

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 666/2017-T

Tema: IRC - Estabelecimento estável. Gastos. Prova. Convenção para Evitar Dupla Tributação Portugal / Alemanha.

Decisão arbitral

Os Árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, Dr. Jorge Carita e Prof. Doutor José do Vale Marçal, designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 19-01-2017, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... com o número de identificação fiscal na Alemanha DE ... em Portugal..., e com sucursal em Portugal com o número de identificação fiscal ..., com morada em Portugal na ..., ... -..., ...-... Lisboa (A..., ou requerente), designada na liquidação aqui em causa por B...- Sucursal em Portugal, veio requerer, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, a constituição de Tribunal Arbitral Colectivo.

A Requerente pretende que nestes termos, deve ser declarada a ilegalidade do indeferimento parcial da reclamação graciosa n.º...2015..., a ilegalidade (i) das correcções da inspecção tributária à matéria tributável no montante de € 672.946,38, (ii) a ilegalidade da liquidação adicional de IRC e derramas consequentes que se lhes seguiu, n.º 2014..., relativa ao exercício de 2012 da A..., e (iii) a ilegalidade dos correspondentes juros, com a sua consequente anulação, no montante (imposto e juros) de € 188.225,58, por erro nos pressupostos de facto e violação de lei e do princípio da legalidade, com todas as consequências legais, designadamente o reembolso do montante de € 188.225,58, e

pagamento de juros indemnizatórios sobre este montante contados desde 27 de Novembro de 2014 até integral reembolso.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 18-11-2016.

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, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 04-01-2017.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 19-01-2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, em que defendeu a improcedência do pedido.

Por despacho de 23-02-2017, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas sucessivas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente e não foram suscitados obstáculos a apreciação do mérito da causa.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

- A Requerente é a sociedade de direito alemão A..., cuja identificação fiscal é DE..., doravante designada por A..., obteve em Portugal, em 03-03-2009, o NIPC..., correspondente a entidade não residente sem estabelecimento estável, para a realização de acto isolado, identificado como «Aquisição de participação social» (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- A Requerente tem como sucursal a B... – Sucursal em Portugal registada com o NIPC..., obtido em 07-04-2009 (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- A A... constituiu, em 17-04-2009, um Agrupamento Complementar de Empresas, conjuntamente com a C... SA, nas proporções, de contribuição genérica para os encargos do mesmo, de 15% e 85%, respectivamente, designado por "D...", com o NIPC..., doravante designado por D... (Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Este ACE tem por objectivo a realização do contrato de empreitada de expansão do terminal de E..., propriedade da F..., SA, NIPC..., com a qual celebrou o respectivo contrato em 08-05-2009, pelo montante de € 158.743.766,06 (Relatório da Inspeção Tributária);
- Para a constituição do ACE, a A... utilizou o NIPC..., correspondente a entidade não residente sem estabelecimento estável (Relatório da Inspeção Tributária)
- Em 04-05-2009, o ACE D... celebrou dois contratos de sub-empreitada da obra propriedade da F... em causa, com duas entidades indicadas pelos seus dois membros, a B... e C... SA, com as quais celebrou os respetivos contratos (Relatório da Inspeção Tributária);
- Para efeitos fiscais, a Requerente declarou o início de actividade em 13-04-2009, como sujeito passivo não residente com estabelecimento estável, e

desenvolvendo "actividades de engenharia e técnicas afins", a que corresponde o CAE 71120 (Relatório da Inspeção Tributária);

- A Autoridade Tributária e Aduaneira realizou uma acção inspectiva à Requerente, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2013..., relativa ao exercício de 2012;
- Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária cuja cópia consta do documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

II.3.5. PROCEDIMENTOS INSPETIVOS ANTERIORES

O sujeito passivo foi objeto de ação de análise e recolha de elementos desenvolvida pela Divisão de Investigação da Fraude e Ações Especiais (DIFAE), com incidência temporal nos exercícios de 2009 a 2011, para recolha e cruzamento de informação, face à deteção de diferenças significativas entre os valores declarados pelo sujeito passivo nas suas declarações periódicas de IVA e os valores declarados, para efeitos de VIÉS, por diversos operadores comunitários, quer relativamente a aquisições intracomunitárias de bens quer relativamente a prestações de serviços, e, ainda, face a faturação emitida a um seu cliente – D... ACE, não refletida nas declarações de rendimentos entregues. No decurso desta ação, o sujeito passivo substituiu as declarações periódicas de IVA relativas aos períodos dos exercícios de 2010 e de 2011, tendo subsistido, ainda, divergências face aos valores constantes no VIES, mas que se mostraram materialmente irrelevantes, dado não se ter verificado prejuízo para o Estado.

