

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 303/2025-T

Tema: IRS. Retenções na Fonte. Convenção para evitar a dupla tributação.

Requisitos do artigo 101.º-C, n.º 2, do CIRS.

SUMÁRIO:

I – Nos casos de retenção na fonte, a liquidação não dependerá de o imposto ser, ou não, devido (e muito menos de ser devido por quem a faz), mas de a retenção na fonte dever ter sido, ou não, levada a cabo. Não se estará, portanto, a discutir quem está ou não sujeito a impostos em Portugal, mas apenas se a requerente tinha, ou não, de proceder à retenção na fonte, nos pagamentos que efetuou.

II – Para que as regras previstas na convenção para evitar a dupla tributação sejam acionadas no momento da retenção, seria necessário o cumprimento de três requisitos cumulativos, ou seja, que o beneficiário do rendimento entregasse o formulário modelo 21-RFI devidamente certificado pelas entidades competentes do seu Estado de residência (ainda que se admita a apresentação de documento distinto, desde que idóneo para o efeito), acompanhado pelo certificado de residência fiscal, emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência e comprovativo de sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Victor Calvete (Presidente), Rui Miguel Zeferino Ferreira (Vogal e Relator) e Sérgio Santos Pereira (Vogal), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., LDA.** (doravante abreviadamente designada por “Requerente”), titular do número de identificação de pessoa coletiva..., com sede social na ..., ..., Viana do Castelo, veio solicitar a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 10.º, n.º 1, al. a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), apresentando Pedido de Pronúncia Arbitral o qual teve por objeto a liquidação adicional de Retenções de Fonte, do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), respeitante ao ano de 2020, com o número 2024..., e dos juros compensatórios, correspondentes às liquidações n.ºs 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., 2024..., num montante global de € 112.681,32 (cento e doze mil seiscentos e oitenta e um euros e trinta e dois céntimos), o qual alega ter sido devidamente pago, mas que entende padecer de ilegalidade.
2. A Requerente no pedido formulado requer que seja dado como procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente, seja anulada parcialmente a liquidação adicional de retenções na fonte, do ano de 2020, com o n.º 2024..., bem como os respetivos juros compensatórios, com o reembolso do imposto e acréscimos legais (juros compensatórios) indevidamente pagos, acrescido dos juros indemnizatórios sobre a quantia indevidamente paga, desde a data do pagamento do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo apresentado pela Requerente em 28 de março de 2025, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente comunicado à Requerida.
4. Nos termos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º

do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os aqui signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 21 de maio de 2025, as Partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 11 de junho de 2025.

5. No pedido arbitral a Requerente invocou, em síntese, que:

- A.** Devido à proximidade a que se encontra de Espanha (7 km), é habitual contratar trabalhadores dependentes transfronteiriços, ou seja, contrata trabalhadores que residem em Espanha e que todos os dias se deslocam às instalações da Requerente, em Portugal, para trabalhar, voltando ao final do horário laboral para as suas habitações em Espanha;
- B.** No âmbito da inspeção tributária a que foi sujeita, no contexto da ordem de serviço n.º OI2023..., o respetivo relatório final concluiu pela ausência de retenção na fonte, no que toca a adiantamentos por conta de lucros; ausência de retenção na fonte, no que toca a IRS, relativamente a funcionários não residentes e a prestadores de serviços não residentes; e ao prestador de serviço não residente no México;
- C.** O conjunto de irregularidades apontadas culminaram numa liquidação no valor total de € 112.681,32, em que € 96.329,50 correspondem ao alegado imposto em falta e € 16.351,82 a juros compensatórios;

- D. A Requerida não põe em causa que as diversas pessoas singulares, sobre as quais, alegadamente não foram efetuadas as retenções na fonte, são não residentes, bem como aquela sustenta que o imposto era devido por meio de retenção na fonte, a título definitivo, pela não entrega dos modelos 21-RFI de cada uma das pessoas singulares visadas;
- E. Apresenta, no âmbito do pedido de pronúncia arbitral, os modelos 21-RFI, solicitados no relatório de inspeção, relativamente aos seguintes trabalhadores: B...; C...; D...; E...; F...; G...; H...; I...; J...; K...; L...; M...; e N...;
- F. Apresenta no âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral, o certificado de residência fiscal, para o ano de 2020, de O...;
- G. A própria AT ao admitir no relatório de inspeção que os trabalhadores eram não residentes, logicamente não poderá discordar dos factos alegados pela Requerente;
- H. Quanto aos prestadores de serviços, a própria Requerida identifica o NIF no país de residência e respetivo país de residência, ou seja, apesar da prova de residência que a Requerente junta, é necessário considerar que a residência não é facto controvertido, pois a própria Requerida assim o constata e admite, quer no relatório de inspeção, quer nos anexos do mesmo, pelo que todas as pessoas singulares em causa eram não residentes, isto é, todas residentes em Espanha, exceto a trabalhadora independente P... que era residente no México;
- I. Há que considerar a existência do princípio da primazia da lei convencional sobre a lei interna, por força do artigo 8.º, da Constituição da República Portuguesa (CRP), pelo que da interpretação da Requerida resultaria o inverso, que a lei interna se sobrepõe à lei convencional, isto é, de que o artigo 101.º-C, n.º 2, do CIRS se sobrepõe aos artigos 14.º, n.º 1 e 15.º, n.º 4, da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e Espanha, o que é manifestamente inconstitucional, por violação do artigo 8.º, n.º 2, da CRP;

- J. A prova dos pressupostos para a aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação pode ser efetuada por qualquer meio idóneo, pelo que o entendimento propugnado pela Requerida, não encontra qualquer acolhimento judicial ou arbitral, ou seja, de que o formulário 21-RFI é documento necessário e obrigatório para o rendimento ficar isento de retenção na fonte;
- K. Desde que os pressupostos da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e Espanha estivessem cumpridos, Portugal não poderia tributar tais rendimentos, conforme se extraiu da jurisprudência invocada no pedido de pronúncia arbitral;
- L. Tendo a Requerida admitido que as pessoas singulares eram todas residentes noutras países e sendo oficiada para obter informações sobre essas mesmas pessoas junto de Autoridades Fiscais estrangeiras, existirá prova suficiente (mesmo não dispondo de 21-RFI, que pode ser substituída, conforme resulta da jurisprudência) de que a retenção na fonte não foi nem é devida;
- M. De qualquer forma, a apresentação dos documentos em causa não tem qualquer relevância, visto que está convencionado que será o Estado da Residência a tributar o rendimento;
- N. Da leitura das convenções, é evidente que a competência para tributar os trabalhadores transfronteiriços é atribuída apenas ao país de residência e não ao país em que exercem o emprego;
- O. A liquidação adicional de IRS, 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 Espanha é competente para tributar os rendimentos obtidos pelos trabalhadores Espanhóis em Portugal, mas também, 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 Espanha tem competência para tributar estes rendimentos e as convenções sobre dupla tributação não estipulam a obrigatoriedade de o sujeito passivo estar munido do mencionado modelo;

