

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 98/2025-T

Tema: IRC. Requisitos para aplicação de CDT. Prestação de serviços de consultoria.

Sumário

A aplicação de Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) exige a reunião cumulativa, entre outros, dos requisitos de residência e de beneficiário efetivo do rendimento.

Consideram obtidos e utilizados em território português os serviços realizados fora desse território que estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio, desde que o devedor desses rendimentos seja uma entidade com sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal.

Decisão arbitral

Os árbitros Carlos Cadilha (árbitro-presidente), Paulo Alves e Vítor Braz (árbitros vogais), foram designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 2025-01-04.

I – Relatório

“A..., Lda”, sociedade comercial por quotas com sede na Rua ..., ..., ...-... Lisboa, com o número de identificação fiscal ... (**doravante designada por “Requerente”**), vem apresentar pedido de pronúncia arbitral (PPA) e constituição de Tribunal, em que é parte a **“Autoridade Tributária e Aduaneira”**, (doravante designada por **“Requerida”** ou **“AT”**), ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, e dos n.º 1 e 2.º do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, diploma que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, (RJAT), com as alterações subsequentes, em conjugação com os artigos 1.º e 2.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O PPA é apresentado na sequência de decisão final de indeferimento da reclamação graciosa referente retenções na fonte de IRC, notificada no dia 27 de setembro de 2024, para o domicílio fiscal eletrónico da Requerente.

Essa reclamação teve por objeto a liquidação ocorrida na sequência de procedimento de inspeção tributária, com correções de imposto no valor de € 142.862,50, acrescidos de € 21.693,89, a título de juros compensatórios, totalizando um montante global de € 164.556,39 (Liquidação n.º 2021...), tendo a Requerente vindo a efetuar o pagamento de € 169.166,28, já em fase de processo de execução fiscal, por forma à respetiva suspensão.

Na tramitação do presente processo foram praticados os principais atos processuais seguintes:

- Em 2025-01-23, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral (PPA), aceite em 2025-01-24.
- Em 2025-04-01, por despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, foi constituído o Tribunal arbitral coletivo, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT).
- Em 2025-04-01, foi exarado o Despacho arbitral previsto no artigo 17.º do RJAT e em cumprimento do referido despacho, em 2025-05-16, a Requerida apresentou resposta, acompanhada de processo administrativo.
- Em 2025-04-01, foi exarado o Despacho arbitral sobre o pedido de prova testemunhal, tendo a Requerente apresentado requerimento em 2025-05-27.
- Em 2025-05-20, a Requerida apresenta requerimento a comunicar despacho de anulação parcial do imposto.
- Em 2025-06-06, foi exarado o Despacho arbitral para pronúncia sobre o referido despacho da Requerida, tendo a Requerente apresentado pronúncia em 2025-06-24.
- Em 2025-07-03, foi exarado o Despacho arbitral a fixar a data para a produção de prova testemunhal.
- Em 2025-09-05, foi exarado o Despacho arbitral ao abrigo do art.º 21.º do RJAT e a fixar nova data para a produção de prova testemunhal, a qual ocorreu em 2025-10-07.
- Em 2025-11-17, foi exarado o Despacho arbitral para aprofundamento dos meios de prova e prorrogação do prazo de decisão, nos termos do n.º 2 do art.º 21.º do RJAT.
- Em 2025-11-27, foi apresentado requerimento pela Requerente e em 2025-12-09, foi exarado o Despacho arbitral, previsto no art.º 18.º do RJAT.

- Em 6 e 7 de janeiro de 2026, são apresentadas alegações finais pelas Requerente e Requerida, respetivamente.

II - Saneamento

O Tribunal arbitral coletivo encontra-se regularmente constituído.

As Partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade - artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O PPA é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT e não enferma de vícios que o invalidem e não existem incidentes que importe resolver.