Concluíram, ainda, os referidos serviços que o sujeito passivo não aplicou o disposto nos termos do artigo 19.º do CIRC, ou seja, não aplicou o critério da percentagem de acabamento, para efeitos de reconhecimento de réditos nos exercícios respetivos. Ainda no decurso daquela ação, apresentou os cálculos de apuramento dos réditos com base naquele critério, e refletiu os mesmos contabilística mente.

O sujeito passivo foi, ainda objeto de procedimentos inspetivos, realizados por estes serviços de inspeção tributária, aos exercícios anteriores de 2009 a 2011,

no âmbito dos quais procedeu à entrega de declarações periódicas de rendimentos de IRC, com os valores relativos aos réditos apurados de acordo com o referido critério. No âmbito destes procedimentos, foram, ainda, efetuadas correções em sede de IVA e de IRC, bem como relativas a retenções na fonte de imposto sobre rendimentos pagos a entidades não residentes em território nacional.

(...)

III.1. ANÁLISE NO ÂMBITO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS

III.1.1. CORREÇÕES AO LUCRO TRIBUTÁVEL • GASTOS NÃO ACEITES FISCALMENTE

III.1.1.1. ENCARGOS DE RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS - DEBITADOS PELO ACE D...

Na análise à documentação contabilística, constatou-se a contabilização de notas de débito emitidas pelo ACE D..., referentes a despesas por si suportadas e imputadas ao sujeito passivo, a título de "repartição de custos comuns do ACE", na proporção de 64,29%, da mesma forma que nos procedimentos inspetivos anteriores.

Importa referir que os ACE estão sujeitos ao regime especial de transparência fiscal previsto no n.º 2 do artigo 6.º do CIRC, mediante o qual o lucro ou prejuízo por estes apurado, em cada exercício económico, é imputado aos seus membros, na proporção estipulada no respetivo ato constitutivo, integrando-se nos rendimentos tributáveis destes, para efeitos de tributação em sede de IRC. Pelo que, os encargos suportados pelo ACE não deverão ser debitados directamente aos seus membros, mas deverão ser relevados para efeitos de apuramento do respetivo lucro ou prejuízo fiscal, a imputar aos seus membros, nas proporções estabelecidas no respetivo contrato constitutivo.

No caso em análise, verifica-se que o contrato de ACE foi apresentado junto da Conservatória do Registo Comercial em 2009.04.17, como já referido, e prevê a contribuição genérica para os encargos do ACE D... de 15% por parte da A... e de 85% por parte do outro membro (cf. anexo II). E, por outro lado, o

"acordo e regulamento interno" daquela entidade, estipula a distribuição de obrigações/passivos, entre os seus membros, na proporção de 64,29% para a A... e 35,71% para o outro membro (cf. anexo V). Portanto, está sempre em causa distribuição de resultados ou de encargos entre os membros do ACE.

Mas, no caso concreto, é de referir outra particularidade: o sujeito passivo sob análise não corresponde a qualquer dos membros do ACE em causa – D... -. É a própria entidade de direito alemão, com registo em território nacional como não residente sem estabelecimento estável - NIPC ... -que integra o ACE em causa (anexo II). Salienta-se, ainda, o facto de à data da constituição do ACE - 2009.04.17 - já a sociedade de direito alemão A..., ter constituído uma sucursal (representação permanente) neste território, sem contudo, ter usado o respetivo NIPC para a constituição do ACE em causa. Portanto, poder-se-á concluir, que foi opção da A... ter utilizado o NIPC de não residente sem estabelecimento estável.

A este propósito refere-se que, no âmbito dos procedimentos inspetivos anteriores, e face à insistência por parte do sujeito passivo de que está em causa a existência de dois NIPC para a mesma entidade -um atribuído aquando da constituição do ACE como "não residente sem estabelecimento estável", e outro atribuído com a adjudicação da realização da empreitada como "não residente com estabelecimento estável" -, solicitou o sujeito passivo, junto da Direção de Serviços de Registo de Contribuintes (DSRC), quanto à forma possível de ultrapassar este impasse e associar os dois NIPC, por alegadamente referirem tratar-se da mesma entidade (cf. anexo VI).

Esta Direção de Serviços informou não ser possível a associação pretendida daqueles dois NIPC, dado tratar-se de duas entidades autónomas e distintas, e que apenas o Registo Nacional de Pessoas Coletivas (RNPC) poderia resolver a questão.

