

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 769/2020-T

Tema: IRC - Retenção na fonte. Não residentes. Certificado de residência.
Formulário. Meios de prova.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Victor Calvete e Dra. Magda Feliciano (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 25-05-2021, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., pessoa colectiva n.º..., com sede na ..., Rua ..., n.º ..., ..., ..., ...— ...Vila Nova de Gaia (doravante, a "Requerente") apresentou pedido de pronúncia arbitral ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante "RJAT"), tendo em vista a declaração de ilegalidade da liquidação de IR-Retenções na fonte n.º 2020... e a liquidação de juros compensatórios n.º 2020..., no valor global de € 200.077,60.

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

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 17-12-2020.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, 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 signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 05-05-2021, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º 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 25-05-2021.

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

Por despacho de 28-06-2021, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente dedica-se ao comércio por grosso de máquinas, equipamentos industriais e ferramentas; comércio por grosso de vidro; reparação e manutenção de máquinas e equipamentos (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- B) Com vista à expansão da sua actividade no mercado angolano, a Requerente celebrou um contrato de agência com a empresa “B... LIMITED”, em Março de 2016, por meio do qual esta última se comprometeu a promover no referido mercado, por conta e em representação da Requerente, a celebração de contratos de venda dos produtos que a mesma comercializa (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- C) No contrato refere-se que a sede da B... LIMITED” era em ..., Dubai, UAE;
- D) A Requerente obrigou-se a remunerar a “B... LIMITED” através de comissões aferidas negócio a negócio e dependentes do montante de vendas e dos produtos vendidos, por a margem de lucro bruta poder ter variações significativas de uns produtos para outros (documento n.º 2);
- E) Foi acordado entre a Requerente e a “B...LIMITED” que por cada Negócio seria elaborado um novo anexo ao contrato, com a designação dos montantes vendidos e dos valores a pagar a título de comissão e prospecção de Mercado e que os pagamentos de comissões referidos seriam devidos apenas relativamente ao valor da mercadoria facturada pela Requerente e paga em função de notas de encomenda angariadas pela “B... LIMITED” e por aquela efetivamente executadas e não devolvidas nem anuladas pelo cliente;
- F) No cumprimento do referido contrato, em Maio de 2016 a “B... LIMITED” já havia angariado notas de encomenda de clientes angolanos no valor aproximado de € 2.170.000,00, pelo que, conforme previsto, foi estabelecido em Anexo ao contrato de agência o montante da comissão a pagar pela Requerente àquela empresa, no valor de € 691.621,00 e fixado prazo até Julho desse ano para concretização do pagamento (documento n.º 2);
- G) Para pagamento daquela comissão, a “B... LIMITED” emitiu duas facturas em nome da Requerente, uma com data de 31-05-2016 e no valor de € 671.621,61 e outra em 30-09-2016, no valor de € 20.000,00 (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H)** Previamente ao pagamento das facturas supra identificadas, foi fornecido à Requerente o documento n.º 4, cujo teor se dá como reproduzido, relativo ao registo

da constituição da “B... LIMITED” junto das autoridades dos Emirados Árabes Unidos (Registrar of International Business Companies, Government of Ras Al Khaimah — RAK Investment Authority);

- I) Ainda antes do pagamento das facturas referidas, foi apresentado à Requerente o documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, relativo ao certificado de registo da “B... LIMITED” no registo comercial pelas autoridades do Emiratos Árabes Unidos;
- J) A Requerente efectuou transferências financeiras para a “B...LIMITED”, no valor total de € 691.621,61 destinadas ao pagamento de comissões devidas pela Requerente (Relatório da Inspeção Tributária);
- K) Foi efectuada uma inspecção à Requerente, em que foi elaborado o projecto de Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- L) A Requerente exerceu o direito de audição sobre o projecto de Relatório da Inspeção Tributária nos termos que constam do documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- M) Na sequência do exercício do direito de audição foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

Em resultado da análise efetuada, no âmbito da referida ordem de serviço, à "C..." concluiu-se que as transferências financeiras, para entidade com sede nos Emiratos Árabes Unidos, no valor total de € 691.621,61 destinaram-se ao pagamento de comissões devidas pela "A..., SA", no âmbito do desenvolvimento da sua atividade. Este pagamento teve por base um contrato estabelecido entre essas duas entidades, em 2016/03/01. Contudo, conforme foi justificado, erradamente utilizaram a conta bancária da "C...", resultante de as duas empresas terem um único administrador comum "D..., NIF: ...". Estes movimentos foram efetuados através da conta bancária no E..., com o NIB O pagamento das comissões devidas pela "A..., SA", a "B... LIMITED", no valor de € 691.621,61, corresponde ao somatório de duas faturas,

de que enviaram cópia, bem como das respetivas ordens de pagamento sobre o estrangeiro, no valor de € 671.621,61 e €20.000,00.

Face ao exposto, a A..., SA pagou comissões a uma entidade não residente no valor de € 691.621,61, que estão sujeitas a retenção na fonte nos termos previstos no artigo no artigo 94.º do Código do IRC.

Regra geral, as comissões consideradas como rendimentos obtidos em território nacional por sujeitos passivos não residentes estão sujeitas a uma taxa de retenção na fonte, com carácter liberatório de 25%, nos termos do n.º 4 do artigo 94.º do CIRC. No entanto, o artigo 98.º do CIRC estabelece que não existe obrigação de se efetuar a retenção na fonte de IRC, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do 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 direção efetiva 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.

Assim, para ser evitada essa tributação em Portugal, as empresas intermediárias, não residentes sem estabelecimento estável, podem acionar a respetiva Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e o respetivo país de residência, neste caso por aplicação do artigo 7.º dessas convenções.

Face aos elementos conhecidos, não foi acionada a convenção para evitar a dupla tributação dos rendimentos em causa, bem como não foi apresentada a declaração modelo 30 (rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes). Das aplicações informáticas também não consta a entrega de qualquer guia de retenção na fonte, referente ao pagamento destas comissões.

Assim, não foi entregue nos cofres do Estado a retenção na fonte prevista no artigo 94.º do CIRC, no valor de € 172.905,40 ($691.621,61 - 25\% = 172.905,40$).

(...)

V. Direito de Audição

(...)

A administração: fiscal (AT) baseou as suas correções em factos concretos e fê-lo de acordo com os normativos fiscais, senão vejamos:

1. Das alegações produzidas pelo contribuinte conclui-se que o ponto de discordância com a A.T. se prende com a falta de apresentação atempada das provas de que a sociedade beneficiária dos rendimentos pagos por Portugal tem a sua direção efetiva nos Emirados Árabes Unidos, para que fossem acionados os mecanismos de eliminação da dupla tributação previstos na Convenção celebrada entre os dois Estados (CDT).

