

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 304/2025-T

Tema: IRC – Retenção na fonte; Não residentes; Formulário; Meios de prova.

SUMÁRIO:

O formulário 21-RFI é uma formalidade não exigida pelas CDT celebradas por Portugal para efeitos de dispensa, ou não, da retenção na fonte, pelo que a sua não apresentação não tem decisiva relevância, quando esteja convencionado que será o Estado da Residência a tributar rendimentos pagos por empresas contribuintes portuguesas a entidades “não residentes”.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

“A... Lda”, contribuinte fiscal nº ..., residente na ..., ...-... ..., Viana do Castelo, veio solicitar a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), apresentando, em 2025.03.28, pedido de pronúncia arbitral relativo ao ato de liquidação adicional de retenção na fonte de IRC nº 2024... de 2024.11.12, no valor de €89.651,39 e respetivas liquidações de juros compensatórios, no valor de €14.855,71, referente aos doze períodos de imposto de 2020 (janeiro a Dezembro), que se encontram consignadas na Nota de Acerto de Contas nº 2024 ...de 2024.11.12 totalizando €104.507,10.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

1.1- O pedido de constituição do Tribunal foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 31 de março de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo 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 Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão.

O Tribunal foi regularmente constituído em 11 de junho de 2025 e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou, em 2025.09.04, resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

1.2- Ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é, essencialmente, de direito e a prova produzida é meramente documental.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Considera-se, como provada, a seguinte matéria de facto:

a- A Requerente é uma sociedade que tem como objeto social: “fundição de cobre e suas ligas, assim como na fundição de aço inoxidável, para fabricos de peças de aço e cobre, bem como a comercialização de equipamentos navais e a valorização de resíduos metálicos e não metálicos”.

- b- A Requerente está enquadrada no Regime geral de tributação e está registada para o exercício da atividade principal, desde 2012-12-01, no CAE 25992 - fabricação de outros produtos metálicos diversos, n.e. - e na Atividade secundária, CAE 024540 - fundição de outros metais não ferrosos -, desde 2021-01-22 No CAE 024520 - fundição de aço.
- c- À data do procedimento inspetivo, a Requerente estava ainda registada para as atividades secundárias, (desde 2020-08-25), no CAE 038321 - valorização de Resíduos metálicos e CAE 038322 - valorização de resíduos não metálicos.
- d- No âmbito da sua atividade, a Requerente contrata bens e serviços a pessoas coletivas não residentes.
- e. A requerente efetuou pagamentos a entidades não residentes em território nacional, relativamente a prestações de serviços, (conforme referido na alínea g), ponto 2, do capítulo IV. do RIT):
- B... S L, NIF..., Residente em Espanha; • B..., NIF ..., Residente em Espanha; • D... SL, NIF..., Residente em Espanha; • E... S L, NIF ..., Residente em Espanha; • F... S L, NIF ..., Residente em Espanha; • G..., NIF..., Residente em Espanha; • H... GMBH, NIF..., Residente em Alemanha; • I... SA, NIF..., Residente em Espanha; • J... SL, NIF..., Residente em Espanha; • K... S L; NIF..., Residente em Espanha; • L... S L, NIF..., Residente em Espanha; • M... SOCIEDAD UNIPERSONAL, NIF..., Residente em Espanha; • N... S L, NIF..., Residente em Espanha; • O... S L, NIF..., Residente em Espanha; • P... S L, NIF..., Residente em Espanha; • Q... SLU, NIF..., Residente em Espanha;
 - R..., NIF..., Residente em Suécia; • S... SARL, NIF..., Residente em Luxemburgo; • T... S L, NIF..., Residente em Espanha; • U... SL, NIF..., Residente em Espanha; • V..., NIF..., Residente em Espanha; • W... SL, NIF..., Residente em Espanha; • X... AB, NIF..., Residente em Suécia; • Y..., NIF ..., Residente em Espanha; • AA..., NIF..., Residente em Espanha; 6 • B... S L, NIF ..., Residente em Espanha; • CC... SL, NI..., Residente em Espanha; • DD... S A, NIF ..., Residente em Polónia;
 - EE... GMBH, NIF..., Residente em Alemanha; • FF... S L, NIF..., Residente em Espanha; • GG..., NIF..., Residente em Países Baixos; • HH... SA, NIF ..., Residente em Países Baixos; • II... SLU, NIF..., Residente em Espanha; • JJ..., NIF..., Residente em Reino Unido; • KK... SL, NIF..., Residente em Espanha.

