devidamente representadas de harmonia com os 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.

O processo não enferma de nulidades.

### **III. MATÉRIA DE FACTO**

#### **Factos provados**

- a) A Requerente é uma sociedade de direito alemão, com sede e direção efetiva na Alemanha, que exerce a sua atividade no setor dos serviços, mais concretamente no aluguer de automóveis de diversas categorias (*rent-a-car*), bem como na franquia da marca, *know-how* e sistemas eletrónicos.
- b) A sociedade faz parte do Grupo B..., o qual se dedica à prestação de serviços de mobilidade em aproximadamente uma centena de países, sobretudo na Europa e na América do Norte, através de uma rede de subsidiárias ou em cooperação com franqueados e parceiros locais – como sucede, por exemplo, no caso de Portugal.
- c) No âmbito da sua atividade, a 18 de Junho de 2019, a Requerente celebrou com a C..., LDA., entidade não relacionada de direito português titular do número único de identificação de pessoa coletiva e de identificação fiscal ..., com sede na Rua ... .. (“C...”), um contrato de franquia ou *franchising* (*Franchise Agreement – Portugal, Madeira & Azores*) (cfr. Documento nº 2 junto à PI).
- d) O contrato produziu efeitos a 1 de janeiro de 2020 e é válido por um período de cinco anos, renovável sucessivamente por iguais períodos.
- e) Por intermédio do contrato, a Requerente concedeu à C..., na qualidade de franqueado (*franchisee*) independente, o direito de utilização, com caráter de exclusividade, do

- chamado “... System”, o qual inclui o sistema de aluguer de veículos, a marca e o logotipo, o *know-how*, os manuais, o sistema de reserva internacional e o sistema informático, entre outros aspetos, nos territórios de Portugal continental, Madeira e Açores.
- f) De acordo com a cláusula 3 do contrato, a obrigação principal da Requerente consiste em conceder ao franqueado ou *franchisee* - no caso, a C... - os direitos exclusivos de utilização do “... System” nos territórios de Portugal continental, Madeira e Açores, devendo, ainda, prestar ao franqueado serviços de suporte e assistência como a formação e assistência operacional, a ligação ao sistema internacional de reservas da A..., a ligação a programas de *marketing*, a participação em publicidade e promoção de vendas, a ligação ao sistema informático da A... e o aconselhamento regular na gestão da franquia e na implementação e aplicação do “... System”.
- g) A C..., por seu turno, ficou contratualmente obrigada, entre outras coisas, a pagar à Requerente, numa base mensal, uma soma correspondente a uma percentagem da receita líquida anual da franquia designada como *franchise fee*.
- h) Durante os anos de 2021 e 2022, foi apurado e pago pela C... à Requerente € 5.250.186,92 (cinco milhões, duzentos e cinquenta mil, cento e oitenta e seis euros, e noventa e dois cêntimos) relativo a *franchise fees*.
- i) Aquando do pagamento dos *franchise fees* à Requerente por parte da C..., houve lugar à retenção na fonte de IRC, com carácter liberatório ou definitivo, à taxa de 10% prevista no artigo 12.º, n.º 2, da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital (“CDT”).
- j) Com vista à aplicação da taxa de 10% estipulada pelo artigo 12.º, n.º 2 da CDT, em detrimento da taxa geral de 25% a que se refere o artigo 87.º, n.º 4, do Código do IRC, *ex vi* artigo 94.º, n.º 5 do mesmo diploma, a Requerente forneceu à C... os formulários Mod. 21-RFI devidamente preenchidos, acompanhados dos certificados de residência fiscal na República Federal da Alemanha emitidos pela autoridade competente.
- k) O imposto retido na fonte pelo substituto tributário (C...) aquando do pagamento à Requerente dos rendimentos originados pelo contrato de franquia ou *franchising*, entre

os anos de 2021 e 2022, ascendeu a um total de € 525.018,70 (quinhentos e vinte e cinco mil, dezoito euros, e setenta cêntimos), tendo as importâncias correspondentes sido entregues pelo primeiro nos cofres do Estado, conforme atestam as guias de retenção na fonte abaixo indicadas:

Guia	Período	Data de submissão	Montante (EUR)	Documento
...	Setembro/2021	07.10.2021	56.593,56	<b>Doc. n.º 6</b>
	Outubro/2021	16.11.2021	49.166,00	
	Novembro/2021	16.12.2021	49.166,00	
	Dezembro/2021	14.01.2022	49.166,00	
	Janeiro/2022	15.02.2022	22.708,00	<b>Doc. n.º 7</b>
	Fevereiro/2022	15.03.2022	22.708,00	
	Março/2022	12.04.2022	22.708,00	
	Abril/2022	15.05.2022	22.708,00	
	Maió/2022	15.06.2022	19.939,14	
	Agosto/2022	12.09.2022	15.178,17	
	Setembro/2022	13.10.2022	35.508,00	
	Outubro/2022	14.11.2022	52.945,83	
	Outubro/2022	14.11.2022	35.508,00	
	Novembro/2022	14.12.2022	35.508,00	
	Dezembro/2022	17.01.2023	35.508,00	

- l) O imposto retido na fonte e entregue pelo substituto tributário ao Estado incidiu sobre o montante bruto dos rendimentos pagos à Requerente.
- m) No dia 14 de setembro de 2023, a Requerente apresentou, ao abrigo dos artigos 68.º e ss. do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 137.º, n.º 3, do Código do IRC, reclamação graciosa contra os referidos atos de retenção na fonte de IRC, peticionando, a final, a respetiva anulação e a restituição desta importância, acrescida de juros indemnizatórios.
- n) Por intermédio de ofício da Divisão de Justiça Administrativa da Direção de Finanças de Lisboa com o n.º ... e data de 14 de maio de 2024, a Requerente foi notificada para se pronunciar, querendo, sobre a proposta de indeferimento da reclamação, direito que optou por não exercer.

- o) A proposta de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... foi convolada em definitiva por despacho do Exmo. Senhor Diretor de Finanças Adjunto de Lisboa datado de 27 de setembro de 2024.
- p) A Requerente foi notificada, por intermédio do seu mandatário, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... por carta cujo registo postal foi efetuado em 2 de outubro de 2024, presumindo-se, portanto, legalmente notificada no dia 7 de outubro de 2024, que foi o primeiro dia útil seguinte ao terceiro dia posterior ao do registo postal (informação disponível em [www.ctt.pt](http://www.ctt.pt) através do código RH...PT).

### **Factos não provados**

Com relevância para a decisão da causa, não ficou provado que a Requerente suportou gastos com a obtenção dos royalties objeto de retenção na fonte.

### **Fundamentação da decisão sobre a matéria de facto**

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas Partes, cabendo-lhe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (conforme artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes e no teor dos documentos juntos aos autos, por elas não contestados.

Quanto ao facto dado como não provado, a Requerente não alegou nem provou o montante dos gastos alegadamente incorridos com a obtenção dos royalties objeto de retenção na fonte.

#### IV. MATÉRIA DE DIREITO

Nos termos da jurisprudência do TJUE vertida no Acórdão *Brisal* (de 13 de julho de 2016, processo C-18/15), o artigo 56.º do TFUE preclude a legislação de um Estado-Membro que tribute 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 o permita às instituições financeiras residentes. Pode ler-se no referido Acórdão o seguinte:

*“O artigo 49.º CE não se opõe a uma legislação nacional por força da qual a remuneração das instituições financeiras não residentes do Estado-Membro onde os serviços são prestados está sujeita a um procedimento de retenção na fonte do imposto, ao passo que a remuneração paga às instituições financeiras residentes desse Estado-Membro não está sujeita a tal retenção, desde que a aplicação da retenção na fonte às instituições financeiras não residentes seja justificada por uma razão imperiosa de interesse geral e não ultrapasse o necessário para alcançar o objetivo prosseguido.*

*O artigo 49.º CE opõe-se a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, 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.*

*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”.*

Aplicando essa jurisprudência aos presentes autos, *mutatis mutandis*, conforme exposto pela Requerente, 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. Ora, para entendermos se tal ocorre

efetivamente, é necessário analisar o procedimento descrito no artigo 71.º, n.º 10, 11 e 12 do CIRS (atuais n.ºs 11, 12 e 13), por remissão do artigo 94.º, n.º 8 do CIRC.