III – Da posição das partes

1. Da Requerente

A Requerente no PPA e nas alegações subsequentes, invoca, em síntese, que:

- Foi alvo de inspeção tributária externa relativa ao período de 2017, centrada em IVA e retenções na fonte de IRC, no âmbito da qual os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) efetuaram correções por retenções na fonte de IRC não efetuadas, no valor de € 142.862,50.
- Foi contra si emitida a liquidação n.º 2021..., no valor total de € 164.556,39 (€ 142.862,50, de imposto e € 21.693,89, de juros compensatórios).
- Apresentou reclamação contra essa liquidação no dia 25 de fevereiro de 2022.
- Após a instauração de um processo de execução fiscal, procedeu ao pagamento do montante de € 169.166,28, por forma à suspensão do respetivo processo.
- A reclamação foi indeferida, tendo a Requerente sido notificada da decisão final em 2024-09-23.
- No ano de 2017, celebrou contratos com duas entidades estrangeiras: “C... LDA”, com sede na Índia e “B... LDA”, com sede em Angola, sendo esses contratos dirigidos ao acompanhamento, supervisão e fiscalização dos produtos até ao cliente final em Angola, sendo prestados integralmente fora de Portugal.

- Apresentou pedidos de dispensa de retenção na fonte do imposto - Modelos 21 -RFI - para ambas as entidades, por forma à aplicação das Convenções para evitar a dupla tributação (CDT), não aceites pela AT.
- A AT indeferiu a reclamação alegando que os serviços foram "utilizados" em Portugal por gerarem benefício económico à Requerente, bem como invocou falhas formais nos Modelos 21-RFI (falta de assinaturas e divergências de NIF).
- Os serviços prestados pelas referidas empresas da Índia e de Angola foram integralmente executados e utilizados fora do território português, especificamente em Angola, tratando-se de serviços de acompanhamento, supervisão e fiscalização de mercadorias até ao destino final, não havendo conexão física ou material com Portugal.
- A posição da AT de que os serviços foram "utilizados" em Portugal por gerarem um "benefício económico" à Requerente, não deve proceder e que a lei não permite equiparar "serviço utilizado em Portugal" a "serviço prestado a entidade com sede em Portugal".
- A descrição "Serviços de Consultoria" na fatura da empresa “B... LDA” resultou de um lapso, tratando-se de serviços de acompanhamento e formação no terreno.
- Os formulários Modelo 21-RFI são documentos com fins meramente probatórios e não essenciais à existência do direito, pelo que eventuais falhas formais ou a apresentação tardia não devem impedir a aplicação das CDT.
- A AT violou os princípios do inquisitório, da cooperação e da verdade material e que não investigou a natureza concreta dos serviços, nem o local da sua prestação.
- Peticiona a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, a anulação total da liquidação de IRC e juros compensatórios e o reembolso do montante total pago de € 169.166,28, acrescido de juros indemnizatórios.

2. Da Requerida

A Requerida na resposta ao PPA, impugna o mérito do pedido, alegando, em síntese, que:

- Do procedimento de inspeção externa relativa ao exercício de 2017, resultaram correções no montante de € 142.862,50 por retenções na fonte de IRC não efetuadas, acrescidas de juros.
- Essas correções tiveram origem em pagamentos a duas empresas não residentes: “D... LIMITED”, pagamento de €500.000,00 por encargos de serviço contra envios feitos para clientes de Angola e “B... LDA”, pagamento de €71.450,00 com faturas descritas como "Serviços de consultoria".