2. Relativamente aos pagamentos de serviços que lhe foram prestados pela empresa sediada nos Emirados, o contribuinte alega que não efetuou as retenções na fonte pelo facto de que, ao abrigo do artigo 1.º da CDT celebrada entre Portugal com os Emirados Árabes Unidos, tais rendimentos não poderiam ser tributados em Portugal. Que a tributação dos rendimentos em Portugal provoca uma violação no disposto na CDT.

3. Refira-se que, não são as convenções que regulamentam os procedimentos a observar para a comprovação dos pressupostos legais da sua aplicação e de que depende a exclusão de incidência do imposto. Pelo contrário são as próprias convenções que prevêm ser as autoridades competentes dos Estados contratantes que determinam as modalidades de aplicação da convenção, estabelecendo uma série de requisitos que hão-de ser comprovados pelos Estados contratantes.

É, pois, assim a estes, que incumbe verificar se o beneficiário provou ou não, estar em condições de beneficiar da aplicação da Convenção.

4. Se o artigo 98.º do CIRC, n.º 2 estabelece que essa prova tem de ser feita até ao momento de entrega do imposto, o que não sucedeu neste caso, é certo que, com a alteração introduzida pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro (OE de 2008) veio permitir a possibilidade da referida prova vir a ser efetuada posteriormente, passando a aplicar-se a dispensa de retenção na fonte - n.º 6 do artigo 98.º do CIRC: « 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.»

5. *Em resultado da alteração ao artigo 98.º do CIRC, caso o sujeito passivo obtenha documento apto a aplicar a dispensa total ou parcial de retenção na fonte fora do prazo, não há lugar a retenção na fonte, mas é aplicável a coima prevista neste n.º 2 do artigo 125.º do RGIT.*

6. *O contribuinte não tinha na sua posse, na altura dos pagamentos dos rendimentos aos Emirados, o certificado de residência devidamente autenticado pela Administração Tributária desse país. Apenas agora, na fase do direito de audição, conseguiu obter os documentos que considera válidos como provas para acionar a convenção: o contrato de sociedade da B... Limited, constituída em 15/03/2016 e registada em 10/05/2016 no "International Business Companies-Rak Investment Authority-Government of Rās Al Khaimah e respetivo certificado de registo, emitido em Maio de 2016; um certificado emitido pelo RAK International Corporate Center em 7/06/2017, que certifica que a empresa foi novamente registada naquela data.*

(O RAK International Corporate Center é um registo corporativo que opera em Rās Al Khaimah, Emirados Árabes Unidos. É a consolidação de dois registos de empresas em Rās Al Khaimah; nomeadamente a RAK International Companies (anteriormente parte da RAK Free Trade Zone) e a RAK Offshore (anteriormente parte da RAK Investment Authority). O RAK International Corporate Center é responsável pelo registo e incorporação de empresas de negócios internacionais.)
- Informação recolhida da página do organismo e traduzida pelo Google.

7. *Assim, o cerne da questão passa a ser, se as provas apresentadas no decurso do direito de audição são válidas para efeitos de aplicação da convenção, isto é, se as mesmas cumprem os requisitos previstos no n.º 2 do artigo 98.º do CIRC.*

O aludido normativo estabelece «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» (sublinhado nosso).

8. Na nossa opinião os documentos agora apresentados não podem ser considerados idóneos na medida em que não certificam a verificação dos pressupostos previstos na convenção, designadamente a residência fiscal para o ano de 2016, e sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado. Por outro lado, não nos parece que tenham sido emitidos por uma entidade competente para certificar a residência fiscal, já que foram emitidos pelas entidades do Registo Comercial e não pela Administração Tributária dos Emirados Árabes Unidos, pelo que não servem de certificado de residência nos termos do que é determinado no art 98.º do Código de IRC.

9. O contribuinte não estava nem está, pois, em condições de acionar a CDT, pelo que os rendimentos pagos à sociedade não residente deveriam para o efeito, ter sido sujeitos a retenções na fonte de IRC, nos termos do n.º 1 e n.º 2 do artigo 94.º do CIRC, até ao prazo estabelecido para a entrega do imposto.

10. É legítimo à Administração Fiscal exigir tal imposto ao substituto tributário sem que tal atuação viole a CDT assinada por Portugal.

Assim, o contribuinte, como substituto tributário, era obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei. Por esse facto, a AT. efetuou a proposta de liquidações adicionais de IRC no montante do imposto não retido.

Conclusão

Em face do exposto e pelo facto de as alegações do sujeito passivo no exercício do direito de audição, não apresentarem elementos que justifiquem alteração ao presente relatório, como demonstramos através da análise atrás desenvolvida, deverão ser feitas as correções propostas, com os fundamentos e cálculos elaborados, mencionados no ponto III do presente relatório.

- N) Na sequência da inspecção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a «Liquidação de retenções na Fonte de IR» com o n.º 2020..., no montante de € 172.90540, e a liquidação de juros compensatórios n.º 2020..., n montante de € 27.172,20 (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- O) Em 18-09-2020, a Requerente pagou as quantias liquidadas (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- P) Em 16-12-2020, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

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

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pelo Requerente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou processo administrativo.

3. Matéria de direito

Foi celebrada em 17-11-2011, a Convenção entre a República Portuguesa e os Emirados Árabes Unidos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º

47/2012, publicada no Diário da República, I Série, de 13-04-2012 (doravante designada como “CDT”).

A Requerente pagou comissões a uma entidade não residente no valor de € 691.621,61, que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu estarem sujeitas a retenção na fonte, nos termos previstos no artigo 94.º do Código do IRC.

A Autoridade Tributária e Aduaneira referiu no Relatório da Inspeção Tributária:

(...)

para ser evitada essa tributação em Portugal, as empresas intermediárias, não residentes sem estabelecimento estável, podem acionar a respetiva Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e o respetivo país de residência, neste caso por aplicação do artigo 7.º dessas convenções.

Face aos elementos conhecidos, não foi acionada a convenção para evitar a dupla tributação dos rendimentos em causa, bem como não foi apresentada a declaração modelo 30 (rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes).

No exercício do direito de audição, a ora Requerente invocou que não efetuou as retenções na fonte por entender que, ao abrigo da CDT, tais rendimentos não poderiam ser tributados em Portugal, e apresentou os documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral com os n.ºs 2, 4 e 5.