f- Foram apresentados certificados de residência fiscal e os respetivos formulários modelo 21-RFI relativos a duas das entidades beneficiárias, para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 98.º do código do IRC, encontram-se em falta relativamente aos pagamentos a entidades não residentes em território nacional, (conforme tabela do capítulo v.4. – 7.2 do RIT e anexo 15) – A. Janeiro - €14.316,92 – rf devida (25%) no valor de €3.579,23 B. Fevereiro - €53.898,11 – rf devida (25%) no valor de €13.474,54 C. Março - €18.095,27 – rf devida (25%) no valor de €4.523,82 D. Abril - €15.586,95 – rf devida (25%) no valor de €3.896,75 E. Maio - €27.946,95 – rf devida (25%) no valor de €6.986,74 F. Junho - €6.515,48 – rf devida (25%) no valor de €1.628,87 G. Julho - €35.495,63 – rf devida (25%) no valor de €8.873,91 H. Agosto - €22.897,24 – rf devida (25%) no valor de €5.724,31 I. Setembro - €14.683,34 – rf devida (25%) no valor de €3.670,84 J. Outubro - €45.492,00 – rf devida (25%) no valor de €11.373,02 K. Novembro - €35.090,46 – rf devida (25%) no valor de €8.772,62 L. Dezembro - €68.586,92 – rf devida (25%) no valor de €17.146,74 M.

Total - €358.605,27 – rf devida (25%) no valor de €89.651,39.

g- A Requerente apresentou declarações de algumas das empresas, onde consta o seu domicílio fiscal no ano de 2000, mencionando, também, que, nesse ano, eram fornecedoras de serviços comerciais da “A... Lda”.

h- O imposto liquidado encontra-se pago, conforme confirmação da Requerida.

2.1.1 Factos Não Provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

2.2. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminá-los, julgar provada ou 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, nomeadamente os factos invocados no RI, que, nessa parte, não mereceram contestação relevante, o Requerimento da AT e prova documental constante dos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

3- Posição das partes

3.1- Diz, em suma, a Requerente:

As convenções sobre a dupla tributação são instrumentos legais que permitem, perante a falta de harmonização legislativa fiscal internacional, que os rendimentos obtidos, num dos países convencionantes, por cidadão estrangeiros oriundos de outro país convencionado, beneficiem de redução de taxa ou de outros benefícios fiscais relativamente aos impostos que discriminam. E delas constam os pressupostos da sua aplicação. E embora seja certo que as convenções sobre a dupla tributação deixam à disposição dos Estados contratantes a possibilidade de regularem as questões procedimentais, como é o caso dos autos, há, contudo, que ter em consideração que a exigência da prova não pode de forma alguma contender com os elementos materiais que determinam a aplicação da convenção. O que, tornando lícito ao legislador nacional proceder a tal regulamentação para comprovação dos pressupostos dessa aplicação, o inibe, contudo, de criar, através do meio de prova utilizado, mais um pressuposto da aplicação.

Como decorre do preceituado no artigo 1º nº1 da LGT, toda a regulação das normas tributárias tem de ter em consideração o disposto nas normas de direito internacional que vigoram na ordem interna.

Citando a decisão do CAAD proferida no processo n.º 320/2018-T refere : O formulário 21-RFI é uma mera formalidade não exigida na Convenção para efeitos de dispensa, ou não, da

retenção na fonte, pelo que a sua apresentação, mesmo tardia, não tem relevância quando está convencionado que será o Estado da Residência a tributar tais rendimentos.