Assim, conhecendo-se a informação da DSRC, ainda no decurso dos procedimentos inspetivos anteriores, foi efetuada uma deslocação às instalações do RNPC, para esclarecimento da situação, e, mais tarde, solicitada a mesma informação via e-mail. E, também estes serviços,

consideram tratar-se de duas entidades autónomas, cujos NIPC não podem ser associados (cf. anexo VII).

Pelo que, sendo considerado por aquelas entidades, e mesmo pela própria DIFAE, quando da análise que efetuou ao sujeito passivo sob análise, previamente aos procedimentos inspetivos aos exercícios anteriores, que se tratam de dois registos de pessoas coletivas independentes e autónomas, a saber:

– um correspondente ao mero registo da entidade não residente sem estabelecimento estável A..., para realização de ato isolado - aquisição de participação social – NIPC...,

– e outro registo, NIPC..., o de uma sucursal - estabelecimento estável daquela entidade não residente, para efeitos de desenvolvimento de uma atividade, em território nacional,

não poderão ser fiscalmente aceites, como gastos do exercício do estabelecimento estável de entidade não residente, cuja finalidade é a realização de uma obra, ainda que sob a sua orientação, os encargos imputados a essa outra entidade (empresa-n.ºmãe) enquanto membro do ACE, ainda que se considere, nos termos do artigo 5.º n.º 9 do CIRC, que os rendimentos que esta entidade aufera nesta qualidade, são obtidos através de estabelecimento estável situado em território nacional, mas outro qualquer, dado que não identificou o sujeito passivo sob análise como tal.

Salienta-se para o facto de que, embora o ACE D... esteja a considerar o NIPC do sujeito passivo sob análise (...), para efeitos de imputação de lucro/prejuízo do ACE e retenções na fonte efetuadas, esta situação não foi reconhecida pelo próprio, nas suas declarações fiscais. E nem poderia sê-lo, dado que o sujeito passivo sob análise não é um membro daquele ACE, ou seja, não foi o seu NIPC utilizado para a constituição do mesmo e nem é conhecida qualquer alteração, na sua composição, nesse sentido.

Considerando-se, assim, que o sujeito passivo não está legalmente autorizado a suportar aqueles encargos debitados pelo ACE D..., (cujas cópias das respetivas notas de débito se juntam como anexo VIII), a título de custos

comuns, e que são da responsabilidade de terceiros, os mesmos não são fiscalmente aceites, nos termos do disposto no artigo 45.º do CIRC, no montante de € 633.212,43, como de seguida se apura. Pelo facto, como anteriormente referido, não só do sujeito passivo sob análise não ser membro do ACE, como também pelo facto de que sendo o ACE uma entidade com sede ou direcção efectiva em território nacional, que se constituiu e funciona nos termos legais, e com contabilidade organizada, os gastos e réditos da mesma deverão, nos termos do artigo 17.º do CIRC, permitir o apuramento do lucro ou prejuízo do exercício, e este sim, imputável aos respetivos membros na proporção da sua participação, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 6.º do CIRC.

			(Unid: €)
Nº contabilístico: Nota de débito/crédito	Gasto período	IVA deduzido	Total
CMP/	640,80	147,38	788,18
CMP/	(^a)	29.549,57	179.036,56
CMP/	215.989,77	45.189,25	261.179,02
CMP,	26.227,75	5.811,18	32.038,93
CMP/	66.360,44	15.093,75	81.454,19
CMP/	300.158,45	68.808,21	373.861,30
CMP/	25.556,97	5.819,52	31.376,49
CMP/	-1.721,75	-396,00	-2.117,75
Total	633.212,43	170.022,86	

(^a) O valor debitado não foi contabilizado como gasto do período, porque ND é do exercício de 2011.

(^b) Não foi considerado o montante de € 4.894,64, porque contabilizado na conta e consequentemente acrescido ao RL.

Refere-se que no que respeita aos encargos debitados pelo ACE D... ao sujeito passivo em análise, apenas aceitamos como dedutível ao resultado líquido do período deste, os encargos debitados mediante a nota de débito com o n.º contabilístico .../..., no valor global de € 2.275,50, referente a cedência de contentor marítimo, que, pelo facto de a documentação analisada não evidenciar tratar-se de débito de custos comuns do ACE, não foi considerado nos valores apurados no quadro acima inserido.

Salienta-se o facto de que face à regularização voluntária efetuada pelo sujeito passivo, mediante entrega de declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, como descrito no capítulo VI, o mesmo sujeitou a tributação autónoma gastos que propomos agora desreconhecer. Pelo que, essa tributação autónoma será analisada/ajustada em ponto próprio.