- P.** Quanto aos prestadores de serviços, Espanha é exclusivamente competente para tributar os rendimentos obtidos pelos prestadores de serviços aí residentes, mesmo tendo sido os rendimentos obtidos em Portugal;
- Q.** A Requerida não alegou que o rendimento devia ser tributado em Portugal por existência de uma instalação fixa por parte dos prestadores de serviços não residentes em Portugal, situação em que poderiam ser, o que também não pode fazer nesta sede por extrapolar o âmbito do alegado no relatório final de inspeção;
- R.** A liquidação adicional de IRS, 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 Espanha era competente para tributar os rendimentos obtidos pelos prestadores de serviços Espanhóis em Portugal, mas também, por primazia do direito convencional sobre o direito interno, a exigência de um modelo 21-RFI é meramente interna, não tendo qualquer relevância para determinação da retenção na fonte, visto que apenas Espanha tem competência para tributar estes rendimentos e as convenções sobre dupla tributação não estipulam a obrigatoriedade de o sujeito passivo estar munido do mencionado documento;
- S.** Quanto à prestadora de serviços do México, é notório que, por regra, os rendimentos obtidos por prestadores de serviços com residência no México, devem ser aí tributados, a menos que disponham em Portugal de uma instalação fixa em Portugal, ou residam neste país mais de 183 dias;
- T.** A Requerida viola o princípio da primazia do direito internacional convencional sobre a lei interna, visto que a lei convencional claramente indica que o Estado competente para tributar este rendimento é o México, não tendo Portugal qualquer competência para o fazer;

- U.** A liquidação adicional de IRS 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 México era competente para tributar os rendimentos obtidos pela prestadora de serviços Mexicana em Portugal, mas também, por primazia do direito convencional sobre o direito interno, a exigência de um modelo 21-RFI é meramente interna, não tendo qualquer relevância para determinação da retenção na fonte, visto que apenas o México tem competência para tributar estes rendimentos e as convenções sobre dupla tributação não estipulam a obrigatoriedade de o sujeito passivo estar munido do mencionado documento;
- V.** Ao abrigo do princípio do inquisitório o tribunal deverá ordenar a necessária prova, para a boa aplicação da convenção para evitar a dupla tributação entre Portugal e Espanha, sendo um poder que a Autoridade Tributária tem, ao abrigo do 26.º, n.º 1, da convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o México;
- W.** Nos termos de artigo 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, para além do reembolso da quantia que foi alvo de liquidação adicional e já integralmente paga pela Requerente, a mesma deve ser resarcida 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.
- 6.** Em 1 de setembro de 2025, após notificação à Requerida para apresentação de resposta, a mesma apresentou-a, bem como juntou em 4 de setembro de 2025 o respetivo processo administrativo, invocando em síntese, que:
- A.** É indiscutível que o entendimento sustentado pela Requerente, não encontra qualquer acolhimento judicial ou arbitral.
- B.** Caso os rendimentos sejam auferidos por pessoa singular não residente, qualificados como rendimentos de trabalho dependente, consideram-se rendimentos obtidos em

território nacional [n.º 1, alínea a) do artigo 18.º do CIRS], quando decorram de atividades exercidas em território nacional ou quando os rendimentos sejam devidos por entidades que aqui tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável à qual deva ser imputado o pagamento, e como tal, estão aqui sujeitos a tributação;

- C. Em regra, as entidades que tenham ou devam ter contabilidade organizada e que paguem ou coloquem à disposição de pessoas singulares não residentes, rendimentos do trabalho dependente, são obrigadas a efetuar retenção na fonte do IRS por aplicação da taxa liberatória de 25 por cento nos termos do artigo 71.º, n.º 4, alínea a) do CIRS;
- D. As convenções (ou acordos internacionais) estabelecem mecanismos para evitar ou atenuar a dupla tributação e, bem assim, que o disposto em legislação internacional se sobreponha ao disposto no direito interno;
- E. Durante o procedimento inspetivo, a Requerente não demonstrou estarem reunidas as condições de dispensa de retenção na fonte referidas no RIT, pelo que caberia à requerente demonstrar que “*não foram sujeitos a tributação no momento em que o deviam ter sido, mas foram-no em consequência do procedimento inspetivo*” - Cfr. *infra*, § 34.
- F. A Requerente pode fazer prova “à posteriori” dos pressupostos da não obrigação de efetuar a retenção na fonte conforme disposto no n.º 1 do artigo 101.º-C do Código do IRS, sendo que a mesma apresenta apenas o modelo 21-RFI e/ou certificado de residência fiscal de alguns trabalhadores;
- G. Os certificados de residência emitidos pela Agência Tributária Espanhola, atestam a residência fiscal dos trabalhadores, no período em causa, naquele território, mas não é ali confirmada a sujeição a imposto sobre o rendimento em Espanha, pelo que

não estão verificados os pressupostos legais e materiais de que dependeria a dispensa, total ou parcial, de retenção na fonte;

- H.** Os documentos não atestam o que a Requerente pretende, mas unicamente que os trabalhadores residem em Espanha, pelo que não se encontra provada a sujeição dos rendimentos auferidos à convenção para evitar dupla tributação, por falta de declaração das autoridades fiscais de Espanha nesse sentido, sendo, assim, de concluir, que, ainda que a prova dos pressupostos da não obrigação de efetuar a retenção na fonte se pode fazer por outro meio idóneo, e não apenas através da apresentação do formulário Mod. 21-RFI, a verdade é que os documentos anexados pela Requerente na petição, não permitem atestar nada mais além da residência fiscal, ao contrário do que a própria Requerente pretende;
- I.** Não foram apresentados quaisquer elementos relativamente aos seguintes prestadores de serviços: Q...; R...; S...; T...;
- J.** Para que as regras previstas na convenção sejam acionadas no momento da retenção, é necessário que a sociedade portuguesa cumpra os três requisitos cumulativamente, ou seja, que o beneficiário do rendimento entregue o formulário modelo 21-RFI devidamente certificado pelas entidades competentes do seu Estado de residência, acompanhado pelo certificado de residência fiscal, emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência e comprovativo de sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado;
- K.** Relativamente aos prestadores de serviços não residentes, pessoas singulares, aos quais não se aplica a dispensa de retenção na fonte prevista no artigo 101.º-C do CIRS, dado que não foram apresentados os documentos devidos a que se refere o n.º 2 do mesmo artigo, procedeu à retenção na fonte dos valores de imposto sobre o rendimento, uma vez que, nos termos da alínea a) do n.º 4 do artigo 71.º do CIRS, estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%, os rendimentos da categoria B obtidos em território português por não residentes,

conforme dispõe o artigo 18.º do CIRS, com a correspondente entrega do imposto, nos termos do n.º 3 do artigo 98.º do mesmo código, atendendo ainda ao disposto no n.º 8 do artigo 101.º do CIRS;

