

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1378/2024-T

Tema: IRS e IRC. Retenção na Fonte. Pagamentos a trabalhadores. Pagamentos a empresa Não Residente - prova da residência.

SUMÁRIO:

1) A prova da dedutibilidade fiscal de gastos em IRC a título de despesas por deslocação em viatura própria de trabalhadores compete ao Sujeito Passivo se a Administração Tributária e Aduaneira identifica factos-índice que, à luz das regras da lógica e da experiência comum, permitem concluir que aqueles montantes pagos por si, entidade empregadora, aos trabalhadores, não são compensação por despesas de deslocações; 2) Se a documentação em questão não permite comprovar a efectividade das deslocações é esse o caso, e, não tendo o Sujeito Passivo logrado afastá-lo, demonstrando essa efectividade, a liquidação adicional de Retenção na Fonte em IRC sobre os valores pagos aos trabalhadores não merece censura; 3) A responsabilidade do substituto tributário pela retenção na fonte em IRC relativamente aos rendimentos referidos no art.º 94.º, n.º 1 do CIRC pode ser afastada (sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional) quando comprova, com o documento a que se refere o n.º 2 do mesmo artigo, a verificação dos pressupostos que resultem de Convenção para evitar a dupla tributação para a dispensa de retenção, cfr. art.º 98.º, n.º 5 do CIRC.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernanda Maças (Árbitro-presidente), Rui Fernandes Marrana (Árbitro-vogal) e Sofia Ricardo Borges (Árbitro-vogal relatora), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 25 de Fevereiro de 2025, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... UNIPessoal, LDA., sociedade unipessoal por quotas com sede na ..., n.º ..., ...-... Viana do Castelo, com o NIPC ... (“Requerente”, “Sujeito Passivo” ou “SP”), vem, ao abrigo dos art.ºs

1.

2.º, n.º 1 al. a) e 10.º, n.º 1 al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (D.L. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante “RJAT”), submeter ao CAAD pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Peticiona, assim, a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de retenção na fonte, em IRS e em IRC, reportados ao ano de 2020, e de juros compensatórios.

Às retenções na fonte (“RF”) em crise corresponde um valor total de € 17.001,47 e de € 62.246,72, respectivamente, em IRS e IRC.

As liquidações de RF em crise resultam de correcções efectuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária, e não se conforma com as mesmas. Apresentou reclamação graciosa, exerceu direito de audição, e a reclamação foi indeferida.

Quanto às correcções em IRS, alega não se verificarem os pressupostos de facto e de direito em que assentam.

Em suma, assevera que as quantias que pagou aos seus colaboradores, na origem das correcções, não são uma vantagem económica/financeira atribuída aos mesmos. Destinam-se sim a compensá-los por deslocações em viatura própria, ao seu serviço, pelos custos que assim suportaram em favor dela Requerente.

Convoca o princípio da tributação pelo rendimento real, defende que este se reflecte no Código do IRS (CIRS), e que em conjugação com as normas deste Diploma constantes dos art.ºs 1.º, n.º 1, e 2.º, n.º 1, al. a), só as quantias efectivamente auferidas ou colocadas à disposição do empregado/trabalhador pela empregadora são objecto de tributação.

“As compensações atribuídas”, alega, não deverão ser consideradas rendimento, muito menos remuneração, para efeitos tributários, porque não representam qualquer acréscimo patrimonial.

Por sua vez quanto às correcções em IRC, defende igualmente assentarem em premissas, de facto e de Direito, inexistentes.

A empresa à qual pagou prestações de serviços tem sede e domicílio fiscal em Espanha, segundo alega, e apresentou aí a respectiva declaração de impostos sobre o rendimento. Com inclusão do que de ela Requerente lhe pagou a esse título.

Mais alega que a dita empresa não dispõe de estabelecimento estável em Portugal, e que os rendimentos em questão foram tributados em Espanha, e o imposto pago.

Reporta-se depois à Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha (CDT PT-Esp) e ao seu artigo 7.º. Bem assim, ao disposto no Código do IRC (CIRC), em especial nos seus art.ºs 4.º, 94.º e 98.º.

Neste contexto, faz referência à exigência de prova da residência, ao formulário Mod. 12-RFI, e à natureza meramente declarativa deste. E defende a sua apresentação tardia não relevar para efeitos de comprovação dos pressupostos substantivos do regime de isenção previsto nas CDTs.

Alega estarem, assim, reunidos os requisitos para accionar a Convenção, com a consequente dispensa de retenção na fonte (RF) prevista no Direito interno, não se mostrando devida a correcção que deu origem à liquidação em IRC em crise.

Conclui, a final, os seus lançamentos contabilísticos não mercerem censura, não se verificarem os pressupostos “de facto e/ou direito” das correcções, e as liquidações serem ilegais.

Peticona, a final, (i) a anulação dos actos tributários de liquidação por retenção na fonte, de IRS e de IRC, que identifica, e (ii) a anulação das liquidações de juros compensatórios.

*

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD a 18.12.2024 e notificado à AT.

Nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Colectivo os ora signatários, que atempadamente aceitaram o encargo.

Por comunicações de 06.02.2025 as Partes foram notificadas da designação dos árbitros e não manifestaram intenção de a recusar, *cfr.* art.º 11º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e art.ºs 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Notificada para apresentar Resposta e juntar o PA, a Requerida veio requerer a prorrogação do respectivo prazo, por requerimento de 01.04.2025, com fundamento nas razões aí exaradas, e o Tribunal deferiu o requerido, por despacho de 05.04.2025, concedendo prazo de quinze dias a contar da notificação.

A 21.04.2025 a AT apresentou Resposta e juntou o PA, pugnando pela improcedência do PPA.

Dá nota de que a liquidação de RF de IRC em crise, e liquidações de juros compensatórios, se encontrarem por regularizar. Diferentemente da liquidação de RF de IRS, e juros compensatórios, já regularizadas.

Defende que as correcções na origem das liquidações adicionais (“as Liquidações”) não padecem de ilegalidade, e devem manter-se.