Da leitura das convenções resulta evidente que as pessoas coletivas residentes em Espanha, que obtenham rendimentos de lucros em Portugal, serão apenas tributadas em Espanha, como é o caso dos presentes autos. Aliás, não foi alegado pela AT, no seu relatório de inspeção, que existisse algum estabelecimento estável em Portugal, pelo que é de concluir-se que tais rendimentos não seriam tributados em Portugal.

De igual modo, existem ainda pessoas coletivas que obtiveram rendimentos em Portugal, residentes noutros países que não Espanha, em que as convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal com os respetivos países (Alemanha, Suécia, Luxemburgo, Polónia, Países Baixos e Reino Unido), atribuem a competência tributária apenas ao Estado da Residência, nos termos do artigo 7.º, n.º 1, das respetivas CDTs celebradas com Portugal.

Tendo a Requerida admitido que todas as pessoas coletivas mencionadas no Pedido de Pronúncia Arbitral eram não residentes, deviam apenas ser tributadas em sede de IRC no seu país de residência.

A liquidação adicional de IRC respeitante a retenções na fonte, por ser ilegal, não se pode manter na ordem jurídica: isto porque as convenções sobre dupla tributação convencionam que apenas o país de residência é competente para tributar os rendimentos nele obtidos pelas pessoas coletivas, mas também porque, por primazia do direito convencional sobre o direito interno, a exigência de uma modelo 21-RFI é meramente interna, não tendo qualquer relevância para determinação da retenção na fonte, visto que apenas os países de residência das pessoas coletivas têm competência para tributar estes rendimentos, não estipulando as convenções sobre dupla tributação a obrigatoriedade de o sujeito passivo estar munido do mencionado modelo.

Conclui que, para além do reembolso da quantia que foi alvo de liquidação adicional e já integralmente paga pela Requerente, a mesma deve ser acrescida de juros indemnizatórios, em harmonia com os artigos 100.º, n.º 1, da LGT e 24.º, n.º 5, do RJAT, desde o pagamento da dívida até ao processamento da respetiva nota de crédito.

3.2- Entende a AT, resumidamente:

A dispensa total ou parcial da retenção na fonte está dependente, por imposição legislativa do artigo 98.º, n.º 2 do CIRC, nomeadamente no que respeita à obrigação de apresentação da prova documental exigida, que é condição sine qua non para beneficiar da dispensa de retenção na fonte.

Portanto, é imperativa a apresentação do formulário modelo oficial devidamente preenchido “acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado”.

Acresce que, este Certificado de Residência Fiscal deve estar emitido nos termos e para o efeito de acionar a Convenção Dupla Tributação entre os Estados (art.º 4.º da CDT).

O próprio formulário Modelo 21-RFI, no quadro III, faz menção que “para efeitos de prova da residência fiscal, no período em causa, da entidade identificada no quadro I é junto certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência, nos termos do artigo 4.º da convenção para evitar a dupla tributação, atestando a sujeição a imposto”.

Resulta expressamente da lei que o beneficiário das prestações de serviços deve fazer prova de que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis (n.º 2 do art.º 98.º do CIRC).

Requisito legal que não foi cumprido pelas beneficiárias, restando à Requerente, na qualidade de substituto tributário, dar cumprimento ao estabelecido na lei, e reter e entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido retido nos termos da lei, conforme estabelece o n.º 5 do art.º 98.º do CIRC que determina “fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei”.

Para efeitos de acionar a CDT, é fundamental a certificação de que a sociedade beneficiária do rendimento, para efeitos fiscais, além de residir no outro Estado no ano de 2020, esteja sujeita a imposto sobre o rendimento, e dele não isento, sob pena de não se aplicar a CDT.

Por esta via de análise, constata-se a ausência dos requisitos para a dispensa total ou parcial de retenção na fonte.

As Convenções para Evitar a Dupla Tributação condicionam a sua aplicação à certificação da residência fiscal das partes e da sujeição a imposto sobre o rendimento, cabendo a cada Estado contratante definir os requisitos formais e procedimentais para a sua aplicação, nos termos dos artigos de definição constantes de cada instrumento convencional.