- L.** No que respeita à prestadora de serviços do México, tratando-se de rendimentos considerados obtidos em território português conforme dispõe a alínea f) do artigo 18.º do CIRS, não foram devidamente declarados nas declarações modelo 30 entregues, destinadas a dar cumprimento à obrigação acessória prevista no n.º 7 do artigo 119.º do CIRS, com a correspondente entrega do imposto, nos termos do n.º 3 do artigo 98.º do mesmo código;
 - M.** Foram efetuadas todas as diligências, seguidos todos procedimentos e recolhidos todos os meios de prova admitidos em direito tendo em vista o apuramento dos factos tributários agora em crise, pelo que não houve omissão/abstenção de praticar diligências necessárias para o apuramento da verdade material e para apuramento da situação tributária do sujeito passivo e a quantificação e qualificação dos factos tributários analisados;
 - N.** A Requerente não demonstrou, como lhe era imposto, estarem verificados os pressupostos da não obrigação de efetuar a retenção na fonte e a subsunção destes casos ao disposto no n.º 1 do artigo 101.º-C do Código do IRS, não estando, por isso, verificados os pressupostos da dispensa de retenção na fonte;
 - O.** Não há na sua atuação um “erro imputável aos serviços”, na emissão da liquidação impugnada, pelo que inexiste o direito da Requerente ao recebimento de juros indemnizatórios.
7. Em 31 de março de 2025, a Requerente juntou aos presentes autos o pedido de pronúncia arbitral assinado, bem como, em 2 de abril de 2025, juntou aos autos o documento n.º 6 em PDF. Posteriormente, em requerimento de 4 de novembro de 2025,

procedeu à junção de documentos referentes aos trabalhadores I... [Mod. 21-RFI] e J... [certificado de residência da Agência Tributária de Espanha e Mod. 21-RFI].

8. Por despacho de 11 de novembro de 2025, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, com fundamento na inexistência de testemunhas e de matéria de exceção, bem como se concedeu o prazo de 10 dias, para a Requerida, querendo, se pronunciar sobre a junção dos documentos por parte da Requerente.
9. A Requerida, no prazo concedido para o efeito, não se prenunciou sobre a junção dos documentos por parte da Requerente.

A Requerente, em 20 de novembro de 2025, procedeu ao pagamento da taxa de arbitragem subsequente.

II. SANEAMENTO

10. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
11. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
12. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.
13. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.
14. Não foram suscitadas exceções de que cumpra conhecer.
15. O processo não enferma de nulidades.

III. DA MATÉRIA DE FACTO

A. FACTOS PROVADOS

16. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- A. A Requerente é uma sociedade comercial, com sede em Portugal, na... ..., ...-..., Viana do Castelo, que se encontra inscrita no cadastro da Autoridade Tributária e Aduaneira com a atividade principal “*Fabricação de Outros Produtos Metálicos Diversos, n.e.*”;
- B. A Requerente foi objeto dum procedimento inspetivo externo, inicialmente de âmbito parcial e, posteriormente, por Despacho de 2024-01-22, do Diretor de Finanças, de âmbito geral, efetuada pelos serviços de inspeção tributária, a coberto da ordem de serviço n.º OI 2023..., tendo como fundamento a necessidade de verificação do cumprimento das obrigações fiscais do ano de 2020;
- C. A morada da Requerente encontra-se a cerca de 7 km de Espanha, e face à sua proximidade, a Requerente contrata trabalhadores dependentes e prestadores de serviços (trabalhadores independentes) transfronteiriços;
- D. Os trabalhadores e prestadores se serviços em questão residem em Espanha, deslocando-se todos os dias às instalações da Requerente, em Portugal, para trabalhar, e voltando ao final do horário laboral para as suas residências em Espanha;

- E.** Da ação inspetiva, foram efetuadas correções em sede de IRC, no montante de € 98.001,94 (correção ao lucro tributável declarado, que alterou o lucro tributável declarado de € 987.914,79 para lucro tributável no valor de € 1.085.916,73 e retenções na fonte de IRC no valor de € 89.651,39 de imposto); em sede de retenções na fonte de IRS, em que foi apurado o montante de € 96.329,50; e em sede de IVA, onde foi apurado o montante de € 11.521,33 em falta;
- F.** Do projeto de relatório de inspeção tributário, que veio a transformar-se em relatório final da inspeção tributária, resulta que a Requerente não procedeu à entrega dos seguintes valores de retenções da fonte, constantes do quadro seguinte:

Mês	CIRS			Total IRS	CIRC		Data de Entrega
	Art.º 71º Alínea a) nº 4		Art.º 71º Alínea a) nº 1		Art. 94.º Alínea f) do n.º 1		
	Categoria A	Categoria B	Categoria E				
janeiro	5 865,47		1 023,85	2 380,00	9 269,32	3 579,23	20/02/2020
fevereiro	6 017,06	338,75	1 466,13	2 380,00	10 201,94	13 474,54	20/03/2020
março	5 603,84	338,75	1 040,91	2 380,00	9 363,50	4 523,82	20/04/2020
abril	5 664,01	338,75	516,46	2 380,00	8 899,22	3 896,75	20/05/2020
maio	5 782,11	338,75	2 018,38		8 139,24	6 986,74	20/06/2020
junho	5 737,09	338,75	424,38		6 500,22	1 628,87	20/07/2020
julho	6 688,72	338,75	351,73		7 379,20	8 873,91	20/08/2020
agosto	5 914,78	338,75	822,36		7 075,89	5 724,31	20/09/2020
setembro	5 954,45	338,75	371,88		6 665,08	3 670,84	20/10/2020
outubro	5 906,49	338,75	938,63		7 183,87	11 373,02	20/11/2020
novembro	6 135,05	338,75	281,63		6 755,43	8 772,62	20/12/2020
dezembro	8 557,84	338,75			8 896,59	17 146,74	20/01/2021
Totais	73 826,91	3 726,25	9 256,34	9 520,00	96 329,50	89 651,39	