Nos factos que entende dever dar-se por provados, remete para o RIT e decisão de indeferimento da RG, e salienta alguns. Desde logo, as correcções tal como propostas pelos SIT e o facto de terem passado a definitivas após não exercício do direito de audição pela Requerente.

Defende que a Requerente não prova o que cauciona ao longo do PPA, convoca o ónus da prova e o princípio de que quem alega um facto constitutivo de um direito tem que prová-lo.

Quanto às correcções em IRC, refere que o enquadramento da Requerente, cfr CIRC, referente ao que pagou a uma sociedade espanhola por serviços, segue de perto a fundamentação de Direito constante do RIT.

Mais que a Requerente defende é dever conceder-se a dispensa de RF e aplicar o regime de isenção mesmo que o Mod. 21-RFI seja apresentado tardiamente e acompanhado de um alegado certificado de residência, e preencherem-se assim os pressupostos para accionar a CDT.

Reporta-se à fundamentação desta correcção no RIT, e salienta os SIT terem realçado a obrigação de provar a verificação dos pressupostos da CDT para efeitos da dispensa de RF.

A prova consistia em apresentar o *“formulário modelo 21-RFI devidamente preenchido e acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência fiscal e a sua sujeição a imposto nesse Estado (c.f. artigo 98.º do Código do IRC)”* (cfr RIT), e a Requerente, no procedimento inspectivo, manifestou não ter accionado a CDT, refere.

Inexistindo prova da reunião dos pressupostos, expõe, a Requerente era obrigada a efectuar RF. Onde a correcção.

A questão a decidir “reconduz-se somente à avaliação dos documentos juntos pela Requerente, nos termos da alínea a) do n.º 2 do art.º 98.º do CIRC, considerando o disposto no n.º 6 do mesmo preceito legal”, expõe.

O Modelo 21-RFI, que a Requerente só apresentou na RG, era de 01.01.2020, e o Certificado de Residência não foi emitido para efeitos do Art.º 4.º da CDT, e nada refere sobre sujeição a imposto sobre o rendimento aí, como exige o art.º 98.º, n.º 2, al. c) do CIRC.

Consequentemente, expõe, deve manter-se a correcção em IRC, e respectiva liquidação.

Quanto às correcções em IRS, as mesmas desconsideram como custos fiscais gastos alegadamente suportados pela Requerente com compensações atribuídas a colaboradores seus por deslocações em viatura própria ao seu serviço, clarifica.

Remete para o constante do RIT e do indeferimento da RG, onde está devidamente fundamentado e justificado o seu entendimento.

Percorre o verificado pelos SIT na inspecção e os esclarecimentos aí obtidos, e expõe que a aceitação como gasto fiscal, na esfera do Sujeito Passivo, das invocadas deslocações, ficou inviabilizada por falta de prova da efectividade das mesmas e pela falta dos requisitos formais dos documentos de suporte.

Segundo alega, os SIT identificaram indícios objetivos da probabilidade de os mapas da Requerente não titularem deslocações reais. E a Requerente não apresentou qualquer contraprova que demonstre de forma inequívoca a existência de eventuais deslocações e inerentes despesas, e/ou que as deslocações dos funcionários tinham finalidades relacionadas com a sua actividade.

Conclui que as correcções em IRS também não merecem censura, por devidamente fundamentadas, de facto e de Direito, não tendo a Requerente feito contraprova, assim não cumprindo com o ónus da prova que lhe incumbiria cfr. art.º 74.º da LGT.

E, por fim, conclui pela total improcedência do Pedido.

*

Por despacho de 23.04.2025, o Tribunal notificou a Requerente para vir, em dez dias, indicar os pontos da matéria de facto insusceptíveis de prova documental e sobre os quais pretendia realizar prova testemunhal.

Por requerimento de 07.05.2025, a Requerente indicou os artigos do PPA a que pretendia a produção de prova testemunhal e, por despacho de 08.05.2025, o Tribunal, considerando alguns daqueles não corresponderem a matéria de facto, ou a matéria de facto insusceptível de prova documental, notificou novamente a Requerente para, em cinco dias, indicar apenas os factos insusceptíveis de prova documental, e especificar a necessidade de inquirição de testemunhas e a matéria sobre a qual cada uma se deverá pronunciar, dado o extenso rol apresentado.

A Requerente, por requerimento de 13.05.2025, veio dar cumprimento ao despacho do Tribunal.

A 17.05.2025 o Tribunal proferiu despacho notificando as Partes para a realização, a 01.07.2025, da reunião cfr. art.º 18.º do RJAT para ter lugar a audiência de julgamento, determinou procedimentos quanto a local de comparência, indicou os factos que dispõem de prova documental não necessitando de prova testemunhal, dever o SP ponderar a diminuição do rol de testemunhas, e a inquirição ser quanto a factos insusceptíveis de prova documental.

Por requerimento de 29.05.2025, a Requerente veio requer fosse dada sem efeito a data agendada para a reunião do art.º 18.º do RJAT, por razões profissionais que justificou, e sugeriu novas datas alternativas para o mês de Setembro.

O Tribunal, por despacho de 31.05.2025, notificou a Requerida para se pronunciar, querendo, sobre o adiamento da sessão de julgamento, “realçando-se que o prazo legal para a emissão de decisão arbitral termina no dia 25 de Agosto. Acresce que as datas propostas estão para além deste prazo, sem se ter adiantado justificação para a não realização da audiência ainda em Julho, de acordo com as disponibilidades do tribunal, da Requerida e a agenda do CAAD.”

Por requerimento de 03.06.2025, a Requerida veio afirmar a sua disponibilidade para o reagendamento da audiência de julgamento, pugnando pelo mesmo ser feito para data ainda no mês de Julho.