Com efeito, a legislação interna de cada Estado contratante desempenha um papel essencial na aplicação das convenções, na medida em que é através dela que se determina se as entidades envolvidas reúnem os requisitos para acionar a CDT, para, por conseguinte, poderem beneficiar do regime previsto na respetiva convenção.

A convenção não afasta, em momento algum, a relevância da legislação interna para esse efeito.

Neste seguimento, importa sublinhar que, embora as convenções internacionais estabeleçam os rendimentos abrangidos e os critérios de repartição da competência tributária entre os Estados contratantes, é à legislação interna que cabe definir os requisitos formais e procedimentais para a sua aplicação concreta.

Enfatiza a centralidade do cumprimento das disposições previstas no artigo 98.º do Código do IRC, para efeitos de dispensa total ou parcial da retenção na fonte, na medida em que estas disposições asseguram a verificação adequada dos pressupostos exigidos para a aplicação das convenções internacionais.

Nos termos legais, incumbe primacialmente às entidades não residentes a iniciativa de cumprir todas as formalidades necessárias junto da entidade pagadora — designadamente a apresentação do formulário Modelo 21-RFI devidamente preenchido, acompanhado do certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência, nos termos do artigo 4.º da convenção para evitar a dupla tributação, atestando a

sujeição a imposto, — cabendo à Requerente, enquanto pagadora dos rendimentos, e perante a inexistência daquela prova, proceder à retenção e entrega do imposto, sem que dessa retenção decorra qualquer prejuízo direto para si.

No âmbito da sua missão de fiscalização do cumprimento pelo contribuinte dos deveres tributários legalmente impostos, a AT recolheu todos os elementos probatórios relevantes, independentemente de essas provas poderem favorecer ou desfavorecer os interesses da Requerente, com o objetivo do apuramento da situação factual em causa, e com devida fundamentação do ato tributário.

Nos termos dos artigos 58.º e 72.º da LGT, o órgão instrutor pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento, todos os meios de prova admitidos em direito, tendo em vista a descoberta da verdade material, não estando sujeita à iniciativa do autor do pedido, ou seja, a AT não é obrigada a realizar todas as diligências requeridas pelos contribuintes, se entender que as mesmas diligências não acrescentam nada aos factos já apurados. Sendo claro que foi efetivamente o que aconteceu.

Se não houve diligências adicionais é porque o órgão instrutor (no caso a DF de Viseu), entendeu que foram recolhidos os meios de prova suficientes e necessários para os objetivos do procedimento inspetivo. E os esclarecimentos prestados foram suficientes para densificar as suas convicções relativamente aos factos tributários em análise.

Face ao exposto, conclui-se que a Requerente não demonstrou, como lhe era imposto, estarem verificados os pressupostos da não obrigação de efetuar a retenção na fonte.

Por outro lado, não se verifica a situação que a lei configura como sendo um “erro imputável aos serviços”, na emissão da liquidação impugnada, improcedendo, por infundado, o peticionado pagamento de juros indemnizatórios.

Termos em que não são devidos quaisquer juros indemnizatórios.

4. Matéria de direito

4.1- A questão em análise nos presentes autos, prende-se, em última análise, com o cumprimento (ou não) dos pressupostos ou requisitos para a dispensa de retenção na fonte de

IRC, relativamente às prestações de serviços contratadas e pagas, pela Requerente, a entidades não residentes, efetuados durante o ano de 2020, à luz do disposto no art.º 98.º, n.º 2, do CIRC.

4.2. Apreciação da questão

A questão a apreciar está, pois, relacionada com rendimentos obtidos por não residentes em território nacional e condicionalismos necessários para - “ativando” a convenção - aproveitar a isenção que desobriga a retenção na fonte.

No que aqui interessa, em termos de IRC, as entidades não residentes que não tenham estabelecimento estável em território português são tributadas em Portugal, pelos rendimentos obtidos em território português, conforme n.º 2 do artigo 4.º do CIRC, sendo esta tributação designada de base territorial (princípio da fonte).

Os rendimentos consideram-se obtidos em território nacional, tendo em conta a fonte produtora e/ou a entidade pagadora, conforme o n.º 3 do artigo 4.º do CIRC.