- G.** A Requerente no decurso do procedimento inspetivo não apresentou provas/documentos a que se refere o n.º 2 do artigo 98º do CIRC ou o n.º 2 do artigo 101º-C do CIRS, relativamente aos pagamentos efetuados a não residentes em território nacional, declarados nas respetivas modelo 30 - Rendimentos pagos ou colocados à disposição de não residentes, prevista nos artigos 119º do CIRS, nº 7 e 128.º do CIRC, com indicação do regime de tributação com o código 02- Tributação nos termos de uma convenção para evitar a dupla tributação;
- H.** Relativamente aos funcionários não residentes, não foi aplicada a dispensa de retenção na fonte, prevista no artigo 101º-C, do CIRS, dado que não foram apresentados durante o procedimento inspetivo os documentos devidos, a que se refere o n.º 2 do mesmo artigo, mesmo após notificação por parte da Requerida, pelo que resultou o apuramento dos seguintes valores em falta:

Meses	Rendimentos Pagos Categoria A*	Retenção na fonte IRS			Data limite de pagamento
		Efetuada (1)	Devida 25% (2)	IRS em falta 3=(2)-(1)	
janeiro	23 461,77	0,00	5 865,47	5 865,47	20/01/2020
fevereiro	25 342,31	318,54	6 335,60	6 017,06	20/03/2020
março	23 698,18	320,74	5 924,58	5 603,84	20/04/2020
abril	23 944,21	322,06	5 986,07	5 664,01	20/05/2020
maio	24 414,84	321,62	6 103,73	5 782,11	20/06/2020
junho	26 115,90	791,92	6 529,01	5 737,09	20/07/2020
julho	30 127,17	843,09	7 531,81	6 688,72	20/08/2020
agosto	25 536,71	469,42	6 384,20	5 914,78	20/09/2020
setembro	25 695,42	469,42	6 423,87	5 954,45	20/10/2020
outubro	25 713,23	521,84	6 428,33	5 906,49	20/11/2020
novembro	26 648,55	527,10	6 662,15	6 135,05	20/12/2020
dezembro	36 308,91	519,40	9 077,24	8 557,84	20/01/2021
Total	317 007,20	5 425,15	79 252,06	73 826,91	

- I. Relativamente aos prestadores de serviços não residentes, pessoas singulares, não foi aplicada a dispensa de retenção na fonte, prevista no artigo 101º C do CIRS, dado que não foram apresentados durante o procedimento inspetivo os documentos devidos, a que se refere o n.º 2 do mesmo artigo, mesmo após notificação da Requerida, pelo que resultou o apuramento dos seguintes valores em falta:

Meses	Rendimentos Pagos-Categoria B*	Retenção na fonte IRS			Data limite de pagamento
		Efetuada (1)	Devida 25% (2)	IRS em falta 3=(2)-(1)	
janeiro	4 095,40	0,00	1 023,85	1 023,85	20/02/2020
fevereiro	5 864,50	0,00	1 466,13	1 466,13	20/03/2020
março	4 163,60	0,00	1 040,91	1 040,91	20/04/2020
abril	2 065,80	0,00	516,46	516,46	20/05/2020
maio	8 073,50	0,00	2 018,38	2 018,38	20/06/2020
junho	1 697,50	0,00	424,38	424,38	20/07/2020
julho	1 406,90	0,00	351,73	351,73	20/08/2020
agosto	3 289,40	0,00	822,36	822,36	20/09/2020
setembro	1 487,50	0,00	371,88	371,88	20/10/2020
outubro	3 754,50	0,00	938,63	938,63	20/11/2020
novembro	1 126,50	0,00	281,63	281,63	20/12/2020
Total	37 025,10	-----	-----	9 256,34	

- J. Foram pagos à não residente P..., com NIF ..., e morada em..., México, rendimentos relativos a aquisição de serviços de assessoria empresarial, no valor de €1.355,00, por mês, a partir de fevereiro de 2020, não tendo a Requerente procedido a retenção na fonte, e não possuindo as provas à data do procedimento inspetivo, a que se refere o n.º 2 do artigo 101º-C do CIRS, pelo que resultou o apuramento dos seguintes valores em falta:

Meses	Rendimentos Pagos-Categoria B*	Retenção na fonte IRS			Data limite de pagamento
		Efetuada (1)	Devida 25% (2)	IRS em falta 3=(2)-(1)	
fevereiro	1 355,00	0,00	338,75	338,75	20/03/2020
março	1 355,00	0,00	338,75	338,75	20/04/2020
abril	1 355,00	0,00	338,75	338,75	20/05/2020
maio	1 355,00	0,00	338,75	338,75	20/06/2020
junho	1 355,00	0,00	338,75	338,75	20/07/2020
julho	1 355,00	0,00	338,75	338,75	20/08/2020
agosto	1 355,00	0,00	338,75	338,75	20/09/2020
setembro	1 355,00	0,00	338,75	338,75	20/10/2020
outubro	1 355,00	0,00	338,75	338,75	20/11/2020
novembro	1 355,00	0,00	338,75	338,75	20/12/2020
dezembro	1 355,00	0,00	338,75	338,75	20/01/2021
Total	14 905,00			3 726,25	

K. A Requerente apenas apresentou documentos probatórios nos presentes autos de arbitragem, tendo junto com a apresentação do pedido de pronúncia arbitral os seguintes documentos por trabalhador:

- B....: Mod. 21-RFI;
- C....: Mod. 21-RFI e Certificado de residência fiscal;
- D....: Mod. 21-RFI e Certificado de residência fiscal;
- E....: Mod. 21-RFI e Certificado de residência fiscal;
- F....: Mod. 21-RFI;
- G....: Mod. 21-RFI e Certificado de residência fiscal;
- H....: Mod. 21-RFI;

- K....: Mod. 21-RFI e Certificado de residência fiscal;
 - L....: Mod. 21-RFI e Certificado de residência fiscal;
 - O....: Certificado de residência fiscal;
 - M....: Mod. 21-RFI e Certificado de residência fiscal;
 - N....: Mod. 21-RFI];
- L.** Com o requerimento de 4 de novembro de 2025, a Requerente apresentou os seguintes documentos por trabalhador:
- I....: Mod. 21-RFI;
 - J....: Mod. 21-RFI e certificado de residência fiscal;
- M.** Em 2 de outubro de 2024, a Requerente foi notificada para o exercício do direito de audição previsto no 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e art.º 60.º do RCPITA;
- N.** A Requerente não exerceu o direito de audição prévia, pelo que a Requerida manteve as correções propostas e emitido, no que ao IRS respeita, a liquidação adicional n.º 2024..., referente a retenções na fonte de IRS do período de 2020, no valor de € 112.681,32 (€ 96.329,50 de imposto e € 16.351,82 de juros compensatórios) e com data-limite de pagamento de 2024.12.30;
- O.** A Requerente procedeu ao pagamento da liquidação em 30 de dezembro de 2024;
- P.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 28 de março de 2025;

B. FACTOS NÃO PROVADOS:

17. Não se provou que os rendimentos auferidos no ano de 2020, pelos trabalhadores e prestadores serviços residentes em Espanha, bem como à prestadora de serviços residente no México, estivessem sujeitos a imposto sobre o rendimento nesses Estados.

C. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA

18. A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a convicção ficou formada com base nas peças processuais, bem como nos documentos juntos aos autos, quer pela Requerente (tanto com o pedido de pronúncia arbitral, como no decurso dos presentes autos), quer pela Requerida (no processo administrativo) e em factos não questionados pelas partes.

19. Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor, nos termos do n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, de acordo com o n.º 2 do artigo 123.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

20. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/13, “*o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”. Na realidade, as Partes, quanto à matéria de facto, não divergem na sua posição, com exceção do facto dado como não provado.

21. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.
22. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.
23. Em relação ao facto dado como não provado, cujo ónus da prova estava a cargo da Requerente, resulta, desde logo, que os documentos apresentados nos presentes autos não o foram no decurso do procedimento de inspeção tributária, pelo que o ato tributário de liquidação adicional de IRS (retenções na fonte) foi legalmente praticado, face à inexistência da prova/documentação necessária a garantir a dispensa da retenção na fonte. Na realidade, nem se comprehende a falta de colaboração da Requerente no decurso do procedimento inspetivo, como lhe impõe o artigo 59.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, que estabelece que “*Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco.*”.
24. Ademais, da factualidade dada como provada, designadamente a constante dos pontos G, H, I, J, K e L, o conteúdo que se extrai dos documentos apresentados para os trabalhadores e prestadores de serviços limita-se a comprovar a sua residência fiscal em Espanha. Com efeito, dos documentos apresentados não é possível alcançar que os identificados trabalhadores e prestadores de serviço se encontram sujeitos em Espanha e no México a imposto sobre o rendimento, por falta de declaração das autoridades fiscais de Espanha nesse sentido. Igualmente, continuam a existir casos onde inexiste sequer a apresentação de qualquer prova documental, que permita dar cumprimento às obrigações acessórias impostas pelo artigo 101.º-C, n.º 2, do CIRS, para efeitos de dispensa das retenções na fonte nos casos de *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.

25. Efetivamente, subjacente à *ratio legis* do artigo 101.º-C, do CIRS, está a criação de um mecanismo de controlo que garanta a tributação efetiva no Estado de residência, de modo a garantir a adequada aplicação das convenções para evitar a dupla tributação, e que a sua aplicação não degenera numa indesejada dupla não tributação. Na realidade, por um lado, os certificados de residência fiscal, emitidos pela Agência Tributária Espanhola, atestam apenas a residência fiscal dos trabalhadores, no período em causa, naquele território. Por outro lado, dos modelos 21-RFI apresentados, também não consta declaração da Agência Tributária espanhola que dê cumprimento a tal requisito, uma vez que apenas certifica a aplicação da convenção para evitar a dupla tributação, e não a sujeição ao imposto sobre o rendimento espanhol.
26. Acresce que, não sendo os rendimentos auferidos em Portugal conhecidos pelas autoridades espanholas, que não têm – exceto se alertadas para tal – forma de controlar o recebimento dos mesmos, conduz a que a questão não se limite a estarem os referidos residentes sujeitos a tributação em Espanha, que efetivamente o hão-se estar, mas estarem sujeitos a tributação pelos rendimentos recebidos em Portugal.
27. Consequentemente, não estão verificados os pressupostos legais e materiais de que dependeria a dispensa de retenção na fonte, sendo que em vários casos não consta sequer a existência de nenhum documento, como sucede nos casos dos prestadores de serviços Q... (NIF espanhol n.º ...); R... (NIF espanhol n.º ...); S... (NIF espanhol n.º...); e T... (NIF espanhol n.º ...).
28. A Requerente remete a prova para tais documentos, mas os mesmos não permitem extraír, por qualquer forma, que os trabalhadores e prestadores de serviços estivessem efetivamente sujeitos a imposto sobre o rendimento em Espanha, bem como não permite fazer prova que os rendimentos auferidos em território português, que à partida

são desconhecidos das autoridades fiscais espanholas, estiveram sujeitos a tributação nesse território.

29. Face ao exposto, da factualidade dada como não provada, o tribunal conclui que a Requerente não cumpriu o ónus probatório a que estava adstrito, dando-se o facto como não provado.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

A. DA FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

30. Nos presentes autos está em causa determinar, por um lado, qual ou quais os elementos documentais suficientes para provar os pressupostos da não obrigação de efetuar a retenção na fonte nos termos do n.º 1 do artigo 101.º-C do Código do IRS e, por outro lado, quais os elementos materiais que devem constar de tal suporte documental, para que se possa concluir pela suficiência probatória da declaração apostila nesses documentos para provar os aludidos pressupostos.

31. Do artigo 18.º do CIRS vêm identificadas as diversas situações que configuram rendimentos obtidos em território nacional. Nesse contexto, estabelece o artigo 18.º, n.º 1, al. a), do CIRS, que “[c]onsideram-se obtidos em território português: *Os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de atividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento*”. Assim, as atividades exercidas em território nacional ou quando os rendimentos sejam devidos por entidades que aqui tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável à qual deva ser imputado o pagamento, como tal, estão aqui sujeitos a tributação.

32. Igualmente, da mesma disposição legal resulta que “[c]onsideram-se obtidos em território português: f) Os rendimentos que não se encontram previstos na alínea

anterior decorrentes de atividades profissionais e de outras prestações de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico, técnico e de intermediação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas em território português, com exceção das relativas a transportes, telecomunicações e atividades financeiras, desde que devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento”.

- 33.** Por outro lado, as entidades que tenham ou devam ter contabilidade organizada e que paguem ou coloquem à disposição de pessoas singulares não residentes, rendimentos do trabalho dependente e de trabalho independente, são obrigadas a efetuar retenção na fonte do IRS, por aplicação da taxa liberatória de 25%, nos termos do artigo 71.º, n.º 4, alínea a) do CIRS. Efetivamente, esta disposição legal dispõe que “*Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%, os seguintes rendimentos obtidos em território português por não residentes: a) Os rendimentos do trabalho dependente e todos os rendimentos empresariais e profissionais, ainda que decorrentes de atos isolados*”.
- 34.** Assim sendo, as convenções para evitar a dupla tributação estabelecem mecanismos para evitar ou atenuar a dupla tributação, sendo que o direito internacional se sobrepõe ao disposto no direito interno. Porém, a existência de obrigações acessórias, como aquelas que resultam do artigo 101.º-C, n.º 2, do CIRS, não correspondem a qualquer violação do direito convencional, nem a uma sobreposição do direito interno sobre o direito internacional, uma vez que a competência tributária é respeitada, sob o cumprimento de deveres acessórios, que pretendem garantir que, no caso em apreço, o rendimento obtido é efetivamente sujeito a imposto no país da residência do seu titular.
- 35.** O artigo 101.º-C, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (CIRS), estabelece que:

“I - Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRS, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no

artigo 71.º quando, por força de uma convenção destinada a evitar 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” (negrito e sublinhado nosso).