III.1.1.2. ENCARGOS COM GARANTIAS BANCÁRIAS FATURADOS PELA A...

Da análise documental efetuada no decurso dos atos inspetivos, verificou-se a contabilização de encargos com garantias bancárias, com origem em três entidades diferentes, para a mesma realidade económica: a empresa-mãe A..., o ACE D... e o próprio banco G..., como se pode concluir pelo quadro apresentado de seguida.

Documento	Conta	Data	G...	A...	ACE	D...
BN/1	622721	31-01-2012	4.761,96			
BN/.	622721	30-04-2012	2.803,58			
BN/	622721	31-07-2012	2.721,92			
CMP/	622721	30-06-2012				16.879,52
CMP/.	622721	31-07-2012				16.243,35
CMP/.	62622	31-03-2012		14.628,09		
CMP/	622131	30-06-2012		14.550,06		
CMP/	622721	30-09-2012		10.555,80		
			10.287,46	39.733,95		33.122,87

No âmbito dos procedimentos inspetivos anteriores o sujeito passivo, após notificação para o efeito, apresentou um contrato de constituição do ACE D...- "Shareholders Agreement and International Regulations regarding the operation of the ... ACE" -, apesar de não ter juntado cópia dos respectivos anexos, que no seu capítulo V - "Guarantees", prevê garantias a prestar por cada membro respetivo e pelo ACE ao dono da obra, no montante de 5% sobre o valor total do contrato - €158.743.766,06 x 5% = €7.937.188,30.

Tal como anteriormente exposto, por se considerar que o sujeito passivo sob análise não corresponde a qualquer dos membros do ACE, os encargos com garantias bancárias suportadas por este e redebitados àquele, no montante de €33.122,87, não é fiscalmente dedutível ao seu lucro tributável, nos termos do

artigo 45.º do CIRC, tendo já sido objeto de análise e correção no ponto III.1.1.1.

No próprio contrato de empreitada celebrado entre o ACE e o sujeito passivo, nada é especificamente referido quanto à prestação de garantia (bancária) - ver anexo III.

Pelo que, e dado que foram contabilizados encargos com garantias bancárias, com base em notas de lançamento emitidas pelo banco G... ao sujeito passivo sob análise (cf. anexo IX), cujo beneficiário é o dono da obra, e à semelhança do verificado nos procedimentos anteriores, apenas estes serão aceites como fiscalmente dedutíveis nos termos do previsto no artigo 23.º do CIRC, dado que o montante a garantir no início da garantia era de € 15.308.455,08, correspondente a 10% do valor global do contrato, que equivale ao dobro do estipulado no contrato de constituição do ACE referido.

Assim, face ao supra exposto, não serão fiscalmente aceites como dedutíveis ao lucro tributável os encargos relativos a garantias bancárias debitados pela A... (cf. anexo X), bem como por não ter sido provada a ocorrência e indispensabilidade dos mesmos para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto do sujeito passivo, nos termos do artigo 23.º do CIRC.

Pelo que será de acrescer ao resultado líquido do período o montante de € 39.733,95.

(...)

III.1.3. RESUMO DAS CORREÇÕES AO LUCRO TRIBUTÁVEL

	Referência ao Relatório	Valor (€)
Encargos de terceiros - ACE	III.1.1.1.	633.212,43
Encargos de terceiros - A... (Garantia bancária)	III.1.1.2.	39.733,95
Duplicação de encargos	III.1.1.3.	12.599,07
Preços de Transferência	III.1.2.	308.319,27
Total das correções ao Lucro Tributável		993.864,72
Lucro Tributável/Matéria Coletável declarado(a) após regularização voluntária (declar. subst.)		615.975,08
Lucro Tributável/Matéria Coletável corrigido(a)		1.609.839,80

- Na sequência da inspeção foi emitida a liquidação de IRC n.º 2014 ... e a liquidação de juros compensatórios n.º 2014..., cujas cópias constam do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que, além do mais, foram consideradas as correções referidas;
- Em 27-03-2015, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa das liquidações referidas, que teve o n.º ...2015... (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Por despacho de 03-08-2016, a reclamação graciosa foi indeferida quanto às correções referidas nos pontos III.1.1.1. e III.1.1.2. do Relatório da Inspeção Tributária, que manifesta concordância com uma informação, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral):

2 - Encargos da responsabilidade de terceiros - Debitados pelo ACE D...