Na sequência do exercício do direito de audição, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, o seguinte:

(...) as próprias convenções que prevêm ser as autoridades competentes dos Estados contratantes que determinam as modalidades de aplicação da convenção, estabelecendo uma série de requisitos que hão-de ser comprovados pelos Estados contratantes;

(...)

O contribuinte não tinha na sua posse, na altura dos pagamentos dos rendimentos aos Emirados, o certificado de residência devidamente autenticado pela Administração Tributária desse país;

(...)

os documentos agora apresentados não podem ser considerados idóneos na medida em que não certificam a verificação dos pressupostos previstos na convenção, designadamente a residência fiscal para o ano de 2016, e sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado. Por outro lado, não nos parece que tenham sido emitidos por uma entidade competente para certificar a residência fiscal, já que foram emitidos pelas entidades do Registo Comercial e não pela Administração Tributária dos Emirados Árabes Unidos, pelo que não servem de certificado de residência nos termos do que é determinado no art 98.º do Código de IRC.

O contribuinte não estava nem está, pois, em condições de acionar a CDT, pelo que os rendimentos pagos à sociedade não residente deveriam para o efeito, ter sido sujeitos a retenções na fonte de IRC, nos termos do n.º 1 e n.º 2 do artigo 94.º do CIRC, até ao prazo estabelecido para a entrega do imposto.

10. É legítimo à Administração Fiscal exigir tal imposto ao substituto tributário sem que tal atuação viole a CDT assinada por Portugal.

3.1. Posições das Partes

No presente processo, a Requerente defende o seguinte, em suma:

- de acordo com o artigo 8.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, «As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem jurídica interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português.»;
- em face da Convenção assinada entre o Estado Português e os Emirados Árabes Unidos, não há dúvida de que é este último o Estado competente para tributar os lucros da “B... LIMITED”, designadamente, os decorrentes das comissões

- auferidas ao abrigo do contrato de agência celebrado com a aqui Requerente, e que esta pagou;
- a Requerente apresentou prova documental no exercício do direito de audição suficiente para demonstrar que a competência para tributar a “B... LIMITED” cabe em exclusivo aos Emiratos Árabes Unidos;
 - a Autoridade Tributária e Aduaneira tem o poder-dever de recorrer à troca de informações relevantes para a aplicação da Convenção em causa, prevista no n.º 1 do seu artigo 26.º, bem como o dever de diligenciar pela descoberta da verdade material no âmbito da prossecução do interesse público e do princípio do inquisitório previsto no artigo 58.º da Lei Geral Tributária;
 - a AT, porém, nada fez nesse sentido e não teve o mesmo entendimento da Requerente quanto à verificação dos pressupostos da dispensa de retenção na fonte de IRC;
 - a exigência de prova dos requisitos para aplicar a convenção não pode contender com os elementos materiais que determinam a aplicação da convenção, ou seja, o legislador nacional não pode, através da regulamentação do procedimento de accionamento da convenção, criar designadamente, por via dos meios de prova exigidos — mais um pressuposto de aplicação da convenção, ou um entrave à sua aplicação efectiva;
 - os formulários oficiais previstos no artigo 98.º n.º 2 do CIRC podem ser substituídos pelos certificados de residência no estrangeiro emitidos pelas entidades competentes, por não constituírem documentos “ad substantiam” mas antes “ad probationem”;
 - a AT não coloca em causa que a “B... LIMITED” beneficiária dos pagamentos de comissões efectuados pela Requerente, seja uma sociedade constituída sob a égide dos Emiratos Árabes Unidos e estela sediada no Dubai;
 - nem coloca em causa a autenticidade ou a veracidade dos documentos apresentados pela Requerente no âmbito da audição prévia;
 - «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 direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar;
- determinando o artigo 4.º, n.º 1, alínea b) da Convenção celebrada entre Portugal e os Emirados Árabes Unidos que a expressão «residente de um Estado Contratante» significa, no caso dos Emirados Árabes Unidos, uma sociedade constituída nos Emirados Árabes Unidos e que aí tem a sua direcção efectiva, basta comprovar que a direcção efectiva/sede da “B... LIMITED” se situa nos Emirados Árabes Unidos para que a mesma se considere residente nesse Estado para os efeitos que decorrem da Convenção, i.e., para evitar a dupla tributação;
 - não sendo exigível que a comprovação da residência se faça acompanhar da comprovação da sujeição a imposto sobre o rendimento, como entende a AT, por estar implícita naquela;
 - em caso de dúvida sobre a residência fiscal da “B... LIMITED”, a Autoridade Tributária e Aduaneira deveria obter informações através do mecanismo previsto no artigo 26.º da CDT;
 - mal se compreende que, tendo a Requerente expressamente aludido a esta possibilidade e ao seu eventual interesse para esclarecimento/comprovação dos pressupostos materiais da convenção aqui em causa, aquando do exercício do direito de audição sobre o Projecto de Correções, a AT nada tenha feito em prol desse esclarecimento, preferindo resolver a questão em prejuízo das disposições constantes da Convenção celebrada entre Portugal e os Emirados Árabes Unidos;
 - a Autoridade Tributária e Aduaneira deveria pedir informações por imposição dos princípios do inquisitório, da prossecução do interesse público e do dever de diligenciar pela descoberta da verdade material, previstos nos artigos 55.º e 58.º da Lei Geral Tributária, tanto mais quanto essas diligências estão conexas com a demonstração dos pressupostos da tributação, que lhe incumbe fazer;

- a AT, bem como os seus órgãos e agentes, encontra-se vinculada ao princípio da prossecução do interesse público, como resulta dos artigos 266.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa e 55.º da LGT;
- como é explicitado pelo Comitê dos Assuntos Fiscais da OCDE, nos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, quanto ao respectivo artigo 26.º relativo à troca de informações, *«o presente Artigo contém as normas segundo as quais podem ser trocadas informações no âmbito o mais lato possível a fim de estabelecer as bases adequadas para a aplicação da legislação fiscal interna dos Estados Contratantes e das disposições especiais da Convenção»*;
- em caso de dúvida sempre será de aplicar o artigo 100.º do CPPT.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira defende o seguinte, em suma:

- o conceito de residente fiscal da CDT sobrepõe-se à lei interna portuguesa, por decorrência do disposto no n.º 2 do art.º 8.º da Constituição da República Portuguesa – CRP;
- a expressão «residente de um Estado Contratante» significa, no caso dos Emirados Árabes Unidos, uma pessoa singular que tenha o seu domicílio nos Emirados Árabes Unidos e seja nacional dos Emirados Árabes Unidos, e uma sociedade constituída nos Emirados Árabes Unidos e que tem aí a sua direção efetiva;
- se o dito beneficiário do rendimento é uma sociedade (B... Limited), que, de acordo com as provas apresentadas, nomeadamente os registos comerciais, verifica tratar-se de uma sociedade constituída nos EAU, já não é possível, perante os elementos probatórios submetidos, considerar, sem mais, que a direção efetiva dessa entidade também se situa em território dos EAU;
- estando em causa a definição da residência fiscal (conceito que integra pressupostos específicos), jamais poderiam ser aceites como prova idónea