Atente-se que o artigo 98.º do CIRC estabelece que não existe obrigação de se efetuar a retenção na fonte de IRC, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do CIRC, quando - por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado português ou de legislação interna - a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direção efetiva em território português e aí não possua estabelecimento estável, ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte.

Para tal, segundo a Lei portuguesa, a empresa pagadora deverá estar na posse de um certificado modelo 21-RFI devidamente preenchido e assinado, acompanhado de um certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades fiscais do país do beneficiário do rendimento certificando que a entidade em causa é residente para efeitos fiscais.

Na sequência da publicação da Lei n.º 119/2019, o modelo 21-RFI foi alterado por intermédio do Despacho n.º 8 363/2020, de 31 de agosto. Assim, sempre que o sujeito passivo português, enquanto entidade pagadora de rendimentos a entidades não residentes que queiram acionar

a convenção, esteja na posse do formulário 21-RFI e em simultâneo o certificado de residência, deverá agir conforme o disposto na convenção aplicável às operações entre os países em causa. Atualmente, o modelo 21-RFI não precisa de ser autenticado pelas autoridades tributárias competentes (como acontecia ao tempo dos autos), antes devendo estar devidamente preenchido (pela entidade pagadora dos rendimentos) e assinado pelo titular dos rendimentos obtidos em Portugal, anexando a este o respetivo documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais, no período em causa e sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.

Nos termos previstos na lei portuguesa, no caso de a empresa beneficiária do rendimento não entregar o modelo 21-RFI até à data-limite para realizar a retenção na fonte, a entidade portuguesa deve proceder a essa retenção na fonte, entregando o respetivo imposto ao Estado português, conforme determina o n.º 5 do artigo 98.º do CIRC.

Ora, à altura dos factos, o artigo 90.º do CIRC estabelecia o seguinte, na redação da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro:

Artigo 90.º

Dispensa de retenção na fonte

2 – Não existe ainda obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 88.º, quando os sujeitos passivos beneficiem de isenção total ou parcial ou, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

3 – Nas situações referidas no número anterior, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, da verificação dos pressupostos legais de que depende a isenção ou dos que resultem de convenção destinada a eliminar a dupla tributação, consistindo neste último caso, na

apresentação de um formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças certificado pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência.

4 – Quando não seja efetuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

Como se referiu, no que aqui interessa, para afastar a obrigação de efetuar a retenção na fonte, nos casos em que estivesse em causa o acionamento de uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação (“CDT”), era necessário que fosse feita a prova perante a entidade que deveria efetuar a retenção da qualidade de não residente através a apresentação de um formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças certificado pelas autoridades competentes do respetivo Estado da residência.

A Requerente questiona a legalidade desta exigência, referindo de que a existência do referido formulário não é, (ou pode ser), imprescindível para que possam ser aplicadas as Convenções. Vejamos.

O Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 22-06-2011, proferido no processo n.º 0283/11, entendeu que «estes formulários não constituem requisitos "ad substantiam", sendo a prova de residência um mero requisito "ad probatum", já que a certificação de residência é um acto de mero reconhecimento dos pressupostos dos benefícios previstos nas convenções, limitando-se a AF à confirmação desses pressupostos, sendo que, na verdade, o que releva é a efectiva verificação dos respectivos pressupostos, pelo que não devem aqueles formulários constituir o único meio de prova necessário para certificar a sua residência».

Na mesma linha decidiu o mesmo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 14-12-2016, processo 0141/14:

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

II – As normas convencionais vinculam os Estados contratantes não podendo ser alteradas pela lei interna de um deles, dada a primazia do direito convencional sobre a lei interna.

III – Ainda que seja da competência de cada um dos estados contratantes regular as normas procedimentais para efeitos da aplicação da convenção não pode aproveitar-se tal facto para em norma procedural alterar os pressupostos materiais de aplicação da convenção sob pena de violação das normas convencionadas e do disposto no nº 1 do artigo 1º da LGT.