A 05.06.2025 o Tribunal proferiu despacho do seguinte teor:

- “1. Pelas razões apontadas, por Requerimento de 30 de Maio, pelo Ilustre mandatário do SP, procede-se ao reagendamento da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.
2. Para esse efeito, fixa-se o dia 15 de julho às 11 horas e na reunião terá lugar a audiência de julgamento.
 - a. Para esse efeito, devem as partes informar o CAAD, num prazo razoável anterior à diligência agendada, sobre a vontade de deslocação às instalações do CAAD, em Lisboa, ou no Porto, ou em alternativa participar na diligência on-line, via WEBEX, e se as testemunhas serão apresentadas nas instalações do CAAD no Porto ou em Lisboa. Presume-se, na ausência tempestiva em sentido contrário, que as partes e as testemunhas se irão apresentar nas instalações do CAAD em Lisboa.
 - b. A inquirição das testemunhas fora do concelho obedece ao estatuído no artigo 502.º do Código do Processo Civil, devendo a secretaria do CAAD adoptar as diligências adequadas à situação.
 - c. Os factos que dispõem de prova documental, designadamente os constantes 68.º a 78.º da Petição, não necessitam de prova testemunhal, pois trata-se agora de mera questão de direito sobre a suficiência ou não da prova documental junta, nos termos da lei. Nesta sequência, deve o SP ponderar a diminuição do Rol de testemunhas sobretudo de nacionalidade estrangeira.
 - d. Na reunião proceder-se-à à inquirição de testemunhas, apenas quanto a factos não susceptíveis de prova documental.
 - e. Na reunião será fixada a data para alegações escritas, a menos que as partes optem por alegações orais. (...)”

A Requerente veio, a 24.06.2025, requerer a junção aos autos de “certificado de residência fiscal”, invocou dificuldade da sociedade beneficiária dos rendimentos de o obter junto das autoridades fiscais espanholas, os serviços terem-no emitido a 23.06.2025, e ela Requerente só ter tido conhecimento do mesmo à data do requerimento, estando até então impedida de o juntar. Convocou o art.º 423.º do CPC defendendo a respectiva tempestividade/admissibilidade.

A 26.06.2025 o Tribunal notificou as Partes de despacho com o seguinte teor essencial:

“1. Quanto ao de 5 de Junho de 2025 o Tribunal já proferiu despacho no mesmo dia a marcar nova data do julgamento e demais condições e para o qual se remete (aí se pode ler que: fixa-se o dia 15 de julho às 11 horas e na reunião terá lugar a audiência de julgamento).

2.Quanto ao requerimento de 25 de junho de 2025, relega-se para a audiência a apreciação do seu conteúdo. (...)”

Por requerimento de 09.07.2025, a Requerente veio prescindir de duas testemunhas, e a 15.07.2025, pelas 11.00 horas, teve lugar a reunião nos termos do art.º 18.º do RJAT.

Na reunião foi deferida a junção do documento requerido juntar pela Requerente a 24.06.2025, foram ouvidas as testemunhas arroladas pela Requerente de que não prescindiu, e a Parte Requerente na pessoa do sócio único e gerente ao tempo, e foi determinada a junção de documentos por ambas as Partes, concedido prazo para contraditório, concedido prazo a partir de então para alegações escritas sucessivas, e determinada a prorrogação do prazo para prolação da Decisão por dois meses, nos termos do art.º 21.º, n.º 2 do RJAT, justificada pela dificuldade do agendamento da reunião e pela tramitação processual subsequente na mesma determinada.

A Requerida, por requerimento de 15.07.2025, veio requerer a junção aos autos de documentos, conforme determinado na audiência desse dia e convocando o art.º 423.º do CPC. A saber, três documentos, e um *print* de comunicações por email de Janeiro e Fevereiro de 2023 entre os SIT e a empresa B..., Lda., que assegurava a contabilidade da Requerente.

Por requerimento de 04.08.2025, a Requerente veio pronunciar-se sobre os documentos juntos pela Requerida, defendendo não relevarem para a decisão e impugnando-os.

E por requerimento de 09.09.2025 veio a Requerente requerer a junção aos autos dos documentos protestados juntar na reunião de 15.07.2025, a saber cinquenta e cinco documentos, “documentos comprovativos das ações de formação e ações de bancada”.

A Requerida, por sua vez, por requerimento de 15.09.2025, exerceu o contraditório relativamente aos cinquenta e cinco documentos juntos pela Requerente.

A 30.09.2025 a Requerente veio apresentar as suas alegações escritas, referindo-se aos factos que entende provados, e reiterando o já antes alegado no seu PPA.

Decorrido o respectivo prazo para apresentação, a Requerida não veio juntar alegações.

*

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, *cfr.* art.s 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03.

O PPA é tempestivo, apresentado dentro do prazo legal de 90 dias - *cfr.* al.s n) e t) dos factos provados, *infra*, e ao abrigo do art.º 10.º, n.º 1 al. a), primeira parte, do RJAT (e *v.* art.º 102.º, n.º 1 do CPPT).

O processo não enferma de nulidades e não vem invocada matéria de excepção.

Cumpre apreciar e decidir.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os factos que seguem:

a) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, unipessoal, sujeito passivo de IRC enquadrado no regime geral; (*cfr.* PA)

b) A Requerente tem, à data dos factos, por sócio único e gerente C..., e por objecto social prestação de serviços de medicina dentária e odontologia, e intermediação de crédito; (*cfr.* PA)

c) A Requerente foi objecto de procedimento de inspecção tributária ao abrigo na Ordem de Serviço n.º OI2022..., de âmbito geral e com incidência no exercício de 2020; (cfr PA)

d) Do procedimento inspectivo resultaram propostas correcções meramente aritméticas, que, decorrido o prazo de direito de audição, foram convoladas em definitivas, e, após, se corporizaram em liquidações adicionais de Retenção na Fonte (RF) de IRS e de IRC; (cfr PA)

e) Do RIT, consta, entre o mais:

“(...) V.1.2.4. (...)

Da análise aos mapas das remunerações (constantes na contabilidade) e às DMR's foi possível verificar que o pagamento dos kms em viatura própria não estão evidenciados nos recibos de vencimento, nem nas DMR's comunicadas à AT.

Quando questionado do porquê desta atuação por parte da empresa, o contabilista certificado da mesma, informou, via email (2023/05/22), que “dado que a empresa faz chegar os mapas de km's com 1 ou 2 meses de atraso ao gabinete de contabilidade, para não substituir as DMR's de todos os meses, estamos a contabilizar os mesmos com base nos mapas”.