O artigo 71.º, n.ºs 11, 12 e 13, do CIRS estabelece o seguinte:

*“11 - Os titulares de rendimentos referidos nas alíneas a) a d), f), m) e o) do n.º 1 do artigo 18.º sujeitos a retenção na fonte nos termos do presente artigo que sejam residentes noutra Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa em matéria fiscal equivalente à estabelecida na União Europeia, podem solicitar a devolução, total ou parcial, do imposto retido e pago na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação da tabela de taxas prevista no n.º 1 do artigo 68.º, tendo em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.*

*12 - Para os efeitos do disposto no número anterior, são dedutíveis até à concorrência dos rendimentos, os encargos devidamente comprovados necessários para a sua obtenção que estejam direta e exclusivamente relacionados com os rendimentos obtidos em território português ou, no caso dos rendimentos do trabalho dependente, as importâncias previstas no artigo 25.º.*

*13 - A devolução do imposto retido e pago deve ser requerida aos serviços competentes da Autoridade Tributária e Aduaneira, no prazo de dois anos contados do final do ano civil seguinte em que se verificou o facto tributário, devendo a restituição ser efetuada até ao fim do 3.º mês seguinte ao da apresentação dos elementos e informações indispensáveis à comprovação das condições e requisitos legalmente exigidos, acrescendo, em caso de incumprimento deste prazo, juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.”*

Assim sendo, são, de facto, dedutíveis “os encargos devidamente comprovados necessários para a obtenção dos royalties, 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.

O que a lei estabelece é que há que 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 no prazo de 3 meses, passa a ser obrigada ao pagamento de juros a favor do sujeito passivo. Esta exigência resulta do facto de as entidades não residentes em Portugal não submeterem declarações de rendimentos em Portugal, e não ser possível ao Estado português ter conhecimento das despesas efetivamente suportadas por tais entidades com a obtenção do rendimento de fonte nacional. O tratamento diferenciado entre residentes e não residentes justifica-se nestes termos. Acresce que o prazo concedido para o exercício do direito (2 anos) é razoável para os sujeitos passivos fazerem valer os seus direitos. E, mais, 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). Sendo certo que tal prazo podia prolongar-se para 4 anos, através de pedido de revisão oficiosa. A obrigação da AT de restituição do imposto retido em 3 meses após o pedido de reembolso é também proporcional ao objetivo da legislação em apreço, dando oportunidade à AT para verificar os elementos fornecidos pelo sujeito passivo. Conclui-se, assim, quanto a esta questão, que o normativo Português é conforme ao Direito da União Europeia.

Quanto à base tributável, sublinhe-se que a lei nacional estabelece a tributação do rendimento líquido dos royalties, seja para os residentes fiscais em Portugal, seja para os residentes num outro Estado Membro, como é o caso da Requerente. O que ocorre é que num primeiro momento a retenção é efetuada pelo substituto tributário sobre o rendimento bruto e, subsequentemente, a entidade não residente tem que requerer à AT a devolução do imposto pago em excesso, mediante prova das despesas diretamente relacionadas com a obtenção dos royalties, ou seja, possibilitando assim a sua tributação pelo rendimento líquido. O direito da União Europeia não obsta a que este procedimento seja dependente de requerimento do sujeito passivo, como estabelece o artigo 71.º do CIRS. Na verdade, é o substituído que tem acesso à informação dos gastos suportados com a obtenção dos royalties e a AT não tem capacidade de obter essa informação por sua exclusiva iniciativa, nem tão pouco o substituto tributário. Na

verdade, não difere da situação dos residentes em que os titulares dos rendimentos de royalties têm também de declarar à AT os gastos associados (na sua declaração de rendimentos anual), para assim serem tributados pelo rendimento líquido. E é na verdade isto que vem dizer o Acórdão *Brisal* (de 13 de julho de 2016, processo C-18/15), citado pela Requerente. Concluimos, assim, que a legislação nacional não viola os princípios da liberdade de prestação de serviços e liberdade de circulação de capitais estatuídos no TFEU.