- para o efeito quaisquer documentos que não fossem emitidos pelas respetivas autoridades fiscais;
- um desses pressupostos (local de direção efetiva), para além de não se tratar de um conceito que reúna consenso, também não se encontra definido de forma clara e objetiva;
 - nos comentários à Convenção Modelo anterior à atualmente vigente (de 2017), constava o critério de definição do local de direção efetiva;
 - era ali excluída a possibilidade (a contrario do pretendido pela requerente), de serem aceites como prova da direção efetiva os registos comerciais (Não se afigura a solução adequada conferir relevância a um critério puramente formal, como é o caso do registo);
 - acrescentando o (então) comentário 24 - Em vista das considerações feitas, foi adotado como critério de prevalência relativamente a uma pessoa que não seja uma pessoa singular, o critério da “direção efetiva”. A direção efetiva é o local onde são tomadas, na sua substância, as decisões chave, tanto a nível de gestão, como a nível comercial, necessárias ao exercício das atividades da entidade na sua globalidade. Devem ser tidos em linha de conta todos os factos e circunstâncias pertinentes para determinar o local da direção efetiva. Uma entidade pode ter mais do que um local de direção, mas só pode ter um local de direção efetiva;
 - perante a insusceptibilidade de aceitação das provas produzidas pela Requerente (em concreto os registos comerciais), e a impossibilidade de definir, com base nos elementos disponíveis, o local de direção efetiva da B... Limited, não se afigura atendível a pretensão da requerente;
 - a contrario do pretendido pela requerente não afigura pertinente despoletar o mecanismo de troca de informação com as autoridades fiscais dos EAU, ao abrigo do art.º 26.º da CDT;
 - o n.º 1 daquela disposição estabelece que as autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si as informações que sejam previsivelmente relevantes para a aplicação das disposições da presente

Convenção ou para a administração ou a aplicação das leis internas relativas aos impostos de qualquer natureza ou denominação cobrados em benefício dos Estados Contratantes ou das suas subdivisões políticas ou administrativas, ou governos ou autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à presente Convenção;

- acrescentando a alínea a) do seu n.º 3 que, o disposto nos n.ºs 1 e 2 não poderá em caso algum ser interpretado no sentido de impor a um Estado Contratante a obrigação de tomar medidas administrativas contrárias à sua legislação e à sua prática administrativa ou às do outro Estado Contratante;
- de acordo com o n.º 1 do art.º 98.º do CIRC, 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;
- sendo que, estabelece a alínea a) do n.º 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 efectuar 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 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;

- isso não aconteceu, pelo que, a requerente ficou desde logo legalmente obrigada a efetuar a retenção na fonte, nos termos do n.º 5 do mesmo art.º 98.º do CIRC - 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;
- de onde resulta que o incumprimento dos pressupostos para o acionamento da CDT, unicamente imputável à requerente, obsta a que a AT seja considerada, ou se deva considerar, como obrigada a promover a troca de informação com a sua congénere dos EAU;
- nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque;
- caberia à requerente provar o facto que invoca, e não à AT buscar a prova por via da troca de informação, invertendo, sem fundamento, tal ónus;
- o mecanismo da troca de informação só deve ser utilizado em caso de dúvida na aplicação da CDT, ou de conflito interpretativo entre os Estados Contratantes, mas nunca em situações nas quais a informação em causa se consubstancia numa prova que não foi feita, a qual o beneficiário da aplicação da CDT estava obrigado a apresentar;
- E, sem prejuízo do exposto, não ficariam esgotadas as possibilidades de acionamento da CDT, pois conforme estatui o n.º 7 do art.º 98.º do CIRC, as entidades beneficiárias dos rendimentos que verifiquem as condições referidas nos n.ºs 1 e 2 do presente artigo e nos n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, quando não tenha sido efetuada a prova nos prazos e nas condições estabelecidas, podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um

formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, que seja 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;

– assim, reportando-se o facto tributário aqui em causa ao ano de 2016, tal pedido de reembolso poderia ter sido solicitado até 31/12/2018.

A razão essencial pela qual a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou a liquidação foi a de a Requerente não dispor de documento comprovativo da sede da B... LIMITED emitida pelas autoridades fiscais dos Emiratos Árabes Unidos.

Os tribunais, num contencioso de anulação como é o contencioso tributário (art. 124.º do CPPT), têm apenas de apurar se o acto que foi praticado, tal como foi, enferma da ilegalidade ou ilegalidades que lhe são imputadas pelo impugnante.

O que, de resto, se compreende à luz dos direitos de defesa ínsitos no princípio constitucional da tutela judicial efectiva (arts. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4 da CRP), pois, se a Autoridade Tributária e Aduaneira tivesse invocado outros fundamentos da liquidação, como, por exemplo, a falta de prova da direcção efectiva da B... LIMITED estar nos Emiratos Árabes Unidos ou se estar perante uma situação de afastamento da aplicação da CDT enquadrável no seu artigo 27.º, a fundamentação da impugnação poderia ser diferente e as provas que o Sujeito Passivo a trazer ao processo poderiam ser diferentes.

Por isso, aquele direito à tutela judicial efectiva não permite que o Tribunal conheça de possíveis fundamentos do acto impugnado que o sujeito passivo não teve oportunidade de conhecer quando elaborou a sua impugnação e relativamente aos quais não teve oportunidade de utilizar todos os meios de defesa administrativos (reclamação graciosa, recurso hierárquico) e contenciosos (impugnação judicial o pedido de constituição do tribunal arbitral) que a lei prevê, nas condições em que a lei atribui esses direitos.

3.2. Apreciação da questão

A questão essencial que é objecto o processo é a de saber se a Requerente estava obrigada a efectuar retenções na fonte, relativamente aos pagamentos que fez, em 2016, à sociedade “B... LIMITED”, com sede nos Emiratos Árabes Unidos.

A Requerente imputa à liquidação impugnada, em suma, vício procedimental, consubstanciado na violação do princípio do inquisitório, por não terem sido realizadas diligências através de pedido de informações para comprovar os pressupostos de aplicação da CDT, e vício de violação de lei, consubstanciado em erro na interpretação da CDT, por a Autoridade Tributária e Aduaneira entender que era «*exigível que a comprovação da residência se faça acompanhar da comprovação da sujeição a imposto sobre o rendimento*».