Apesar do registo do gasto com compensação de deslocações em viatura própria do trabalhador (km) e o registo dos respetivos pagamentos serem completamente independentes do processamento de salários, os montantes em causa foram pagos, através de transferência bancária, aos trabalhadores mencionados nos mapas de deslocação (km).

Os documentos de suporte dos lançamentos de gastos com deslocações em viatura própria do trabalhador (km) são documentos internos, denominados “formulário de deslocações” (ANEXO 1). Da análise a estes mapas destaca-se desde logo que, salvo raras exceções, não estão na sua generalidade assinados pelos respetivos funcionários nem pela gerência.

Também foi possível verificar que foi processado um mapa mensal por cada trabalhador, dos quais consta a indicação: do nome do funcionário, da morada, data, matrícula do veículo usado e o proprietário do veículo. Além disso faz referência ao percurso, indicando as localidades onde se deslocaram, a data da deslocação, o n.º de km e o motivo da deslocação (em observações).

No campo “observações” apenas fazem menções do género “formação”, “substituição férias”, “reunião”, “ação bancada”. Estas descrições do motivo da deslocação são muito vagas, não tendo nenhum documento de suporte que fundamente as mesmas e que justifique o motivo das deslocações apresentadas a pagamento de kms.

Salienta-se, ainda, que da análise à contabilidade da empresa verificou-se que não há registo de despesas com formação disponibilizada aos trabalhadores, bem como, não há outro tipo de despesas associadas a estas deslocações, como pagamento de portagens, alimentação, alojamento (quando as deslocações implicam mais de um dia) ou compensação com o pagamento de ajudas de custo.

Foram solicitados documentos de suporte a estas deslocações, mas a empresa, informou que não dispõe de nenhum documento de suporte a estas deslocações (email de 2023/05/24).

De acordo com o que consta dos registos contabilísticos, as importâncias pagas aos trabalhadores a título de kms em viatura própria não foram faturados a clientes e não foram sujeitas a retenção na fonte de IRS.

FORMULARIO DE DESLOCAÇÕES (...)

Em suma, do exposto resultam quatro factos que importam analisar mais pormenorizadamente:

a) O pagamento dos kms em viatura própria não estão evidenciados nos recibos de vencimento, nem nas DMR's comunicadas à AT; / b) Os mapas “formulário de deslocações” não estão assinados pelos trabalhadores; / c) A descrição do motivo da deslocação é muito vaga, não tendo nenhum documento de suporte que fundamente a

mesma; / d) As importâncias pagas aos trabalhadores a título de kms em viatura própria não foram faturados a clientes e não foram sujeitas a retenção na fonte de IRS.

Análise dos pontos anteriores:

(...)

Conclui-se assim que os montantes efetivamente pagos pela A..., como sendo compensação por deslocações em viatura própria do trabalhador (km), devem ser considerados como rendimentos do trabalho dependente, conforme o disposto no artigo 2.º do Código do IRS, tributados para efeitos fiscais em sede daquele imposto e sujeitos a retenção na fonte nos termos dos artigos 98.º e n.º 1 do artigo 99.º do Código do IRS, pelo que caberia ao sujeito passivo ter comunicado aos respetivos beneficiários esses quantitativos.

Desse modo, procedemos à correção do rendimento declarado pelo sujeito passivo para efeitos de IRS dos seus trabalhadores e, consequentemente, à sua retenção na fonte, o que se efetivará no capítulo V.4. deste relatório.

(...)

V.5. Retenções na Fonte de IRC

No ano de 2020, o sujeito passivo efetuou pagamentos a uma entidade com sede em Espanha, pelos serviços de “consultoria comercial”, “assessoria em gestão” e “assessoria em marketing”.

Face ao direito interno, as pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.

Consideram-se obtidos em território português os rendimentos (...)

De acordo com a alínea g) do n.º 1 do artigo 94.º do Código do IRC, estes rendimentos ficam sujeitos a retenção na fonte, a qual tem caráter definitivo, aplicando-se, nessa circunstância, a correspondente taxa prevista no n.º 4 do artigo 87.º do Código do IRC, de 25%.

No entanto, dado que Portugal celebrou Convenção para eliminar a dupla tributação sobre o rendimento com o Estado de residência do beneficiário dos rendimentos (Espanha) e uma vez que estamos perante rendimentos decorrentes de prestações de serviços que se enquadram no artigo 7.º "Lucros das Empresas", a competência para tributar estes rendimentos é exclusiva do Estado de residência.

Mas, para se afastar a tributação, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova, perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis, da verificação dos pressupostos que resultem da convenção respetiva, através da apresentação do formulário modelo 21-RFI devidamente preenchido e acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência fiscal e a sua sujeição a imposto nesse Estado (c.f. artigo 98.º do Código do IRC).

Conforme já referido, da análise aos elementos de suporte à contabilidade do sujeito passivo, verificamos que, no ano de 2020, a A... adquiriu serviços de “consultoria comercial”, “assessoria em gestão” e “assessoria em marketing”, a uma empresa sediada em Espanha a, D... S.L., NIF ... (ES), integralmente pagos no exercício mencionado, não tendo sido efetuada a retenção na fonte de IRC.

A empresa D... S.L. tem como único sócio e administrador, C..., também, único sócio e gerente da A... .

No decurso do procedimento inspetivo, o sujeito passivo apresentou os contratos celebrados com a empresa espanhola (...), bem como as faturas contabilizadas no ano de 2020 e informou ainda, via email, que não foi acionada a Convenção para eliminar a dupla tributação sobre o rendimento com o Estado de residência do beneficiário dos rendimentos (Espanha).