IV – Resulta da interpretação dos artigos 103 da CRP e 90 do CIRC que os formulários exigidos como prova da dispensa da retenção na fonte de IRC dos rendimentos auferidos por entidades não residentes são meros documentos ad probationem pelo que podem ser apresentados – a posteriori” dentro dos prazos legalmente fixados podendo ser substituídos nos termos do artigo 364 nº 2 do Código Civil.

No caso dos autos, os pressupostos de dispensa de retenção na fonte de IRC dos rendimentos em causa são os previstos na CDT celebrada entre Portugal e os vários países referidos, nos quais os beneficiários do pagamento são “não residentes”.

É certo, que as convenções sobre a dupla tributação deixam à disposição dos Estados contratantes a possibilidade de regularem as questões procedimentais - como é o caso.

Há, no entanto, que ter em consideração que a exigência da prova não pode de forma alguma contender com os elementos materiais que determinam a aplicação da convenção.

O que (como se vem apregoando na doutrina e jurisprudência), tornando lícito ao legislador nacional proceder a tal regulamentação para comprovação dos pressupostos dessa aplicação, o inibe, contudo, de criar através do meio de prova utilizado mais um pressuposto dessa aplicação.

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

E, nos termos do artigo 8º nº 2 da CRP, as normas constantes das convenções internacionais regularmente ratificadas vigoram na ordem interna e vinculam internacionalmente o Estado Português não podendo por tal razão uma norma interna alterar uma norma constante da convenção.

No caso em apreciação, ainda que a AT admita que as empresas aludidas não possuem a sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal, cumpre referir que, em rigor, a Requerente não forneceu elementos que, de maneira formal, atestem que em 2020 essas empresas eram “não residentes”, não se mostrando, outrossim, evidenciada a referida sujeição e liquidação do imposto sobre o rendimento nos respetivos Estados de residência.

Na verdade, o que a Requerente junta ao processo são (informais) declarações de algumas das empresas, onde consta o seu domicílio fiscal no ano de 2020, mencionando que, nesse ano, eram fornecedoras de serviços comerciais da “A... Lda”.

Assim, como se disse, a AT considera que tais declarações, juntas aos autos, não comprovam a residência do beneficiário dos rendimentos para efeitos fiscais nos países em causa nem a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado, reclamando, antes, que tal prova se efetive mediante a apresentação de Formulário Modelo 21-RFI devidamente certificado.

Ou seja, para a AT, o Formulário Modelo 21-RFI configura o necessário, e imprescindível, meio idóneo de prova. A sua não apresentação, resulta no não cumprimento dos requisitos para a dispensa de retenção na fonte, nos termos do n.º 2 e n.º 5 do artigo 98.º do Código do IRC.

No entanto, entende este Tribunal que, na senda do professado por Rui Duarte Morais, a exigência generalizada do formulário referido se afigura desproporcionada, e desnecessária em muitos dos casos, designadamente quando se trata de situações em que a residência - como é o caso - já seja do conhecimento da Administração Tributária, ou em que a comprovação pode ser feita com facilidade (como sucede com os sujeitos passivos de IVA residentes ou estabelecidos em países da União Europeia através do VIES) ou através de meios especialmente vocacionados para a troca das informações necessárias para aplicar as CDT, previstos em todos elas.

Acresce que o substituto tributário sempre ficaria na dependência da vontade de uma outra entidade privada ou autoridade pública estrangeira, que, nomeadamente, se poderia recusar a efetuar tal ato.

Como bem se refere na Decisão do Processo nº 949/2019-T:

«A desproporcionalidade da exigência de formulário invocada pela Requerente é especialmente clara quando se constata que todas as CDT prevêem meios de troca entre as administrações tributárias das informações necessárias para as aplicar, que se destinam, precisamente, a permitir confirmar a verificação dos pressupostos da tributação ao abrigo das CDT, e que manifestamente permitem à Administração Tributária nacional apurar com facilidade e eficácia quais as residências dos titulares de rendimentos.