- Apesar de a atividade da Requerente estar registada para o comércio por grosso, o sítio web da empresa descreve atividades de consultoria e apoio técnico em processos de importação/exportação.
- A Requerente não apresentou os Modelos 21-RFI devidamente certificados, nem os certificados de residência fiscal necessários para acionar a dispensa de retenção.
- A tributação é realizada nos termos do art.º 4.º, n.º 3, alínea c), ponto 7 do CIRC, sendo os serviços considerados como utilizados em Portugal porque geraram um benefício económico direto para a estrutura da Requerente com sede em território português.
- Os serviços prestados pela empresa “B... LDA” são de “consultoria”, atividade expressamente excluída face ao disposto no n.º 4 do art.º 4.º do CIRC.
- A CDT com Angola só entrou em vigor em 2019, não produzindo efeitos para factos ocorridos em 2017.
- Os pagamentos à empresa “C...” enquanto “royalties e retribuições por serviços conexos”, foram corretamente tributados à taxa de 25%, na falta de cumprimento dos requisitos previstos no art.º 98.º do CIRC.
- A aplicação de CDT exige a prova da residência fiscal e dos pressupostos da CDT até ao momento do pagamento, pelo que na falta dessa prova formal, a retenção à taxa de 25% é obrigatória, nos termos do CIRC.
- Porém, atento o novo formulário (apresentado com o PPA) “Modelo 21-RFI”, com identificação de “D... LIMITED, company number ..., com a certificação da residência fiscal na Índia, reconhece a aplicação da CDT entre Portugal e a Índia e a aplicação da taxa de 10% prevista no art.º 12.º da CDT, em vez da taxa de 25%, (inicialmente aplicada no ato de liquidação) e anula parcialmente esse ato.
- Quanto ao imposto devido pelos pagamentos à empresa “B... LDA” e restantes montantes liquidados, mantém as alegações já produzidas e a improcedência do pedido.

IV – Matéria de facto

O Tribunal arbitral, com relevo para a decisão, atento tudo o que foi alegado pelas partes, a prova junta, maxime, os documentos juntos com o PPA, a Resposta da Requerida e o Processo Administrativo, a prova testemunhal, os restantes requerimentos e alegações das partes, considera provado o seguinte:

- A Requerente detém o NIF ..., foi constituída em 31 de outubro de 2016, o seu CAE Principal é o 46214 (comércio por grosso de cereais e sementes), possuindo CAE secundários relacionados com maquinaria e produtos alimentares.

- A Requerente, em 2017, celebrou contratos com duas entidades estrangeiras, “B..., LDA”, empresa com sede em Angola e “C... LDA”, com sede na Índia.
- Com a empresa “B... LDA”, pessoa coletiva n.º ... com sede em Luanda, Angola, foi celebrado contrato cujo objeto consiste em “Prestar serviços de formação, consultoria e assessoria...” - cf. doc. 9, junto com o PPA
- Na execução desse contrato, a empresa “B... LDA” emitiu a fatura n.º 32/2017, com a descrição “serviços de consultoria”, no montante de € 80.000,00 - cf. doc. 11, junto com o PPA.
- Essa fatura suporta o pagamento de € 71.450,00, considerado para o apuramento do imposto no montante de € 17.862,50.
- Com a empresa “C... LDA”, company number ..., com sede em..., Índia, a Requerente celebrou contrato cujo objeto consiste em prestar serviços de acompanhamento e monitorização nas atividades da empresa - cf. doc. 8, junto com o PPA.
- No âmbito desse contrato foi emitida a fatura (“debit note”) no montante de € 501.250,00, por empresa designada de “D... LIMITED”, ...- British Virgin Islands - cf. doc. 10, junto com o PPA.
- A fatura (“debit note”) emitida pela entidade “D... LIMITED” não contém número de identificação da empresa.
- Essa (“debit note”) suporta o pagamento de € 500.000,00, considerado para o apuramento do imposto no montante de € 125.000,00.
- Em resultado de procedimento de inspeção e de correções por retenções na fonte de IRC não efetuadas em relação aos referidos pagamentos, foi emitida a liquidação n.º 2021..., no valor total de 164.556,39 € (€ 142.862,50, de imposto e € 21.693,89, de juros compensatórios).
- A Requerente pagou o montante de € 169.166,28, na fase executiva e por forma a suspender o respetivo processo - cf. doc. 5, junto com o PPA.
- A Requerente foi notificada, em 27 de setembro de 2024, da decisão de indeferimento da Reclamação apresentada contra a referida liquidação.
- A Requerente, com o PPA, apresentou “Mod. 21-RFI” relativo à entidade constante do contrato empresa “C...”, company number..., com sede em..., Índia - cf. doc. 6, junto com o PPA.
- Com base nesse formulário, a AT anulou parcialmente o ato de liquidação relativo à falta de retenção pelos pagamentos efetuados à empresa “D... LIMITED”, ... Virgin Islands.
- A AT entendeu que “(...) assiste à requerente o direito a uma dispensa parcial de retenção na fonte, ao abrigo dos nºs 1 e 2 do art.º 12º da CDT Portugal/Índia, o que na prática