De facto, para que a retenção não seja efetuada, o contribuinte deverá estar na posse de prova (Modelo 21-RFI) previsto no artigo 98º n.º 2 do Código do IRC, que fará parte integrante do seu dossier fiscal. Não se verificando esta condição, o sujeito passivo estava obrigado a efetuar a retenção na fonte sobre os montantes pagos a não residentes, uma vez que os serviços que estiveram na sua base são serviços sujeitos a IRC nos termos do artigo 4º n.º 2 e n.º 3 alínea c) subalínea 7) do Código do IRC, pelo que, nos termos do artigo 98º n.º 5 do Código IRC não sendo exibidos os referidos formulários até ao final 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.

(...) Deste modo, haveria lugar a retenção de imposto à taxa liberatória de 25%, nos termos do n.º 5 do citado artigo (94º), uma vez que o sujeito passivo, não tendo em sua posse os formulários exigidos pela alínea a) do n.º 2 do artigo 98º do Código IRC, não reunia as condições para beneficiar da dispensa de retenção. (...)”

(cfr PA)

- f) No exercício de 2020 a Requerente efectuou pagamentos no valor total de € 36.239,62 a trabalhadores seus que contabilizou como gastos suportados como “*deslocações em viatura própria*” dos mesmos (em subconta da conta SNC 625 – deslocações, estadas e transportes); (cfr PA)
- g) Os “formulários de deslocações” apresentados não eram conferidos pela Requerente e, em boa parte, não estão assinados pelos colaboradores; (cfr depoimentos da primeira e da segunda testemunhas em conjugação com as declarações de Parte, e PA)
- h) A Requerente não dispõe de, nem existem na sua contabilidade, documentos de suporte às deslocações mencionadas nos “formulários de deslocações”; (cfr depoimento da primeira testemunha em conjugação com as declarações de Parte, e PA)
- i) Na declaração anual Modelo 10, e nas declarações mensais de rendimentos (DMR), submetidas pela Requerente em 2020, não consta qualquer pagamento de ajudas de custo e/ou deslocações pagas a trabalhadores, e dos recibos destes não consta pagamento de kms em viatura própria; (cfr PA e depoimentos da primeira e da segunda testemunhas)
- j) Com referência aos gastos mencionados na alínea f) *supra*, os SIT efectuaram a correcção correspondente à Retenção na Fonte em IRS desconsiderando-os enquanto “kms pagos” ou “ajudas de custo pagas”, e considerando-os como “gastos com pessoal” – rendimento do trabalho dependente sujeito a IRS – Categoria A; (cfr PA)
- k) Da correcção referente a Retenção na Fonte em IRS (cfr al. anterior) resultou a liquidação adicional n.º 2024..., com o valor total a pagar de € 17.001,47 (imposto mais juros compensatórios); (cfr PA, e por acordo)

l) No exercício de 2020 a Requerente fez pagamentos de serviços a uma sociedade comercial residente fiscal em Espanha e sem estabelecimento estável em Portugal, a D... S.L., no valor total de € 219.050,00, e não activou a CDT PT-Espanha; (cfr PA, e por acordo)

m) Com referência aos pagamentos referidos na alínea anterior, os SIT efectuaram a correcção correspondente à Retenção na Fonte em IRC, que consideraram devida, à taxa liberatória de 25%; (cfr PA, e por acordo)

n) Da correcção referente a Retenção na Fonte em IRC (cfr al. anterior) resultou a liquidação adicional n.º 2024..., com o valor total a pagar de € 62.246,72 (imposto mais juros compensatórios); (cfr PA, e por acordo)

o) A Requerente interpôs Reclamação Graciosa das liquidações adicionais a 21.06.2024 e, notificada do projecto de indeferimento da Reclamação Graciosa, exerceu direito de audição; (cfr PA)

p) A 20.09.2024 a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento total da Reclamação Graciosa; (cfr doc 6 junto pelo SP)

q) Da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa consta, entre o mais:

“(...) A reclamante continua sem suprir as lacunas apontadas no RIT, nada referindo sobre as mesmas: que o pagamento dos kms em viatura própria não estão evidenciados nos recibos de vencimento, nem nas DMR comunicadas à AT; que os mapas não estão, na maioria, assinados pelos trabalhadores; não presta esclarecimento adicional sobre a parca descrição do motivo da deslocação.

(...) a reclamante vem agora juntar um Certificado de “Residencia Fiscal en España”, onde consta que a D... é residente em Espanha, e também o foi em 2020 [fls. 211]; porém, este atestado não foi emitido nos termos do artigo 4º da Convenção celebrada entre Portugal e Espanha para evitar a dupla tributação, ou seja, não refere expressamente que ali foi residente E que ali foi sujeita a tributação sobre os rendimentos auferidos; (...) assim, mantém-se o entendimento de que não se mostram reunidos os requisitos necessários à dispensa, ainda que a posteriori, da CDT para dispensa de retenção na fonte sobre os rendimentos pagos pela reclamante à D..., em 2020, nos termos do artigo 98º do CIRC.”; (cfr PA)

r) A Requerente pagou a liquidação adicional de RF em IRS, e não pagou a liquidação adicional de RF em IRC; (cfr PA, e por acordo)

s) A 23.06.2025 foi emitido “certificado de residência fiscal” da D... SL pelas autoridades fiscais espanholas no qual se lê, entre o mais, que a mesma:

“é residente fiscal em ESPANHA, na aceção da Convenção Fiscal entre Espanha e PORTUGAL. O certificado é emitido para efeitos de certificação e residência nos termos do artigo 4.º da Convenção entre o Reino de Espanha e a República Portuguesa para Evitar a Dupla Tributação (...) O contribuinte foi residente em Espanha para efeitos fiscais em 2020 e 2021, nos termos do artigo 4.º da Convenção (...) e esteve sujeito a imposto sobre o rendimento em 2020 e 2021 em Espanha.”

t) A 18.12.2024 a Requerente deu entrada no sistema do CAAD ao Pedido que dá origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Com relevo para a decisão da causa não existem factos não provados.

2.3. Fundamentação da matéria de facto

Os factos dados como provados foram-no com base nos documentos juntos aos autos pela Requerente e no PA, todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos, e, bem assim, depoimentos testemunhais, declarações de Parte e factos alegados e não questionados.