Aliás, a fórmula usualmente utilizada nas CDT relativamente à «troca de informações», aponta no sentido da imperatividade da obtenção das informações necessárias ou previsivelmente relevantes para as aplicar. ()

De qualquer modo, não impõe as CDT a utilização dos formulários como único meio de prova admissível para comprovação da residência dos titulares de rendimentos, a actuação da Administração Tributária está subordinada ao princípio do inquisitório, enunciado no artigo 58.º da LGT), que impõe à Administração Tributária o dever de «no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido».

A face deste princípio, a Administração Tributária não tem só a possibilidade, mas sim o dever de efectuar as diligências tendentes a obter as informações permitidas pelas CDT, o que se justifica acentuadamente por se tratar de um meio de prova especialmente qualificado, equiparado às próprias informações da Administração Tributária portuguesa (artigo 76.º, n.ºs 1 e 4, da LGT).

Assim, numa perspetiva que tenha em mente a unidade do sistema jurídico, que pressupõe a sua coerência, a observância dos deveres decorrentes do princípio do inquisitório não é dispensada quando está em causa o acionamento das CDT, antes é por estas pressuposta, sendo essa a finalidade primacial da previsão da possibilidade de troca de informações entre as administrações tributárias.

Por outro lado, a necessidade de realizar as diligências indispensáveis para apuramento dos pressupostos da tributação também não é afastada pelo entendimento da Administração Tributária sobre o alcance da regra do ónus da prova que está subjacente ao Relatório da Inspecção Tributária e à decisão do recurso hierárquico, em que se refere a que «de acordo com o n.º 1 do art.º 4º da Lei Geral Tributária (LGT), compete ao sujeito passivo o ónus de provar que reúne as condições para aplicar a Convenção, através da existência de formulários apropriados devidamente certificados pelas Entidades Competentes do país da sede do não residente» e «torna-se necessário que o mesmo faça prova da sua qualidade de residente naquele Estado».

Com efeito, como se referiu, mesmo quando a lei estabelece que o ónus da prova recai sobre o contribuinte, a Administração Tributária não está dispensada de «realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido» (artigo 58.º da LGT).

As regras do ónus da prova, no procedimento tributário, não têm o alcance de dispensar a Administração Tributária do cumprimento deste dever, mas apenas de estabelecer contra quem deve ser proferida a decisão, no caso de, no final do procedimento, o Tribunal ficar com uma dúvida insanável sobre qualquer ponto da matéria de facto.

O funcionamento destas regras, assim, ocorre apenas quando, após a actividade necessária para a adequada fixação da matéria de facto, diretamente a partir dos meios de prova e indiretamente com base na formulação de juízos de facto, se chega a uma situação em que não se apurou algum ou alguns dos factos que relevam para a decisão que deve ser proferida. Nestes casos, por força das regras do ónus da prova, devem decidir-se os pontos em que se verifique tal dúvida contra a parte que tem o ónus da prova. Assim, no procedimento tributário, o princípio do inquisitório, enunciado neste artigo 58.º da LGT, situa-se a montante do ónus de prova (acórdão do STA de 21-10-2009, processo n.º 0583/09), só operando as regras do ónus da prova quando, após o devido cumprimento daquele princípio, se chegar a uma situação de dúvida (non liquet) sobre os factos relevantes para a decisão do procedimento tributário, situação esta em que a matéria de facto é decidida contra a parte a quem é imposto tal ónus.

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

As expressões «*todas as diligências necessárias*», «*todos os meios de prova admitidos em direito*» e o «*todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários*», utilizadas nos artigos 26.º e 72.º da LGT e 50.º do CPPT, não dão margem para interpretação restritiva quanto aos deveres de realização de diligências que a lei impõe à Administração Tributária e à não restrição dos meios de prova que deve utilizar.

Não há qualquer norma das CDT que afaste este dever que é imposto generalizadamente à Administração Tributária, em todos os procedimentos tributários, e que é exigido para assegurar a concretização dos princípios constitucionais da prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, da justiça e da igualdade (artigo 266.º da CRP) que não se compatibilizam com a imposição de tributação em situações em que não se verificam os pressupostos substantivos da sua aplicação. Aliás, precisamente em situações deste tipo o Supremo Tribunal Administrativo, independentemente da apresentação ou não de formulário, várias vezes afirmou a preponderância da situação substantiva.