3.2.1 Questão da exigência do documento previsto no artigo 98.º, n.º 2, do CIRC

Nos termos do artigo 7.º da CDT de Portugal com os Emiratos Árabes Unidos, «*os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que sejam imputáveis a esse estabelecimento estável*».

A B... LIMITED não possuía estabelecimento estável em Portugal, pelo que, a ser residente nos Emiratos Árabes Unidos, não pode ser tributada em Portugal.

A controvérsia no presente processo tem por objecto apenas a prova da residência da “B... LIMITED” nos Emiratos Árabes Unidos.

Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, alínea b), da CDT, «*residente de um Estado Contratante*» significam, «*no caso dos Emirados Árabes Unidos, uma pessoa singular que tenha o seu domicílio nos Emirados Árabes Unidos e seja nacional dos Emirados Árabes Unidos, e uma sociedade constituída nos Emirados Árabes Unidos e que tem aí a sua direcção efectiva*».

No Relatório da Inspecção Tributária, invocam-se os artigos 94.º e 98.º do CIRC, que têm as seguintes redacções em 2016, no que aqui interessa:

Artigo 94.º

Retenção na fonte

1 - O IRC é objeto de retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimentos obtidos em território português:

(...)

f) Rendimentos referidos na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º obtidos por entidades não residentes em território português, quando o devedor dos mesmos seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à atividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade;

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, excetuados os referidos no n.º 4 do mesmo artigo.

3 - As retenções na fonte têm a natureza de imposto por conta, exceto nos seguintes casos em que têm caráter 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, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis;

(...)

4 - As retenções na fonte de IRC são efetuadas à taxa de 25 %, aplicando-se aos rendimentos referidos na alínea d) do n.º 1 a taxa de 21,5 %.

5 - Excetuam-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 efetuar 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 estabelecidos no Código do IRS ou em legislação complementar.

(...)

Artigo 98.º

Dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes

1 - Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 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 direção efetiva 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:

- 1) Certificado pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência; ou
- 2) 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;

(...)

3 - Os formulários a que se refere o número anterior, devidamente certificados, são válidos por um período máximo de:

a) Dois anos, na situação prevista na alínea b) do n.º 2 e no respeitante a cada contrato relativo a pagamentos de juros ou royalties, devendo a sociedade ou o estabelecimento estável beneficiários dos juros ou royalties informar imediatamente a entidade ou o estabelecimento estável considerado como devedor ou pagador quando deixarem de ser verificadas as condições ou preenchidos os requisitos estabelecidos no n.º 13 do artigo 14.º ;

b) Um ano, nas demais situações, devendo a entidade beneficiária dos rendimentos informar imediatamente a entidade devedora ou pagadora das alterações verificadas nos pressupostos de que depende a dispensa total ou parcial de retenção na fonte.

(...)

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, 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 contraordenacional, 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 nos n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, quando não tenha sido efetuada a prova nos prazos e nas condições estabelecidas, podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário de modelo, a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, que seja:

- 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;*

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.

11 - O disposto nos n.ºs 2 a 9 é aplicável aos casos previstos no n.º 16 do artigo 14.º, com as necessárias adaptações.

Os n.ºs 1, alínea f), e 2 do artigo 94.º do CIRC prevêm a obrigação de efectuar retenção na fonte relativamente a pagamentos a entidades não residentes.

Para afastar a obrigação de efectuar a retenção na fonte, nos casos em que esteja em causa o accionamento de uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação, prevê-se a necessidade de ser feita a prova, perante a entidade que deveria efectuar a retenção, da qualidade de não residente do prestador de serviços, através da apresentação de um formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças certificado pelas autoridades competentes do respectivo Estado da residência (artigo 98.º, n.º 2, do CIRC).

Essa prova deveria ser feita perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, nos termos do n.º 2 do artigo 98.º, mas o n.º 6 deste artigo afasta a responsabilidade do substituto tributário

desde que comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do presente artigo a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

No caso em apreço, a Requerente não tinha na sua posse qualquer formulário, nem no momento em que deveria ser feita a retenção nem posteriormente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, na fundamentação posterior ao exercício do direito de audição, não faz referência especificamente à falta de formulário como fundamento da obrigação de retenção que imputa à Requerente e, apesar de transcrever o n.º 2 do artigo 98.º, baseia a imputação do dever de retenção na fonte na falta de posse do *«certificado de residência devidamente autenticado pela Administração Tributária desse país»*.

Embora a Autoridade Tributária e Aduaneira não faça expressamente referência ao formulário previsto no artigo 98.º, o documento que entende ter de ser autenticado pela Administração Tributária do país do não residente corresponde à descrição do formulário e, na resposta apresentada no presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira confirma que entende que, na falta de formulário, *«a requerente ficou desde logo legalmente obrigada a efetuar a retenção na fonte»* (artigos 46.º, 47.º e 48.º da resposta).

A Requerente entende que esse documento exigido pela Autoridade Tributária e Aduaneira não é imprescindível e que os documentos que apresentou no exercício do direito de audição bastam para comprovar que a B... LIMITED tinha a qualidade de residente nos Emiratos Árabes Unidos.

A exigência de formulário autenticado prevista no artigo 98.º do CIRC tem sido veementemente criticada por alguma doutrina, que considera que *«trata-se, inegavelmente, de aberrante e perverso mecanismo que consagra o triunfo da burocracia cega sobre a racionalidade jurídica que chega ao ponto de fulminar como consequência da não apresentação atempada de uma prova necessária a imposição de um (inconstitucional) empréstimo forçado»*. (¹)

Decerto pela evidência da falta de razoabilidade dessa exigência, a imprescindibilidade de tais formulários autenticados pela Administração Tributária do país da entidade não residente foi afastada pelo Supremo Tribunal Administrativo, que decidiu, no acórdão de 22-06-2011,

¹ ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2007, página 540.

proferido no processo n.º 0283/11, 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».

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

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

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

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

IV – Resulta da interpretação dos artigos 103 da CRP e 90 do CIRC que os formulários exigidos como prova da dispensa da retenção na fonte de IRC dos rendimentos auferidos por entidades não residentes são meros documentos ad probationem pelo que podem ser apresentados – a posteriori" dentro dos prazos legalmente fixados podendo ser substituídos nos termos do artigo 364 n.º 2 do Código Civil.

No texto deste acórdão refere-se o seguinte:

Entende-se que um documento é um documento ad substantiam quando o mesmo integra a própria formação do acto ou negócio jurídico que certifica de modo que esses negócio

não se considera legalmente constituído sem que essa formalidade não se efective ou seja substituído por outro documento que não seja de força superior cfr artigo 364 do Código Civil.