As três testemunhas ouvidas, arroladas pela Requerente, aparentaram no geral depor com isenção e responder com verdade ao que lhes foi questionado. O sócio e gerente da Requerente, C..., também aparentou prestar as suas declarações com objectividade e isenção. Os depoimentos das testemunhas e as declarações de Parte contribuíram sobretudo para corroborar o que dos elementos probatórios carreados nos autos resultava já.

A título de exemplo, a primeira testemunha ouvida, E..., então contabilista prestador de serviços à Requerente, quanto ao processamento/pagamento das quantias aos funcionários, respondeu que cada funcionário era responsável por preencher o respectivo mapa do mês, e que, quanto a registos contabilísticos: “há os mapas e depois há as transferências bancárias”; que era frequente

os gestores de cada unidade terem que se deslocar entre as várias clínicas “e daí os kms em benefício da empresa”; quanto ao constante dos mapas ser ou não confirmado pela Requerente: “eu presumo que a gerência da empresa fazia essa conferência”; no preço final aos clientes “especificamente não era facturado ao cliente deslocações”, “mas a empresa tinha um conjunto de despesas e para fixar o preço aos clientes tinha-se em conta todas as despesas, incluindo estas”. Quanto a nada a respeito constar dos recibos, “sim era uma falha”, “nunca ia no recibo de vencimento”. Quanto a não haver documentação que pudesse corroborar/suportar as deslocações serem efectivas, como *tickets* de portagens desses dias, facturas de refeições ou outros, ...nesses dias - se o colaborador esteve fora o dia ser retirado o correspondente subsídio de alimentação e tal constar dos recibos de vencimento, o que também não sucedeu, respondeu: “sim é verdade”. Questionado mais uma vez quanto à inexistência de documentação de suporte, “eu baseei-me nesses mapas”, e confirmou não pedir à empresa documentação de suporte. E confirmou que nem os recibos de vencimento, nem a Declaração Anual de Rendimentos, nem a Declaração Mensal de Remunerações, tinham qualquer referência a despesas por deslocações. Quanto, por sua vez, aos documentos que a Requerente veio juntar a 09.09.2025, desde logo não permitem estabelecer qualquer ligação entre acções de formação ou outros e os colaboradores que teriam recebido as compensações por deslocações.

Ao Tribunal cabe seleccionar, de entre os alegados pelas Partes, os factos que importam à apreciação e decisão da causa perspectivando as hipotéticas soluções plausíveis das questões de Direito (v. art.º 16.º, al. e) e art.º 19.º do RJAT e, ainda, art.º 123.º/2 do CPPT e art.º 596.º do CPC¹), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (*cf.* art.s 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do CPTA e art.s 5.º/2 e 411.º do CPC²).

3. Matéria de Direito

3.1. Questões a decidir

¹Estes últimos Diplomas legais aplicáveis ao nosso processo *ex vi* art.º 29.º/1 do RJAT (e assim sempre que para eles se remeter na presente Decisão).

² Todos Diplomas legais aplicáveis *ex vi* art.º 29.º/1 do RJAT - *cf.* nota anterior – como sempre assim quando remetermos para normativos de outros Diplomas aqui aplicáveis.

Cabe decidir nos presentes autos se as correcções na origem das liquidações em crise assentaram, como alega a Requerente, em pressupostos de facto e/ou de Direito que não se verificam e, assim, se as consequentes liquidações adicionais de Retenção na Fonte (*i*) em IRS, e (*ii*) em IRC, padecem ou não de vício de ilegalidade, como lhes vem imputado.

Vejamos.

(i) Liquidações de RF em IRS

Sustenta a Requerente que os montantes que pagou (o pagamento não vem contraditado) aos seus colaboradores no ano de 2020, no valor total de € 36.239,62, e que a Requerida corrigiu para “gastos com pessoal” – rendimento do trabalho dependente sujeito a IRS – Cat. A (v. al. h) probatório *supra*), não devem considerar-se como rendimento daqueles.

Defende que devem sim considerar-se, tal como por si havia sido contabilizado, como constituindo mera compensação por despesas incorridas por aqueles (colaboradores) ao seu (da Requerente) serviço. A saber, como compensação por deslocações em viatura própria dos mesmos, no desempenho de funções ao serviço da Requerente.

Nos autos, provou-se que embora a Requerente contabilizasse o montante em questão como se tratando de gastos com deslocações dos seus colaboradores em viatura própria ao seu serviço, essa contabilização era feita simplesmente com base em “formulário de deslocações”, que eram preenchidos pelos “gestores de unidade”, e que, em boa parte, não eram assinados. E cujo preenchimento não era conferido pela Requerente. Nem o responsável pela contabilidade se fazia munir de quaisquer documentos de suporte a esse respeito, passando-se ao pagamento aos funcionários assim. E sem que se reflectisse seja nos recibos de vencimento, seja nas Declarações Mensais de Remuneração quaisquer valores a esse título. (*cf* probatório *supra*)

No mais, embora nesses “formulários de deslocações” se façam referências várias em “Observações”, como seja “Formação ida”, Formação volta”, “Substituição férias”, “Reunião”, a Requerente não disponibilizou quaisquer documentos de suporte a essas mesmas “Observações”. Seja em procedimento inspectivo - em que ademais a Requerente informou que não dispunha de nenhum documento de suporte àquelas deslocações (v. RIT, al. e) do probatório) -, seja no procedimento de reclamação graciosa, seja, depois, nestes autos arbitrais. Com efeito, sequer a documentação que veio juntar após a audiência de julgamento, aí aceite vir juntar, permite fazer qualquer ligação entre as faladas “acções de formação” e ou “acções de bancada” e qualquer trabalhador a quem os pagamentos em questão foram feitos (*cf* probatório *supra*, e sua fundamentação)

No CIRS, dispõem os art.ºs 1.º, 2.º, no ora relevante:

“Artigo 1.º - Base do imposto

1 - O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes (...) depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos:

Categoria A - Rendimentos do trabalho dependente; (...)

2 - Os rendimentos, quer em dinheiro quer em espécie, ficam sujeitos a tributação, seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos.”

Artigo 2.º - Rendimentos da categoria A

1 - Consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes de:

(...)