E embora seja certo que as convenções sobre a dupla tributação deixam à disposição dos Estados contratantes a possibilidade de regularem as questões procedimentais, como é o caso dos autos, há contudo que ter em consideração que a exigência da prova não pode de forma alguma contender com os elementos materiais que determinam a aplicação da convenção. O que, tornando lícito ao legislador nacional proceder a tal regulamentação para comprovação dos pressupostos dessa aplicação, o inibe contudo de criar através do meio de prova utilizado mais um pressuposto da aplicação. Como decorre do preceituado no artigo 1º nº1 da LGT, toda

a regulação das normas tributárias tem de ter em consideração o disposto nas normas de direito internacional que vigoram na ordem interna.

A Requerida não contesta que as pessoas coletivas residentes em Espanha, que obtenham rendimentos de lucros em Portugal mas cá não disponham de estabelecimento estável, serão apenas tributadas em Espanha, como é o caso do presente PPA. Não tendo sido invocado, pela AT, que existia algum estabelecimento estável por parte das pessoas coletivas em Portugal, deve concluir-se que se considera assente que tais rendimentos não seriam tributados em Portugal.

E, que, de igual modo, existem ainda pessoas coletivas que obtiveram rendimentos em Portugal, residentes noutros países que não Espanha, em que as convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal com os respetivos países (Alemanha, Suécia, Luxemburgo, Polónia, Países Baixos e Reino Unido), atribuem a competência tributária apenas ao Estado da Residência, nos termos do artigo 7.º, n.º 1, das respetivas convenções para evitar a dupla tributação celebradas com Portugal.

Conclui-se, assim, que o formulário 21-RFI, vigente à data, era uma mera formalidade não exigida na CDT, para efeitos de dispensa, ou não, da retenção na fonte. Sendo que as normas convencionais vinculam os Estados contratantes, não podendo ser alteradas pela lei interna de um deles, dada a primazia do direito convencional sobre a lei interna.

Ainda que seja da competência de cada um dos Estados contratantes regular as normas procedimentais para efeitos da aplicação da CDT, não pode aproveitar-se tal facto para, em norma procedural, alterar os pressupostos materiais de aplicação da convenção, sob pena de violação das normas convencionadas e do disposto no n.º 1 do artigo 1º da LGT, como se referiu.

Em tal razão, entende-se que não tem fundamento legal o entendimento subjacente à liquidação impugnada de que o formulário era o único meio de prova admissível para que as Convenções pudessem ser aplicadas.

Consequentemente, a liquidação impugnada, que tem como pressuposto essa interpretação, enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a sua anulação

Juros indemnizatórios

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, na parte aqui aplicável, «*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*».

No caso presente, concluiu-se, nos termos acima expostos, que a liquidação, em causa, padece do vício de violação de lei que lhe é imputado no pedido de pronúncia arbitral, havendo lugar ao pagamento de juros indemnizatórios pois a ilegalidade daquele ato é imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal.

Face às considerações e solução a que se chega, fica prejudicado o conhecimento dos demais vícios e pedidos formulados.

5. DECISÃO ARBITRAL

De harmonia com o exposto, acorda este Tribunal Arbitral em julgar o pedido de pronúncia arbitral procedente e em consequência:

- Declarar ilegal, anulando, a liquidação e respetivos atos de retenção na fonte de IRC contestados.
- Condenar a AT no reembolso ao Requerente do montante global de €104.507,10.
- Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios, sobre o montante de €104.507,10 contados desde o pagamento indevido do imposto e até integral reembolso.

- Condenar a Requerida nas custas do processo.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de €104.507,10, valor económico do dissenso e indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. 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 integral cargo da Requerida.

Lisboa, 5 de dezembro de 2025

O árbitro presidente

Fernando Araújo

O árbitro vogal

Luís Menezes Leitão

O árbitro vogal

Fernando Miranda Ferreira