Como ensina Mota Pinto in Teoria Geral 3ª edição pp 436 um documento é “ad probationem”, quando resultar da lei que a sua finalidade é apenas a de obter prova segura e não outras finalidades possíveis atinente ao acto ou negócio a que se refere “do acto ou negócio.

Nesta concepção o documento ad substantiam é elemento constitutivo do acto que documenta.

No caso dos autos os formulários impostos por lei como meio de prova não podem considerar-se como constitutivos da obrigação tributária a que se referem ou seja da criação do imposto e dos benefícios fiscais “in casu” a dispensa da retenção na fonte. Os requisitos constitutivos da criação dos impostos bem como dos benefícios fiscais depende exclusivamente da lei nos termos do disposto no artigo 103 da CRP que assim estatui:

*2 “ Os impostos são criados por lei que determina a incidência a taxa e os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.
(...)*

No caso dos autos os pressupostos de dispensa total ou parcial da retenção na fonte de IRC dos rendimentos em causa são os previstos na convenção sobre a dupla tributação celebrada entre Portugal e os Estados Unidos da América que como bem refere a recorrente são apenas a residência dos beneficiários do pagamento e a natureza do rendimento.

As Convenções sobre a dupla tributação são instrumentos legais que permitem perante à falta de harmonização legislativa fiscal internacional que os rendimentos obtidos num dos países convencionastes por cidadãos estrangeiros oriundos do país convencionado beneficiem de taxa de redução ou de outros benefícios fiscais relativamente aos impostos que discriminam.

E delas constam os pressupostos da sua aplicação.

E embora seja certo que as convenções sobre a dupla tributação deixam à disposição dos estados contratantes a possibilidade de regularem as questões procedimentais como é o caso dos autos, há contudo que ter em consideração que a exigência da prova não pode de forma alguma contender com os elementos materiais que determinam a aplicação da convenção.

O que tornando lícito ao legislador nacional proceder a tal regulamentação para comprovação dos pressupostos dessa aplicação o inibe contudo de criar através do meio de prova utilizado mais um pressuposto dessa aplicação.

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

Nos termos do artigo 8.º n.º 2 da CRP as normas constantes das convenções internacionais regularmente ratificadas vigoram na ordem interna e vinculam internacionalmente o Estado Português não podendo por tal razão uma norma interna alterar uma norma constante da convenção.

Nesse sentido veja-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 107/84 in BMJ n.º 365-107.

A isto acresce que, como ensina RUI DUARTE MORAIS (²), a exigência generalizada de formulário afigura-se desproporcionada, por ser desnecessária em grande parte dos casos, designadamente quando se trata de situações em que a residência já seja do conhecimento da Administração Tributária ou em que a comprovação da residência pode ser feita com facilidade (³) ou através de meios especialmente vocacionados para a troca das informações necessárias para aplicar as CDT, previstos em todas elas.

Para além disso, tratando-se de situações em que «o substituto tributário fica na dependência da vontade de uma autoridade pública estrangeira, que pode recusar-se a praticar

² *Dupla Tributação Internacional em IRS*, publicado em Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano 1, n.º 1, página 121.

³ Como sucede com os sujeitos passivos de IVA residentes ou estabelecidos em países da União Europeia através do VIES.

tal acto, alegando incompetência ou falta de previsão na lei interna do país a que pertence, para não falar dos atrasos na expedição provocados por sobrecarga de tarefas, etc.» (⁴), a indicação do formulário de modelo oficial se for interpretada como afastando a possibilidade de produção de qualquer outro meio de prova da residência do titular dos rendimentos, será materialmente inconstitucional, por ser incompatível com a tutela dos direitos daqueles substitutos, constitucionalmente assegurada no artigo 20.º, n.º 1, da CRP, pois são configuráveis situações em que a obtenção do formulário não está ao alcance do substituto.

Assim, como entendeu o Supremo Tribunal Administrativo nos acórdãos citados, há erro de interpretação da lei por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, ao considera imprescindível a prova da residência através de um documento emitido nos termos do artigo 98.º, n.º 2, alínea a), do CIRC.

3.2.2. Questão da não exigência de documento emitido ou certificado pelas autoridades fiscais dos Emiratos Árabes Unidos sobre a sujeição da B... LIMITED a imposto sobre o rendimento

Na sequência da apresentação de documentos, no exercício do direito de audição sobre o projecto de Relatório da Inspecção Tributária, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que *«os documentos agora apresentados não podem ser considerados idóneos na medida em que não certificam a verificação dos pressupostos previstos na convenção, designadamente a residência fiscal para o ano de 2016, e sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado»* (ponto 8 da apreciação do exercício do direito de audição).

A Requerente imputa erro a este entendimento por o artigo 4.º, n.º 1, alínea b) da Convenção celebrada entre Portugal e os Emirados Árabes Unidos definir a expressão «residente de um Estado Contratante», explicitando que *«significa, no caso dos Emirados Árabes Unidos, uma sociedade constituída nos Emirados Árabes Unidos e que aí tem a sua direcção efectiva, basta comprovar que a direcção efectiva/sede da “B... LIMITED” se situa nos Emirados Árabes Unidos para que a mesma se considere residente nesse Estado para os*

⁴ ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2007, página 541.

efeitos que decorrem da Convenção, i.e., para evitar a dupla tributação», «não sendo exigível que a comprovação da residência se faça acompanhar da comprovação da sujeição a imposto sobre o rendimento, como entende a AT, por estar implícita naquela» (artigos 56.º e 57.º do pedido de pronúncia arbitral).

A Autoridade Tributária e Aduaneira baseou o seu entendimento no n.º 2 do artigo 98.º do CIRC, que transcreve no ponto 7 da apreciação do exercício do direito de audição e que, de facto, exige, para comprovação da residência *«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».*

Porém, como resulta do n.º 2 do artigo 8.º da CRP, *«as normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português»*, pelo que prevalecem sobre o direito ordinário interno.

No caso em apreço, há um conceito especial de *«residente»*, que consta do artigo 4.º da CDT, em que se refere o seguinte, no que aqui interessa:

1 - Para efeitos da presente Convenção, a expressão «residente de um Estado Contratante» significa:

- a) No caso de Portugal, qualquer pessoa que, por virtude da legislação de Portugal, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que esteja sujeita a imposto em Portugal apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas em Portugal;*
- b) No caso dos Emirados Árabes Unidos, uma pessoa singular que tenha o seu domicílio nos Emirados Árabes Unidos e seja nacional dos Emirados Árabes Unidos, e uma sociedade constituída nos Emirados Árabes Unidos e que tem aí a sua direcção efectiva.*

Como se vê, há uma diferença evidente entre o conceito de «*residente*» em Portugal e o conceito de «*residente*» nos Emiratos Árabes Unidos, precisamente quanto à exigência de sujeição a imposto sobre rendimento, que se faz em relação a Portugal, mas não em relação aos Emirados Árabes Unidos.