significa que a requerente tem direito à restituição da diferença entre o imposto suportado à taxa interna portuguesa, de 25% ($\text{€}500.000,00 \times 25\% = \text{€}125.000,00$), nos termos do prevista n.º do artigo 87º do CIRC conjugado com o art.º 4º n.º 4 e com o art.º 94º, n.º 1 g), n.º 4, todos do CIRC) e taxa prevista na dita CDT, de 10% ($\text{€}500.000,00 \times 10\% = \text{€}50.000,00$).” – cf. Informação n.º 6620 da DS Relações Internacionais.

- Com base nessa fundamentação, em 2025-05-16, a Subdiretora geral emitiu despacho com o seguinte teor: “Anulo parcialmente os atos, nos termos propostos nesta informação e na inf.º da DSIRC, em anexo.”
- Da revogação parcial do ato de liquidação n.º 2021..., decorre a anulação do montante de € 75.000,00 de imposto, subsistindo o ato de liquidação pelo montante de € 67.862,50 ($\text{€}50.00,00 + 17.862,50$), este último pelo pagamento de € 71.450,00 à entidade “B... LDA”.
- As partes, em alegações subsequentes, mantêm os fundamentos apresentados no decurso do processo.

Em face das alegações e dos elementos de prova juntos aos autos e identificados, considera-se não provado:

- Que os serviços prestados pela empresa “B... LDA”, pessoa coletiva n.º..., com sede em Luanda, Angola, não tenham a natureza de “serviços de consultoria”, conforme objeto do contrato e designação, pela empresa, da natureza desses serviços na própria fatura.
- Que a empresa “C... LDA”, company numbe..., com sede em..., Índia (outorgante do contrato celebrado com a Requerente), seja a mesma empresa que emitiu a fatura (“debit note”) no montante de € 501.250,00, designada de “D... LIMITED”, ...- British Virgin Islands, bem como que aquela “company number...”, seja a beneficiária efetiva do pagamento/rendimento.

1. Motivação da decisão da matéria de facto

O Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe apenas selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada e com relevância para a decisão – Cf. n.º 2, do art.º 123º do CPPT e n.º 3 do art.º 607º do CPC, aplicável, ex vi, alíneas a) e e) do n.º 1, do art.º 29º do RJAT.

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada, assenta nos factos alegados, no reconhecimento de factos não controvertidos, na apreciação do PPA e

documentos juntos, da Resposta, do Processo Administrativo e documentos juntos, das alegações da parte Requerente, como indicado em relação aos factos dados como provados.

Atentos os factos não provados e observando o princípio do inquisitório e o ónus de prova, foram praticados atos tendente à obtenção de meios de prova tendentes à descoberta da verdade material - cf. art.ºs 13.º e 99.º do CPPT e art.º 74.º da LGT.

Embora a Requerente alegue que o termo "consultoria" foi um lapso e que os serviços eram de acompanhamento logístico no terreno, observa-se a prevalência das formas documentais na ausência de prova em contrário, independente e rigorosa, pelo que o descriptivo da fatura constitui um facto jurídico que determina o respetivo enquadramento contabilístico e fiscal.

Por sua vez, a Requerente não carreou para o processo os meios de prova exigíveis e necessários a confirmar as respetivas alegações e, por outro, a AT não revelou a perícia necessária, quer na apreciação da prova na ação inspetiva, quer no procedimento que conduziu à revogação parcial do ato de liquidação, assente numa análise formal e sem aprofundar os elementos de prova relativos à empresa "C... LDA", como sede na Índia, por forma a efetuar a sua distinção face aos restantes documentos e operações financeiras para entidade bancária Suíça, relativos à entidade designada de "D... LIMITED", ..., British Virgin Islands, os quais eram suscetíveis de fundamentar, quer diferente enquadramento legal, quer de afastar a aplicação da CDT.