3 - Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

(...)

d) As ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado e as

verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício;”

Por sua vez, na esfera da empregadora, os gastos com a compensação de deslocações em viatura própria do trabalhador consideram-se gastos dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, cfr. n.º 1 e al. d) do n.º 2 do art.º 23.º do CIRC, devendo, para tal, cfr. respectivo n.º 3, estar comprovados documentalmente. Na parte em que não haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do beneficiário, por um mapa justificativo da deslocação (vulgo “mapa de kms”) contendo os elementos a que se refere a al. h) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC.

Em qualquer caso, saliente-se, comprovados documentalmente. *Cfr.* aquele n.º 3 do art.º 23.º.

E estabelece o legislador na al. h) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC que não são dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação, “as ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário”.

No caso, vimos, os valores em questão não só não eram enquanto tais facturados a clientes (v. também al. e) probatório *supra*, e como também dos depoimentos das testemunhas), nem era possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem esses encargos – o que se exige relativamente a todos e cada um dos pagamentos efectuados, vimos de ver.

Em sede inspectiva, a Requerida, face aos elementos disponibilizados pela Requerente, solicitou esclarecimentos e a junção de documentação de suporte que pudesse materializar a efectividade das deslocações invocadas. Nesse contexto, os SIT vieram a concluir,

identificando-os, haver indícios objetivos de os *mapas* da Requerente (“formulários de deslocações”- kms) poderem não titular deslocações reais (*cfr* al. e) do probatório *supra*). Desde logo por insuficiência daqueles documentos internos utilizados (os “formulários”), e pela falta de qualquer outra documentação de suporte.

Como também nos presentes autos continua a suceder. Vimos pelo que percorremos acima, em que se viu que se provou que nem os ditos *mapas* são conferidos pela gerência ou por alguém, nem os mesmos estão, em muitos caos, assinados pelos trabalhadores, nem existem quaisquer documentos de suporte às alegadas deslocações, e as testemunhas pelos seus depoimentos, e a Parte pelas suas declarações, vieram, ainda, corroborá-lo.

E a Requerente não apresentou – desde logo em sede inspectiva – prova da existência das deslocações e/ou que as invocadas deslocações dos trabalhadores que receberam cada um dos pagamentos em questão tivessem efectivamente em cada caso fins relacionados com a sua actividade, *i.e.*, de que se tratasse de deslocações ao seu serviço, e não outras. Prova que, diga-se, nem deveria ser difícil de fazer pela Requerente, a ser esse o caso.

Identificados que foram, pela Requerida em sede inspectiva, os factos-índice que sustentam a correcção efectuada, por facilidade, com a devida vénia e as necessárias adaptações, transcreva-se o relatado em Acórdão do TCA Sul de 13.05.2003, proc. 6910/02: *«(...) no caso de a AT se basear em factos-índice que, apreciados à luz das regras da experiência comum, permitem a conclusão de que os montantes auferidos pelo trabalhador da sua entidade patronal a título de ajudas de custo não tinham carácter compensatório, satisfaz o dever de investigação que sobre ela impende em sede de procedimento administrativo-tributário e fica legitimada a efectuar correcção dos rendimentos declarados (...) e a consequente liquidação adicional de IRS. Compete, nesse caso, ao contribuinte demonstrar que os rendimentos em causa têm carácter compensatório de despesas por ele efectuadas em favor da sua entidade patronal e, se não conseguir tal objectivo, a liquidação não merece censura (...))»*.

Pelo que - cfr. art.º 74.º da LGT - o ónus da prova da recaía, assim, sobre a Requerente. E a liquidação não padece, há que concluir-se, do vício de violação de lei, seja por erro de facto seja de Direito, que lhe vem imputado. As correcções na sua base aplicaram devidamente a lei aos factos. E *cfr.*, também, art.º 103.º, n.º 4, do CIRS - e assim constante também da fundamentação do acto (RIT), o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido.

Nem resulta violado o invocado princípio da tributação pelo rendimento real, ou quaisquer dispositivos legais a respeito. As quantias em causa foram, como vimos ter que se concluir, efectivamente auferidas pelos trabalhadores.

(ii) Liquidações de RF em IRC

Cabe agora apreciar se os actos de liquidação por RF em IRC estão feridos de ilegalidade, como invoca a Requerente.

A Requerente efectuou no exercício de 2020 pagamentos de serviços a uma sociedade com sede em Espanha, no valor de € 219.050,00. Não activou então a CDT PT-Espanha. E não fez retenção na fonte (*v. probatório supra*).

A Requerida, em procedimento inspectivo, tendo solicitado justificação para o não processamento de retenção na fonte, o mesmo não lhe foi facultado. Mais a Requerente informou, nessa sede, que não havia activado a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Capital entre Portugal e Espanha (CDT). (*cfr. al. e) probatório supra*).

Não sendo questionado que se trate de rendimentos obtidos em Portugal. *Cfr.* art.º 4.º, n.º 3, al. c), 7) do CIRC, como constante da fundamentação do acto (RIT, al. e) probatório).

Em face de tudo o que, os SIT procederam à correcção em crise ora sob apreciação. Baseando-se no art.º 94.º, n.º 1, al. g), n.º 2 e n.º 3, al b) do CIRC – consideraram estes rendimentos (pagos pela Requerente) sujeitos a retenção na fonte, com carácter definitivo. E, assim, à taxa prevista no n.º 4 do art.º 87.º do mesmo Código, de 25%.

A Requerente depois em sede de procedimento de Reclamação Graciosa fez a junção do formulário Modelo 21-RFI, mas sem anexar Certificado de Residência Fiscal. E, após, em exercício de direito de audição após notificada de projecto de indeferimento da RG, fez a junção de Certificado de “Residencia Fiscal en España”. Em face do que a Requerida manteve a liquidação, considerando que do referido Certificado consta que a destinatária dos pagamentos é residente em Espanha, e o foi em 2020, porém sem referir ser emitido nos termos do Art.º 4º da CDT, nem referir ter ou não a mesma sido sujeita aí a tributação sobre os rendimentos. A Requerida manteve, pois, que não estavam reunidos “os requisitos necessários à dispensa, ainda que a posteriori, da CDT para dispensa de retenção na fonte sobre os rendimentos pagos pela reclamante à D..., em 2020, nos termos do artigo 98º do CIRC”. (*cfr* probatório *supra*)

No entender do Tribunal, bem.