Da supra referida alínea b) resulta que, para que uma sociedade se considere residente nos Emiratos Árabes Unidos, basta que aí tenha sido constituída e aí tenha a sua direcção efectiva.

Assim, não é necessário para a aplicar a CDT à B... Limited que esta esteja sujeita a imposto sobre o rendimento nos Emiratos Árabes Unidos, nem prova da «*residência para efeitos fiscais*» exigida pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por isso, prevalecendo as normas da CDT sobre o direito interno, é inaplicável o artigo 98.º, n.º 2, do CIRC, que utiliza um conceito de «*residente*» para efeitos de aplicação da CDT.

Pelo exposto, tem de se concluir que a liquidação impugnada enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, ao interpretar erradamente o artigo 4.º, n.º 1, alínea b) da CDT e o artigo 98.º, n.º 2, do CIRC e a exigir para efeito de aplicação da CDT a certificação da sujeição da B... LIMITED a imposto sobre o rendimento nos Emiratos Árabes Unidos.

3.2.3. Questão da violação do princípio do inquisitório

A desproporcionalidade da exigência de formulário invocada pela Requerente é especialmente clara quando se constata que a generalidade das CDT, inclusivamente a CDT entre Portugal e os Emirados Árabes Unidos, prevêm meios de troca entre as administrações tributárias das «*informações que sejam previsivelmente relevantes para a aplicação das disposições da presente Convenção*», o que é o caso das informações das autoridades fiscais relativas à existência ou não de sede e direcção efectiva das sociedades nos territórios dos Estados contratantes.

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

No caso da CDT entre Portugal e os Emiratos Árabes Unidos, o n.º 1 do artigo 26.º estabelece o seguinte, sobre a «Troca de Informações»:

*1 - As autoridades competentes dos Estados Contratantes **trocarão entre si as informações que sejam previsivelmente relevantes para a aplicação das disposições da presente Convenção** ou para a administração ou a aplicação das leis internas relativas aos impostos de qualquer natureza ou denominação cobrados em benefício dos Estados Contratantes ou das suas subdivisões políticas ou administrativas, ou governos ou autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à presente Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos artigos 1.º e 2.º*

Os termos imperativos deste n.º 1 do artigo 26.º da CDT não deixam margem para dúvidas de que a troca de informações é obrigatória desde que elas «**sejam previsivelmente relevantes para a aplicação das disposições da presente Convenção**».

Os Comentários 1 e 2 ao artigo 26.º da Convenção Modelo da OCDE, apontam para a aplicação alargada da troca de informações, mesmo que não haja a questão da aplicação de qualquer artigo específico da Convenção, podendo as informações serem trocadas da forma mais ampla possível, com vista a estabelecer o adequada base para a implementação da legislação tributária interna dos Estados Contratantes e para a aplicação de disposições específicas da Convenção. (⁵)

⁵ 1. There are good grounds for including in a convention for the avoidance of double taxation provisions concerning co-operation between the tax administrations of the two Contracting States. In the first place it appears to be desirable to give administrative assistance for the purpose of ascertaining facts in relation to which the rules of the convention are to be applied. Moreover, in view of the increasing internationalization of economic relations, the Contracting States have a growing interest in the reciprocal supply of information on the basis of which domestic taxation laws have to be administered, even if there is no question of the application of any particular article of the Convention.

2. Therefore the present Article embodies the rules under which information may be exchanged to the widest possible extent, with a view to laying the proper basis for the implementation of the domestic tax laws of the Contracting States and for the application of specific provisions of the Convention. The text of the Article makes it clear that the exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2, so that the information may include particulars about non-residents and may relate to the administration or enforcement of taxes not referred to in Article 2.

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

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

Assim, numa perspectiva que tenha em mente a unidade do sistema jurídico (como impõe o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil), que pressupõe a sua coerência, a observância dos deveres decorrentes do princípio do inquisitório não é dispensada quando está em causa o accionamento das CDT, antes é por estas pressuposta, sendo essa a finalidade primacial da previsão da possibilidade de troca de informações entre as administrações tributárias.

Por outro lado, a necessidade de realizar as diligências indispensáveis para apuramento dos pressupostos da tributação também não é afastada pelo entendimento da Administração Tributária sobre o alcance da regra do ónus da prova que refere na sua resposta, em que, invocando o n.º 1 do artigo 74.º da LGT, defende que *«caberia à requerente provar o facto que invoca, e não à AT buscar a prova por via da troca de informação, invertendo, sem fundamento, tal ónus»* e que *«o mecanismo da troca de informação só deve ser utilizado em caso de dúvida na aplicação da CDT, ou de conflito interpretativo entre os Estados Contratantes, mas nunca em situações nas quais a informação em causa se consubstancia numa prova que não foi feita, a qual o beneficiário da aplicação da CDT estava obrigado a apresentar»*

Com efeito, como se referiu, mesmo quando a lei estabelece que o ónus da prova recai sobre o contribuinte, a Administração Tributária não está dispensada de *«realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido»* (artigo 58.º da LGT). As regras do ónus da prova, no procedimento tributário, não têm o alcance de dispensar a Administração

Tributária do cumprimento deste dever, mas apenas de estabelecer contra quem deve ser proferida a decisão no caso de, no final do procedimento, ficar com uma dúvida insanável sobre qualquer ponto da matéria de facto. O funcionamento destas regras, assim, ocorre apenas quando, **após a actividade necessária para a adequada fixação da matéria de facto**, directamente a partir dos meios de prova e indirectamente com base na formulação de juízos de facto, se chega a uma situação em que não se apurou algum ou alguns dos factos que relevam para a decisão que deve ser proferida. Nestes casos, por força das regras do ónus da prova, devem decidir-se os pontos em que se verifique tal dúvida contra a parte que tem o ónus da prova. ⁽⁶⁾. Assim, no procedimento tributário ⁽⁷⁾, o princípio do inquisitório, enunciado neste artigo 58.º da LGT, situa-se **a montante do ónus de prova** (acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-10-2009, processo n.º 0583/09), só operando as regras do ónus da prova quando, após o devido cumprimento daquele princípio, se chegar a uma situação de dúvida (*non liquet*) sobre os factos relevantes para a decisão do procedimento tributário, situação esta em que a matéria de facto é decidida contra a parte a quem é imposto tal ónus.