Na sua exposição, introduz ainda a Requerente dois outros argumentos para tentar fazer valer a sua pretensão:

- Que a 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 - não afasta a violação do direito comunitário;
- E refere o carácter restritivo da aceitação dos gastos associados aos royalties obtidos por não residentes face àquilo que é permitido aos residentes.

Ora, seguimos aqui de perto a posição do Tribunal Arbitral no processo 1239/2024-T:

*“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.º11, 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):*

*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).”*

Não obstante tudo o exposto *supra*, importa voltar a sublinhar que, *in casu*, a Requerente teria de identificar as despesas por si incorridas e relacionadas com a obtenção do rendimento (royalties), o que não logrou fazer. De facto, o PPA apenas invoca a ilegalidade da retenção na fonte sofrida pela Requerente (por violação do TFUE), por não lhe ter sido permitido deduzir encargos conexos com rendimento em causa, sem nunca ser indicado o valor de tais encargos. Não ficando demonstrada a existência de quaisquer gastos relevantes no caso *sub judice*, nunca o Tribunal Arbitral poderia apreciar se a Requerente sofreu, no caso concreto, um tratamento discriminatório proibido pelo TFUE. A questão da compatibilidade da lei nacional com as disposições do TFUE não é apreciada em abstrato, mas com referência a situações concretas. E, no presente caso, não há qualquer evidência que a Requerente tenha suportado gastos com a obtenção dos royalties objeto de retenção na fonte. Continuando a concordar com a posição do Tribunal Arbitral no processo 1239/2024-T:

*“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.”*

Por último, note-se que, na reclamação graciosa apresentada pela Requerente, esta requereu a anulação da totalidade das retenções na fonte, invocando o seu direito a deduzir os gastos que foram necessários à obtenção dos royalties objeto de retenção na fonte, sem identificar o respetivo montante. Não havendo evidência de um tratamento discriminatório da Requerente que fosse proibido pelo Direito da União Europeia (porquanto a Requerente não indicou as despesas relevantes), temos não ser obrigação da AT de se pronunciar sobre a incompatibilidade da lei nacional como as disposições do TFUE.

Na verdade, a Requerente não solicitou o reembolso do montante retido nos termos do artigo 71.º, n.ºs 11, 12 e 13, do CIRS, nem a AT dispunha de informação para operar o mesmo reembolso, tendo-se limitado, na decisão de indeferimento da reclamação graciosa em apreço, a concluir que a Requerente não reunia os pressupostos de aplicação da Convenção para Eliminar a Dupla Tributação entre Portugal e a Alemanha. No PPA, a Requerente não impugnou os fundamentos que sustentaram a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, voltando a invocar o seu direito a deduzir os gastos que foram necessários à obtenção dos royalties objeto de retenção na fonte (por violação do TFUE), sem identificar o respetivo montante. Na resposta ao PPA, a Requerida veio a pronunciar-se sobre esta questão, em resposta ao alegado pela Requerente no PPA, pelo que temos não estar em causa uma fundamentação *a posteriori* da reclamação graciosa (e muito menos – diga-se – dos atos de retenção na fonte, nos quais a AT não teve qualquer intervenção). Nestes termos, e visto que a Requerente não impugnou em sede arbitral os fundamentos que sustentaram a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, temos não cumprir ao Tribunal Arbitral pronunciar-se sobre os mesmos.

Por todas estas razões, improcede o pedido da Requerente, com a conseqüente manutenção na ordem jurídica dos atos impugnados, ficando prejudicadas as demais questões do processo, porque irrelevantes, nomeadamente o tema dos juros.

## V. DECISÃO

Face ao exposto, acordam os árbitros deste Tribunal, julgar totalmente improcedente o pedido, com a conseqüente manutenção na ordem jurídica dos atos de retenção na fonte de IRC *sub judice*, tudo com as legais conseqüências.

## VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **525.018,70** (quinhentos e vinte cinco mil e dezoito euros e setenta cêntimos), conforme peticionado pela Requerente e não contestado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

## VII. CUSTAS ARBITRAIS

Custas no montante de € **8.262,00** (oito mil, duzentos e sessenta e dois euros), a suportar pela Requerente em razão do decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

CAAD, 1 de Agosto de 2025

O Tribunal Arbitral,

Rita Correia da Cunha

Francisco Melo

Maria Antónia Torres