Assim, o julgamento teve presente as disposições legais sobre o ónus da prova, o inquisitório, a igualdade das partes, a economia dos atos e os deveres de imparcialidade do Tribunal.

V – Fundamentação de direito

Considerando o objeto do PPA, os atos praticados pela AT e os factos provados e não provados, compete efetuar o respetivo enquadramento jurídico tributário de fundamento à decisão.

Considerando que ocorreu uma revogação parcial do ato tributário verifica-se a extinção da instância quanto à parte do imposto anulada e a continuação da lide para apreciação e decisão dos valores liquidados e que não foram objeto dessa anulação pela AT e que são contestados pela Requerente – art.º 13.º do RJAT, art.º 112.º do CPPT e al. e) do art.º 277.º do CPC ex vi art.º 29.º do RJAT.

Quanto à liquidação proveniente do pagamento de € 500.000,00 pela Requerente, esta apresentou como suporte de um contrato celebrado com a empresa “C... LDA”, residente na Índia, com a pessoa coletiva n.º

Todavia, o documento contabilístico de suporte ao pagamento (fatura/”debit note”) foi emitido por uma entidade distinta, designada de “D... LIMITED”, sem indicação de número de pessoa coletiva, com domicílio em ..., Ilhas Virgens Britânicas (BVI).

Não foi produzida prova documental ou outra que ateste a identidade jurídica comum entre ambas as entidades, nem a razão pela qual o crédito ao abrigo de um contrato celebrado com uma empresa com sede na Índia foi faturado por uma entidade das Ilhas Virgens Britânicas, território com regime de tributação privilegiada (*offshore*), constante do ponto 81. da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, a qual foi igualmente a entidade beneficiária do respetivo pagamento.

Por sua vez, para que fosse aplicável a Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) entre Portugal e a Índia, aquela entidade e beneficiária do pagamento teria de cumprir, cumulativamente, os requisitos de residência e beneficiário efetivo – cf. art.ºs 1.º e 4.º da referida CDT.

Acresce que o “Mod. 21-RFI” apresentado para suportar a operação comercial e tributária realizada como sendo relativo à entidade outorgante do contrato empresa “C... LDA”, company number ..., com sede em..., Índia, não contém integral correspondência com essa entidade, sendo a denominação comercial da empresa referida como sendo “D... LIMITED”, sendo esta a entidade que emitiu a fatura, sem identificação de número de identificação comercial/fiscal e com domicílio em ..., British Virgin Islands, território com regime de tributação privilegiada. Termos em que a desconformidade dos meios de prova e do presente formulário já identificada aquando da ação inspetiva da AT se manteve ao longo do processo e sem clarificação pela Requerente, apesar de instada a esclarecer a intervenção e natureza dessas duas entidades

A mera existência de nomes semelhantes (“C...”) não constitui prova de identidade jurídica, atenta a discrepância de denominações e de moradas, a falta de elementos essenciais como o número de identificação comercial e fiscal da entidade e o seu domicílio em território com regime de tributação privilegiada.

Consequentemente, o pagamento configura um fluxo financeiro para entidade em território com regime de tributação privilegiada, listado na referida Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, situação determina o afastamento da CDT, bem como, se atempadamente identificada pela AT, seria suscetível da aplicação do regime de tributação autónoma e a não dedutibilidade do gasto, nos termos do CIRC.

Por quanto atenta essa factualidade, as taxas de retenção na fonte sobre rendimentos de capitais, mais-valias ou outros rendimentos devidos a entidades em “territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis” são agravadas para 35%, em vez da taxa normal de 25% (considerada na liquidação) ou outra prevista em sede de retenção, designadamente prevista em CDT – cf.al. i) do n.º 4 do art.º 87.º do CIRC.