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

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

⁽⁶⁾ Sobre este ponto pode ver-se ANTUNES VARELA, J. MIGUEL BEZERRA e SAMPAIO E NORA, *Manual de Processo Civil*, 1.ª edição, página 432.

⁽⁷⁾ E, eventualmente, com alcance diferente do que o ónus da prova possa assumir no processo civil, o que não interessa aqui esclarecer.

Não há qualquer norma das CDT que afaste este dever que é imposto generalizadamente à Administração Tributária em todos os procedimentos tributários e é exigido para assegurar a concretização dos princípios constitucionais da prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, da justiça e da igualdade (artigo 266.º da CRP) que não se compatibilizam com a imposição de tributação em situações em que não se verificam os pressupostos substantivos da sua aplicação. Aliás, precisamente em situações deste tipo o Supremo Tribunal Administrativo, independentemente da apresentação ou não de formulário, várias vezes afirmou a preponderância da situação substantiva (⁸).

Pelo exposto, a actuação da Autoridade Tributária e Aduaneira subjacente à liquidação impugnada enferma de vício de violação do princípio do inquisitório e de erro de interpretação do artigo 26.º, n.º 1, da CDT entre Portugal e os Emirados Árabes Unidos.

3.2.4. Conclusão

Pelo exposto, a liquidação impugnada enferma de vícios de violação de lei por erros de interpretação do artigo 4.º, n.º 1, alínea b), da CDT, conjugado com o artigo 8.º, n.º 2, da CRP, que justificam a sua anulação, e também por erro de interpretação do artigo 26.º, n.º 1, da CDT.

Estes erros justificam a anulação da liquidação impugnada, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

A liquidação de juros compensatórios tem como pressuposto a liquidação de Imposto sobre o Rendimento, pelo que enferma dos mesmos vícios que afectam esta, justificando-se também a sua anulação.

4. Restituição de quantia paga indevidamente e juros indemnizatórios

⁸ Nos acórdãos de 28-10-2009, proferido no processo n.º 0477/09, de 05-05-2010, proferido no processo n.º 01246/09, de 09-06-2010, proferido no processo n.º 0618/09, e de 14-06-2012, proferido no processo n.º 0842/11

Em 18-09-2020, a Requerente pagou as quantias liquidadas e pede a restituição do imposto pago, acrescido dos juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT

(na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumpre, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

Na sequência da anulação da liquidação, a Requerente tem direito a ser reembolsada da quantia indevidamente suportada, no montante de € 200.077,60.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No caso em apreço, conclui-se que há erro na liquidação imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira pois foi esta que a elaborou por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados desde 18-09-2020, data em que a Requerente efectuou o pagamento da quantia liquidada, até ao integral reembolso do montante pago, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

4. Decisão

Nestes termos acordam neste Tribunal Arbitral em:

- A)** Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- B)** Anular a liquidação de Imposto de Rendimento/Retenções na Fonte n.º 2020 ... e a liquidação de juros compensatórios n.º 2020..., no valor global de € 200.077,60;
- C)** Julgar procedente o pedido de reembolso da quantia paga e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de € 200.077,60;
- D)** Julgar procedente o pedido e juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los a Requerente nos termos referidos no ponto 4 deste acórdão, calculados com base na quantia a reembolsar.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º -A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor € **200.077,60**.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 4.284,00**, de harmonia com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 13-07-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Magda Feliciano)

(Victor Calvete)

Vencido nos termos da declaração de voto em anexo

Declaração de voto

Mesmo a admitir que “*A controvérsia no presente processo tem por objecto apenas a prova da residência da “B... LIMITED” nos Emiratos Árabes Unidos.*” (EAU), como se escreve na Decisão, **e se bem interpreto a posição que fez vencimento**, uma pessoa colectiva aí constituída – *rectius*: a entidade que em Portugal não reteve o montante de imposto devido em pagamentos de comissões por intervenção em negócios de uma terceira empresa em Angola – que invoque a Convenção de Dupla Tributação (CDT) celebrada pelos EAU com Portugal:

a) não tem de provar a sua residência com qualquer intervenção das autoridades fiscais dos EAU, alegadamente porque a CDT só exige que prove *a constituição* e a *direcção efectiva* nos EAU; e

b) também não tem de provar a direcção efectiva, porque, pelo princípio do inquisitório e do n.º 1 do artigo 26.º da CDT, a AT tinha a obrigação de pedir essa informação às autoridades fiscais dos EAU.

Não consegui convencer-me da bondade do primeiro argumento (tanto mais que a jurisprudência do STA invocada em abono não dispensa essa intervenção das autoridades fiscais da contraparte, e tanto mais quanto me parece que, no caso, a “*preponderância da situação substantiva*” – a que se apela para evitar “*o triunfo da burocracia cega sobre a racionalidade jurídica*” – choca com os contornos da situação dos autos: para justificar os recebimentos da Requerente [uma sociedade a que não prestou serviços], a sociedade constituída nos EAU – *rectius*: a Requerente – invoca que essa sociedade constituída nos EAU terá prestado serviços em Angola a uma sociedade sua aparentada).

Também não me persuadi com o segundo argumento (tanto mais quanto não vejo como é que podiam as autoridades fiscais dos EAU certificar a direcção efectiva, no seu território, de uma empresa cujo representante era um cidadão português e, no caso, tinha actuado em Angola).

E menos ainda me conformo com a combinação dos dois (as mesmas autoridades que, pelo argumento referido em a), não teriam de intervir no caso para certificar a residência fiscal

da requerente – algo muito fácil – são depois chamadas a intervir, pelo argumento referido em b), para certificar algo que não parece poder estar ao seu alcance).

Acresce que não vejo como é que a AT podia deixar de dar cumprimento ao disposto no artigo 98.º do Código do IRC – o que, de resto, me parece razão bastante para afastar a obrigação de indemnização por “*erro imputável aos serviços*” –, sem prejuízo de eventual responsabilidade por erro do legislador ou responsabilidade internacional por violação dos termos da Convenção (o que, em minha opinião, não seria o caso dos autos).

Assim, não censuraria a fundamentação do acto de liquidação da AT, resumida aos seguintes pontos expressamente dela constantes:

i) “*não foi acionada a convenção (...) bem como não foi apresentada a declaração modelo 30 (rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes)*” (p. 4 do RIT);

ii) “*os documentos agora apresentados não podem ser considerados idóneos na medida em que não certificam a verificação dos pressupostos previstos na convenção*” (p. 8 do RIT).

Victor Calvete