36. Com efeito, durante o procedimento inspetivo, a Requerente não demonstrou estarem reunidas as condições de dispensa de retenção na fonte [aplicando-se o artigo 71.º, n.º 4, em conjugação do artigo 101.º-C, n.º 5, do CIRS], cabendo à Requerente, como entidade devedora dos rendimentos, a obrigação de retenção do correspondente imposto e entrega do mesmo.
37. Quando não seja efetuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, fica o substituto tributário [a Requerente] obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei. Essa consequência apenas poderá ser evitada se o substituto tributário [a Requerente] comprove com o documento a que se refere o n.º 2 a verificação dos pressupostos para a dispensa de retenção na fonte.
38. Nos presentes autos estão em causa as retenções da fonte de trabalhadores dependentes e prestadores de serviços transfronteiriços, com exceção do caso da prestadora de serviços do México, pelo que começando pelas primeiras situações, haverá que perceber o que resulta da convenção para evitar a dupla tributação, celebrada entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha, aprovada pela Resolução da Assembleia da República 6/95. Nesse contexto, consta da mesma o seguinte:

Artigo 14.º

Profissões independentes

- 1- Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras actividades de carácter*

independente só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que esse residente disponha, de forma habitual, no outro Estado Contratante, de uma instalação fixa para o exercício das suas atividades. Se dispuser de uma instalação fixa, os rendimentos podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que sejam imputáveis a essa instalação fixa” (negrito e sublinhado nosso)

2- (...)"

Artigo 15.^º

Profissões dependentes

(...)

4 – Não obstante o disposto nos n.^ºs 1 e 2, as remunerações auferidas de um emprego exercido num outro Estado Contraente por um trabalhador fronteiriço, isto é, que tenha a sua residência habitual no outro Estado Contratante ao qual regressa normalmente todos os dias, só podem ser tributadas nesse outro Estado (negrito e sublinhado nosso)

39. Por seu lado, no que concerne à prestadora de serviços residente do México, haverá que perceber o que resulta da convenção para evitar a dupla tributação, celebrada entre a República Portuguesa e os Estados Unidos Mexicanos, aprovada pela Resolução da Assembleia da República 84/2000. Nesse contexto, consta da mesma o seguinte:

Artigo 14.^º

Profissões independentes

1- Os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras actividades de carácter independente só podem ser tributados nesse Estado, excepto nas

circunstâncias seguintes, em que esses rendimentos podem ser igualmente tributados no outro Estado Contratante:

- a) *Se esse residente dispuser, de forma habitual, no outro Estado Contratante de uma instalação fixa para o exercício das suas actividades, mas apenas na medida em que sejam imputáveis a essa instalação fixa; ou*
- b) *Se esse residente, sendo um indivíduo, permanecer no outro Estado Contratante durante um período ou períodos que atinjam ou excedam, no total, 183 dias em qualquer período de 12 meses, com início ou termo no ano civil em causa; nesse caso, os rendimentos podem ser tributados no outro Estado Contratante, mais unicamente na medida em que sejam derivados de actividades desempenhadas nesse outro Estado (negrito e sublinhado nosso)*

40. Portanto, com base nos documentos juntos aos autos pela Requerente, designadamente, os modelos 21-RFI e os certificados de residência de Espanha, podemos, desde já, concluir que os identificados trabalhadores e prestadores de serviços, destinatários dos rendimentos de trabalho dependente e de trabalho independente eram, no ano de 2020, respetivamente, residentes em Espanha e no México, conforme é dado como provado. Aliás, a Requerida não impugna os documentos apresentados, embora retire dos mesmos distintas conclusões, face às que são retiradas pela Requerente. Assim, nos termos do artigo 75.º da LGT, “[p]resumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”.

41. Consequentemente, nada nos permite concluir outra coisa que não seja que os documentos em causa são, de facto, verdadeiros, bem como o conteúdo material das declarações neles apostas, ou seja, que – com a exceção da prestadora de serviços

residente do México – os beneficiários dos rendimentos, no ano a que a liquidação em apreço nos autos diz respeito, eram residentes em Espanha.

42. Desses documentos, resulta quanto ao certificado de residência fiscal, única e exclusivamente, que “*Las autoridades fiscales de ESPAÑA certifican que, en cuanto les es posible conocer, (...), con NIF: (...), es residente en ESPAÑA*” [As autoridades fiscais de Espanha certificam que, quanto ao que lhes é possível conhecer, (...), com NIF: (...), é residente em Espanha]. Portanto, este documento apenas permite comprovar parte das exigências do artigo 101.º-C, n.º 2, do CIRS, nomeadamente, a Residência para efeitos fiscais no período em causa, nada comprovando no que diz respeito da sujeição a imposto sobre o rendimento no país de residência.
43. Por seu lado, quanto aos vários modelos 21-RFI apresentados nos presentes autos por referência aos trabalhadores ou prestadores de serviços acima identificados, resulta dos mesmos, nomeadamente do quadro “III”, que “*Este formulário apenas é válido quando acompanhado de prova de residência fiscal. 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*
- ”.
44. Portanto, a sua validade estava dependente de apresentação de certificado de residência fiscal, o que não ocorreu quanto a alguns dos trabalhadores/prestadores de serviços, nomeadamente, B...; F...; H...; N... e I...-, que apenas apresentaram o modelo 21-RFI. Acresce que os prestadores de serviços Q...; R...; S... e T... mecânica não apresentaram os modelos 21-RFI, nem os certificados de residência fiscal.
45. Estes casos são evidentes quanto ao incumprimento das obrigações acessórias constantes do artigo 101.º-C, n.º 2, do CIRS. Porém, mais duvidoso será os casos dos trabalhadores/prestadores de serviços em que se verifica a apresentação dos identificados dois documentos (modelo 21-RFI e certificado de residência fiscal),

sendo certo que não pode bastar a sua mera existência formal, havendo que apreciar o seu conteúdo material, nomeadamente se dele resulta a atestação/declaração de sujeição a imposto no país da residência.

46. Assim, cumpre apreciar se tais documentos atestam a sujeição a imposto sobre o rendimento no país da residência, sendo que tal elemento não é comprovado simplesmente pela apresentação da modelo 21-RFI, visto que o próprio formulário exige a exigência de certificado que, para além de atestar a residência, também ateste a sujeição a imposto sobre o rendimento no país de residência. Ora, o certificado de residência fiscal apresentado apenas é idóneo para fazer prova de parte dos pressupostos legais, isto é, quanto à residência fiscal, mas que é insuficiente para efeitos de dispensa das retenções da fonte em causa, por dele não resultar a certificação/declaração da sujeição a imposto sobre o rendimento no país da residência.