Não obstante, veio, entretanto, a Requerente juntar aos presentes autos Certificado de Residência Fiscal de 23.06.2025, emitido pelas autoridades fiscais espanholas, com tradução para Português, certificada por Notária, referente à D... SL – a sociedade a quem a Requerente fez os pagamentos de serviços em questão. No mesmo se lendo, entre o mais, que a mesma é residente fiscal em Espanha “na aceção da Convenção Fiscal entre Espanha e PORTUGAL. O certificado é emitido para efeitos de certificação e residência nos termos do artigo 4.º da Convenção entre o Reino de Espanha e a República Portuguesa para Evitar a Dupla Tributação (...) O contribuinte foi residente em Espanha para efeitos fiscais em 2020 e 2021, nos termos do artigo 4.º da Convenção (...) e esteve sujeito a imposto sobre o rendimento em 2020 e 2021 em Espanha.” (*cfr* probatório *supra*).

Referia também a Requerida aquando da sua Resposta nos autos, “a questão decidenda reconduz-se somente à avaliação dos documentos juntos pela Requerente, nos termos da alínea a) do n.º 2 do art.º 98.º do CIRC, considerando o disposto no n.º 6 do mesmo preceito legal”.

Vejamos.

Dispõe o legislador no CIRC no ora pertinente:

“Artigo 94.º- Retenção na fonte

1 — O IRC é objecto de retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimentos obtidos em território português: (...)

2 — Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos mencionados no n.º 3 do artigo 4.º, exceptuados (...).

3 — As retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta, excepto nos seguintes casos em que têm carácter definitivo: (...)

b) Quando, não se tratando de rendimentos prediais, o titular dos rendimentos seja entidade não residente que não tenha estabelecimento estável em território português ou que, tendo-o (...).

4 - As retenções na fonte de IRC são efectuadas à taxa (...).

5 — Exceptuam-se do disposto no número anterior as retenções que, nos termos do n.º 3, tenham carácter definitivo, em que são aplicáveis as correspondentes taxas previstas no artigo 87.º

6 — A obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC ocorre na data que estiver estabelecida para obrigação idêntica no Código do IRS ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos, devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas e essa entrega ser feita nos termos (...).

Artigo 98.º- Dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes

1 — Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do Código do IRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

2 - Nas situações referidas no número anterior, bem como nos n.ºs 12 e 16 do artigo 14.º, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis:

a) Da verificação dos pressupostos que resultem de convenção para evitar a dupla tributação ou 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;

(...)

5 — Sem prejuízo do disposto no número seguinte, quando não seja efectuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, e, bem assim, nos casos previstos nos n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, 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 contra-ordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do presente artigo e os n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, consoante o caso, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

7 — As entidades beneficiárias dos rendimentos que verifiquem as condições referidas nos n.ºs 1 e 2 do presente artigo e (...) podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo (...).

Das disposições conjugadas do CIRC que vimos de percorrer resulta que, caso a prova que se exige - n.º 2 do art.º 98.º - não seja feita até ao termo do prazo para a entrega do imposto, o substituto tributário (a Requerente) fica obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei – n.º 5 do art.º 98.º

Como foi reflectido, correctamente, no acto em crise, a liquidação adicional de RF em IRC, de Janeiro de 2024.

Tendo, porém, em Junho de 2025, a Requerente obtido “o documento a que se refere o n.º 2”, a sua responsabilidade, a responsabilidade do substituto tributário (estabelecida no n.º 5 do art.º 98.º) pode ser afastada.

Ora, comprovada a verificação dos pressupostos para a dispensa de retenção, como terá de concluir-se, no caso, suceder - em face do documento junto pela Requerente por último a respeito nestes autos (e v. al s) probatório *supra*) – haverá que decidir pela peticionada anulação da liquidação adicional (sem prejuízo de eventual responsabilidade contra-ordenacional, *cf* o mesmo n.º 6).

Com interesse também, e as necessárias adaptações, v. como se lê em Acórdão do TCA Sul de 10.03.2022, proc. 397/07.1BELSB, “Os formulários exigidos como prova da dispensa da retenção na fonte de IRC dos rendimentos auferidos por entidades não residentes são meros documentos “*ad probationem*” pelo que podem ser apresentados “a posteriori” dentro dos prazos legalmente fixados.”

Há assim que concluir no caso, pelo que se percorreu, pela ilegalidade por vício de violação de lei da liquidação adicional de RF em IRC, com a consequente anulação, como peticionado e como se decidirá.

4. Decisão

Termos em que decide este Tribunal Arbitral deferir parcialmente o PPA, e:

- Absolver a Requerida do pedido de anulação da liquidação de retenção na fonte de IRS melhor identificada *supra* e respectivas liquidações de juros compensatórios, mantendo-as na Ordem Jurídica;
- Anular a liquidação adicional de retenção na fonte de IRC melhor identificada *supra* e respectivas liquidações de juros compensatórios.

5. Valor do processo

Nos termos conjugados do disposto nos art.ºs 3.º, n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT, e 306.º, n.º 2 do CPC, fixa-se o valor do processo em € 79.248,19, indicado pela Requerente.

6. Custas

Conforme disposto no art.º 22.º, n.º 4 do RJAT, no art.º 4.º, n.º 4 do Regulamento já referido e na Tabela I a este anexa, fixa-se o montante das custas em € 2.448,00, a cargo da Requerente e da Requerida na proporção respectivamente, de 21,45% e 78,55%, ou seja, € 525,10 e € 1.922,90, conforme decaimento.

Lisboa, 12 de Fevereiro de 2026

Os Árbitros,

Fernanda Maçãs (Presidente)

Rui Fernandes Marrana

Sofia Ricardo Borges (Relatora)