Acresce que o montante de € 500.000,00, pago pela Requerente, seria passível de ser considerado não dedutível – cf. al. r) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.

Neste âmbito de operações, o sistema fiscal português mitiga o risco do uso abusivo de CDT “treaty shopping”, através do qual uma entidade com sede em país com CDT é utilizada para titular um contrato, enquanto o proveito económico é transferido para um território com regime de tributação privilegiada – cf. art.º 38.º da LGT.

Observa-se que na União Europeia, o combate ao “treaty shopping” pelas normas fiscais anti-abuso foi reforçado pela jurisprudência do TJUE, na sequência dos designados “Danish cases” – cf. Danish ECJ Cases C-115, C-116, C-117 e outros.

Sublinha-se que a maioria das CDTs celebradas por Portugal (baseadas no Modelo da OCDE) exige prova de que o beneficiário do rendimento (incl. juros, dividendos ou royalties...) seja o seu beneficiário efetivo.

Assim, apesar do exposto quanto à matéria de facto e respetivo enquadramento jurídico-tributário, distinto e contrário à pretensão da Requerente, a AT, de forma questionável e perfunctória, acabou por entender que “(...) assiste à requerente o direito a uma dispensa parcial de retenção na fonte, ao abrigo dos nºs 1 e 2 do art.º 12º da CDT Portugal/Índia, o que na prática significa que a requerente tem direito à restituição da diferença entre o imposto suportado à taxa interna portuguesa, de 25% ($\text{€}500.000,00 \times 25\% = \text{€}125.000,00$), nos termos do previsto n.º do artigo 87º do CIRC conjugado com o art.º 4º nº 4 e com o art.º 94º, nº 1 g), nº 4, todos do CIRC) e taxa prevista na dita CDT, de 10% ($\text{€}500.000,00 \times 10\% = \text{€}50.000,00$).”

Quanto ao imposto liquidado de € 17.862,50, pelo pagamento da fatura no valor € 71.450,00€, emitida pela empresa “B... LDA”, com sede em Angola, embora a Requerente alegue que o termo “serviços de consultoria” foi um lapso e que os serviços foram de acompanhamento logístico no terreno, na ausência de prova em contrário, independente e de valor equivalente, observa-se a prevalência das formas documentais, pelo que o descriptivo da fatura constitui um facto jurídico que determina o respetivo enquadramento contabilístico e fiscal.

Considerando o teor do contrato, a natureza dos serviços declarados pela própria empresa, a prova produzida e o disposto na parte final do n.º 4 do art.º 4.º do CIRC, os rendimentos pagos à referida empresa encontram-se sujeitos a retenção na fonte em Portugal.

A norma citada exclui de tributação os serviços prestados integralmente no estrangeiro, mas faz uma exceção clara na sua parte final, ou seja, aquela exclusão não se aplica quando os serviços são de "estudo, assistência técnica, consultoria e gestão. Ora, a fatura emitida pela referida empresa no descriptivo, contém a designação expressa de: "Serviços de Consultoria" na execução de contrato com o mesmo objeto.

Sublinha-se que sobre a aplicação da presente norma, a doutrina considera que visa evitar a tributação de serviços que, embora pagos por uma entidade portuguesa, não têm uma conexão económica relevante com o território, exceto se forem serviços de "inteligência" (v.g. consultoria), onde o legislador presume que o proveito é sempre "utilizado" em Portugal – cf. Rui Morais, *"Apontamentos sobre o IRC"*.

Nesse mesmo sentido e sobre o conceito de "utilização" de serviços, autores entendem que a exceção da segunda parte do n.º 4 do art.º 4.º do CIRC (consultoria, etc.) é uma ficção legal de territorialidade: o legislador assume que estes serviços são sempre "consumidos" na empresa_(em Portugal), independentemente do país sede do prestador/consultor – cf. Alberto Xavier, *"Direito Tributário Internacional"*.