47. O artigo 101.º-C, do CIRS, desde a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, dispõe que:

“2- 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 que resultem de convenção para evitar a dupla tributação, de um outro acordo de direito internacional, ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, 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.” (negrito e sublinhado nosso)

*3 - A prova referida no número anterior deve ser efetuada **até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis** (negrito e sublinhado nosso)*

4 - O meio de prova a que se refere o n.º 2 tem a validade de um ano a contar da data de certificação por parte da autoridade competente do Estado de residência da entidade beneficiária dos rendimentos ou da emissão do documento, devendo a entidade beneficiária informar imediatamente a entidade que se encontra obrigada a proceder à retenção na fonte das alterações verificadas relativamente aos pressupostos de que depende a dispensa total ou parcial de retenção.

*5 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, 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.***

6 - Sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional, a obrigação estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento a que se refere o n.º 2 a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

7 - Os beneficiários dos rendimentos, relativamente aos quais se verificam as condições referidas no n.º 1, podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos a contar do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário de modelo aprovado pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, 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.

8 - O formulário previsto no número anterior deve, quando necessário, ser acompanhado de outros elementos que permitam aferir da legitimidade do reembolso.

9 - O reembolso do excesso do imposto retido na fonte deve ser efetuado no prazo de um ano contado da data da apresentação do pedido e dos elementos que constituem a prova da verificação dos pressupostos de que depende a concessão do benefício e, em caso de incumprimento desse prazo, acrescem à quantia a reembolsar juros indemnizatórios calculados a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

10 - Para efeitos da contagem do prazo referido no número anterior, considera-se que o mesmo se suspende sempre que o procedimento estiver parado por motivo imputável ao requerente.

48. A atual redação do n.º 2 do artigo 101.º-C do CIRS, aplicável aos presentes autos, é distinta da que vigorava anteriormente à alteração introduzida pela Lei **n.º 119/2019, de 18 de setembro**, em que se dispunha que:

“2 - 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 que resultem de convenção para evitar a dupla tributação, de um outro acordo de direito internacional, ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças:

- a) Certificado pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência; ou
- b) 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”.

49. Com efeito, sobre a égide dessa redação, a jurisprudência há muito vinha firmando o entendimento de que: “[c]onforme tem vindo a ser maioritariamente defendido pela jurisprudência, a apresentação do formulário Mod. 21-RFI é uma mera formalidade *ad probationem* e não *ad substantiam*, pelo que a prova da residência noutra Estado poderá ser efectuada por qualquer outro meio idóneo que não única e exclusivamente o sobredito formulário.”. No mesmo sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0283/11, de 22 de junho de 2021, considerava que:

“(...) Estes formulários não constituem requisitos “*ad substantiam*”, sendo a prova de residência um mero requisito “*ad probationem*”, já que a certificação de residência é um 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.

(...) Assim, ainda que não correspondendo ao modelo oficial actual, atestando os certificados de residência apresentados a residência, e mostrando-se certificados pela autoridade fiscal respectiva, devem os mesmos ser aceites pela AF como prova efectiva da residência dessas entidades”.

Entende-se, por isso, não se encontrar a verificação dos pressupostos para a aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação exclusivamente dependente da apresentação do formulário Mod. 21-RFI, podendo a prova desses pressupostos ser feita por qualquer outro meio”.

- 50.** Essas regras são hoje tendencialmente distintas, daquelas que vigoravam face aos factos que foram objeto da referida jurisprudência, sendo que se pode continuar a sustentar que é da competência de cada um dos Estados contratantes regular as normas procedimentais para efeitos da aplicação da convenção, as quais não podem alterar os pressupostos materiais de aplicação da convenção sob pena de violação das normas convencionadas.
- 51.** Na linha dessa orientação jurisprudencial, que continua a poder utilizar-se na nova redação do artigo 101.º-C, do CIRS, entende-se que decorre da prevalência das normas de convenções internacionais sobre as normas de direito interno (artigo 8.º, n.º 3, da CRP), bem como do princípio de que os elementos fundamentais da tributação dependem de lei formal (artigo 103.º, n.º 2, da CRP), em que a aplicação do regime que resulta da CDT Portugal – Espanha e de Portugal – México, quando estejam provados os pressupostos materiais da sua aplicação, não pode ser afastada com fundamento na falta de apresentação do modelo 21-RFI. Assim, a apresentação deste formulário é uma mera formalidade *ad probationem* e não *ad substantiam*, podendo, com esta interpretação, a prova da verificação dos pressupostos referidos ser efetuada por qualquer meio idóneo, e não apenas através da apresentação do formulário.
- 52.** Porém, no caso concreto, a própria AT adere a esta conclusão, admitindo uma alternativa, baseada em outro suporte documental idóneo, para prova da verificação dos pressupostos previstos na CDT e na legislação interna.
- 53.** Cumpre, agora, passar para a segunda questão, ou seja, concluindo que aquela prova se pode fazer por outro meio idóneo, e não apenas através da apresentação do formulário modelo 21-RFI, vejamos, agora, se os certificados de residência juntos pela

Requerente, isoladamente ou em conjunto com o referido formulário, constituem meio idóneo para a prova da residência e da sujeição a imposto sobre o rendimento no país na residência.

54. Admitindo – como já se concluiu – que a Requerente pode fazer prova dos pressupostos da não obrigação de efetuar a retenção na fonte e a subsunção destes casos ao disposto no n.º 1 do artigo 101.º-C do Código do IRS, por outro meio que não o formulário modelo 21-RFI, a questão que agora se impõe responder é se conteúdo da declaração constante daquele documento e do certificado de residência fiscal, isolada ou conjuntamente, é suficiente para que a prova se considere realizada.
55. O artigo 101-C, n.º 2, do CIRS, que recorde-se, dispõe que “*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 que resultem de convenção para evitar a dupla tributação, de um outro acordo de direito internacional, ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, 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.*”, encontra-se alinhado com aquilo que resulta da Convenção para evitar a dupla tributação, entre Portugal e Espanha, visto que, nos termos do artigo 4.º, da CDT, determina-se, no seu n.º 1 que “[p]ara efeitos desta Convenção, a expressão “residente de um Estado Contratante” significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto, devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou qualquer outro critério de natureza similar. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que está sujeita a imposto que está sujeita a imposto nesse Estado penas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado”.