Acresce que a Convenção entre a República Portuguesa e a República de Angola para Eliminar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Fraude e a Evasão Fiscal, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 23/2019, ratificada pelo Decreto do Presidente da República n.º 13/2019 e publicada em DR 1s, n.º 32, de 14-02-2019, teve início de vigência em 22 de agosto de 2019.

Em conclusão, os "serviços de consultoria" faturados e pagos integram a exceção à exclusão prevista no n.º 4 do art. 4.º do CIRC e consideram-se obtidos em território português por serem pagos por uma entidade residente, pelo que se encontram reunidos os requisitos, de facto e de direito, para os serem tributados em Portugal conforme liquidação realizada pela AT – cf. n.º 4 do artigo 87º do CIRC conjugado com o n.º 4, in fine, do art.º 4.º, com o n.º 7 da al. c) do n.º 3 do art.º 4, e com a al. g) do n.º 1 do art.º 94º, todos do CIRC.

Atentos os elementos de facto, a prova produzida e aceite pela AT e os respetivos atos tributários praticados, os mesmos observaram o correspondente enquadramento legal tributário.

Termos em que se conclui que o imposto liquidado e pago que subsiste na ordem jurídica no montante de 67,862,50, é imputável e devido pela Requerente.

Por fim, considerando a anulação parcial pela AT do imposto liquidado no montante de € 75.000,00, sobre este montante e correspondentes juros compensatórios pagos serão devidos juros indemnizatórios – cf. art.º 43.º da LGT.

Porém, no domínio de retenções da fonte de imposto, torna-se relevante observar o decidido pelo STA no acórdão de uniformização de jurisprudência de 2022-06-29, proferido no Proc. n.º 093/21.7BALS: “(...) Em caso de retenção na fonte e havendo lugar a impugnação administrativa do acto tributário em causa (v.g. reclamação graciosa), o erro passa a ser imputável à A. Fiscal depois de operar o indeferimento do mesmo procedimento gracioso, efectivo ou presumido, funcionando tal data como termo inicial para cômputo dos juros indemnizatórios a pagar ao sujeito passivo, nos termos do art.º 43, n.ºs. 1 e 3, da L.G.T.”.

Nesse mesmo sentido, a mais recente jurisprudência do Pleno do STA (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 8/2025, publicado no DR de 09-07-2025, afirma que: “(...) perante a inerente anulação das retenções na fonte indevidas, por decisão judicial transitada em julgado, a consequente obrigação da AT de reconstituição da situação ex ante impõe, não apenas a restituição dos montantes indevidamente pagos a título de imposto retido, mas também o pagamento de juros indemnizatórios, computados desde a data do indeferimento, expresso ou tácito, do meio impugnatório administrativo intentado contra as retenções na fonte indevidas até à data do processamento da respectiva nota de crédito”.

VI – Decisão

O Tribunal Arbitral Coletivo decide:

- Julgar extinta a instância relativamente à anulação parcial do ato de liquidação n.º 2021..., no montante de € 75.000,00 de imposto.
- Considerar improcedente o pedido da Requerente quanto aos atos de liquidação de imposto que subsistem na ordem jurídica, no montante de € 67.862,50 e correspondentes juros compensatórios pagos.
- Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios devidos pelo imposto anulado e correspondentes juros compensatórios pagos, desde 28 de setembro de 2024.
- Condenar as partes no pagamento das custas, em função do decaimento (artigo 536.º, n.º 3, do CPC).

VII - Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 169.166,28, em conformidade com o disposto, na al. a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e Processo Tributário e nos n.ºs 1 e 2 do artigo 306.º do Código de Processo Civil, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

VIII - Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.672,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo das partes atenta a revogação parcial do ato de liquidação e a decisão do pedido nos termos antes enunciados, na percentagem de 48% para a Requerente e de 52% para a Requerida, de harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º e no n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 23 de janeiro de 2026.

O Tribunal Arbitral Coletivo,

Carlos Fernandes Cadilha (presidente)

Paulo Alves (vogal)

Vítor Braz (vogal)