56. Portanto, acompanhamos a posição da Requerida, quando sustenta que se impõe que o documento ateste, para além da residência fiscal, cujos documentos juntos aos autos permitem alcançar, também a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado [Estado da residência]. De facto, conforme resulta dos documentos juntos pela Requerente, o que se pode concluir é que os trabalhadores e prestadores de serviços têm a sua residência em Espanha e no México, mas ao contrário do que a Requerente defende nada mais se extrai do suporte documental junto, mormente a sujeição dos trabalhadores e prestadores de serviço a imposto sobre o rendimento nesse país.

57. Efetivamente, verifica-se que a Requerente apresenta apenas os modelos 21-RFI e/ou certificado de residência fiscal de alguns trabalhadores. Ora, como se salientou o próprio formulário exige para a sua validade que o mesmo seja acompanhado “*(...) de prova de residência fiscal.* (...)”. Ademais, concretiza ainda que “[p]ara 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”.

Daqui resultam quatro conclusões.

58. Em primeiro lugar, no caso dos trabalhadores ou prestadores de serviços, incluindo a prestadora de serviços do México, em que não foram apresentados quaisquer documentos comprovativos da residência fiscal e da sujeição a imposto, ainda que a Requerida reconheça essa situação de não residência, não se mostra verificado o cumprimento das obrigações acessórias do n.º 2 do artigo 101.º-C do CIRS, para efeitos da dispensa de retenção na fonte, há que aplicar o n.º 5 da identificada disposição legal, que estabelece que “*(...) 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.*”.

- 59.** Em segundo lugar, no caso dos trabalhadores ou prestadores de serviços, em que não foi apresentada o certificado de residência fiscal, ainda que a Requerida reconheça essa situação de não residência, não se mostra verificado o cumprimento das obrigações acessórias do n.º 2 do artigo 101.º-C do CIRS, porque como se referiu a validade do modelo 21-RFI está dependente de prova da residência fiscal, a qual se concretiza pela junção do certificado de residência fiscal. O incumprimento desta obrigação acessória conduz à impossibilidade legal de obter a dispensa de retenção da fonte, impondo-se aplicar o citado n.º 5 da identificada disposição legal.
- 60.** Em terceiro, no caso dos trabalhadores ou prestadores de serviços, em que foi apresentado o certificado de residência fiscal, haverá que reconhecer que foi comprovada a residência fiscal e, bem assim, que a simples inexistência do formulário 21-RFI não deverá conduzir imediatamente à recusa da dispensa de retenção na fonte. Porém, do conteúdo material desse documento apenas consta a referência, em cada caso, da residência fiscal em Espanha. Assim, nada consta desse documento ou, de qualquer outro, quanto à declaração/certificação da sujeição a imposto sobre o rendimento no país da residência, que não vem certificada/declarada por parte da Agência Tributária espanhola. Consequentemente, a Requerente não deu cumprimentos à obrigação acessória acessórias do n.º 2 do artigo 101.º-C do CIRS, pelo que se impõe aplicar o citado n.º 5 da identificada disposição legal.
- 61.** Por último, idêntica conclusão se deverá alcançar nos casos em que a Requerente apresenta o formulário modelo 21-RFI, acompanhado do certificado de residência fiscal, visto que os certificados de residência fiscal, emitidos pela Agência Tributaria Espanhola, atestam unicamente a residência fiscal dos trabalhadores ou prestadores de serviços, no período em causa, naquele território, mas não é ali confirmada a sujeição a imposto sobre o rendimento em Espanha. Logo, não estão verificados os pressupostos legais e materiais de que dependeria a dispensa, total ou parcial, de retenção na fonte.
- 62.** Para que as regras previstas na convenção sejam acionadas no momento da retenção, seria necessário que a Requerente tivesse cumprido os três requisitos cumulativamente,

ou seja, que o beneficiário do rendimento tivesse entregue o formulário modelo 21-RFI devidamente certificado pelas entidades competentes do seu Estado de residência (ainda que se admite a apresentação de documento distinto, desde que idóneo para o efeito), acompanhado pelo certificado de residência fiscal, emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência e comprovativo de sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado.

- 63.** Ademais, como sustenta o entendimento consignado no voto de vencido do árbitro José Pedro Carvalho, no âmbito do processo 715/2014-T, de 16 de junho de 2015, a que este Tribunal Arbitral adere, resulta o seguinte:

“(...) a liquidação à Requerente não dependerá de o imposto ser, ou não, devido (e muito menos de ser por ela devido), mas de a retenção na fonte dever ter sido, ou não, levada a cabo. Não se estará, portanto, a discutir no presente caso se o (...) está ou não sujeito (...) em Portugal [impostos], (...), mas apenas se a requerente tinha, ou não, de proceder à retenção na fonte, nos pagamentos que efectuou àquele.”

A obrigação tributária da Requerente para com o Estado português derivará então, não de uma manifestação de capacidade contributiva sua, mas de uma responsabilidade pelo não cumprimento de uma obrigação tributária acessória que lhe assistia. A obrigação de retenção na fonte da Requerente funda-se assim, não da CDT (cuja aplicação não está em causa), mas, unicamente, do direito interno.

- 64.** Assim sendo, a questão entre a Requerente (substituta) e a AT, será uma questão nacional. A obrigação de retenção impende sobre aquela, enquanto entidade residente, que fez um pagamento a um não residente. Assim sendo, o dito formulário destina-se a eximi-la da obrigação de retenção, que será uma obrigação distinta e independente da do pagamento do imposto.

- 65.** Em suma, não estão verificados os pressupostos legais e materiais de que dependeria a dispensa, total ou parcial, de retenção na fonte, uma vez que, conforme se deixou fundamentado, a Requerente não faz prova em nenhum dos trabalhadores ou prestadores de serviços da sujeição dos rendimentos auferidos à convenção para evitar dupla tributação, por falta de declaração das autoridades fiscais de Espanha nesse sentido.
- 66.** Consequentemente, improcede o presente pedido de pronúncia arbitral.

B. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

- 67.** A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados desde a data do pagamento do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.
- 68.** Ora, concluindo-se pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral e, por isso, pela legalidade do ato tributário praticado, não existe o direito da Requerente no recebimento de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, 43.º, n.º 3, al. d), da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT.

C. DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS ARBITRAIS

- 69.** De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral*” sendo que, nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito e, nos termos do nº

2 do referido artigo concretiza-se a expressão “houver dado causa”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

70. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerente, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e artigo 4.º, n.º 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

V. DECISÃO

Em face de tudo o exposto, decide este Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com as legais consequências;
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€ 112.681,32** (cento e doze mil seiscentos e oitenta e um euros e trinta e dois céntimos), nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de **€ 3.060,00** (três mil e sessenta euros), a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Porto, 6 de janeiro de 2026

Os Árbitros,

Victor Calvete
(Árbitro Presidente)

Rui Miguel Zeferino Ferreira
(Árbitro Adjunto - Relator)

Sérgio Santos Pereira
(Árbitro Adjunto)