A correção ao lucro tributável em questão respeita a encargos imputados pelo ACE D..., a título de "repartição de custos comuns do ACE", não aceites fiscalmente nos termos do disposto no artº 45º do CIRC por serem da responsabilidade de terceiros, não estando o sujeito passivo legalmente autorizado a suportar aqueles encargos.

Conforme referido no relatório, e também pela reclamante, à A... foi atribuído o NIPC ..., correspondente a entidade não residente sem estabelecimento estável.

A ora reclamante, representação permanente em Portugal daquela sociedade, sob a forma de sucursal, foi constituída em 07-04-2009 (fl. 417-verso), tendo-lhe sido atribuído o NIPC.... Para efeitos fiscais, iniciou a atividade em 13-04-2009 (fl. 395), constando na base de dados da AT como estabelecimento estável de entidade não residente.

Em 17-04-2009 foi constituído o ACE D... pela A..., e pela C..., S.A. Conforme se assinala no relatório, não é a sucursal em Portugal (ora reclamante) que consta como membro do ACE, mas a A... .

Em 04-05-2009, a sucursal em Portugal (ora reclamante) celebrou com o ACE um contrato designado "Nº .../..." (fls. 422 a 435) para a realização dos trabalhos que correspondem à parte da A... (adiante designada como A...).

Dado que a sucursal (ora reclamante) não é um dos membros do ACE, parece correta a conclusão no relatório de que os encargos imputados a título de custos comuns do ACE não lhe competem, não sendo dedutíveis no cálculo do seu lucro tributável.

Conforme o disposto no nº 2 do artº 6º do CIRC, os agrupamentos complementares de empresas imputam aos respetivos membros o lucro tributável apurado, não sendo, portanto, tributados em IRC com base nesse lucro. No caso em que algum dos sócios ou membros de um ACE é uma entidade não residente, aquela imputação é de considerar feita para um estabelecimento estável situado em Portugal (nº 9 do artº 5º do CIRC).

No entanto, no presente caso não se trata de imputação do lucro tributável do ACE, mas de encargos do próprio ACE.

Assim, parece ser de manter a correção efetuada ao lucro tributável.

3 - Encargos com garantias bancárias faturados pela A...

A correção objeto de reclamação respeita a encargos com garantias debitados pela A... à sucursal em Portugal (os documentos de suporte da contabilidade constam no anexo X ao relatório da Inspeção Tributária - fls. 475 e 480 dos presentes autos).

Como documentos novos (docºs nº 5 a 9 - fls. 113 a 133), a reclamante junta diversos documentos bancários com origem no Banco G... relativos a garantias relacionadas com a obra do D... ACE.

Esses documentos não contêm menção a custos das garantias ou que entidades suportaram esses custos.

Dado que, conforme referido no ponto III.1.1.2 do relatório (cf. ponto II-1-a acima) foram aceites os encargos com garantias debitados pelo G... e, por outro lado, por os documentos agora apresentados não levarem a concluir que a reclamante devesse suportar encargos com essas garantias via A... ou outras

entidades, parece de manter a correção ao lucro tributável objeto de reclamação.

- Em 27-11-2014, a Requerente pagou a quantia liquidada atrás referida (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 04-11-2016, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

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

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo, não havendo controvérsia sobre eles.

3. Matéria de direito

A sociedade de direito alemão A..., com identificação fiscal DE..., doravante designada por “A...”, obteve em Portugal, em 03-03-2009, o NIPC ..., correspondente a entidade não residente sem estabelecimento estável.

Em 07-04-2009, foi registada em Portugal a sucursal da referida sociedade de direito alemão, B...– Sucursal em Portugal, a que foi atribuído o NIPC..., como estabelecimento estável daquela sociedade de direito alemão.

Em 17-04-2009, a sociedade de direito alemão, utilizando o primeiro número de identificação, constituiu um Agrupamento Complementar de Empresas, conjuntamente

com a C... SA, nas proporções, de contribuição genérica para os encargos do mesmo, de 15% e 85%, respectivamente, designado por "D...", para execução de um contrato de empreitada em Portugal.

Em 04-05-2009, o ACE D... celebrou dois contratos de sub-empreitada da obra em causa, sendo um deles com a sucursal referida e outro com a C... SA, sendo nele acordadas as prestações recíprocas entre a sucursal e o ACE e que este último deveria debitar aos sub-empregados, nas proporções acordadas de 64,29% para a A... e 35,71% para o outro membro.

Na execução do contrato, o ACE indicou nas notas de débito que emitiu para debitar custos à sucursal o número de identificação fiscal desta.

As operações activas do ACE são constituídas (por via de subempreitada), pelas operações activas da sucursal e da outra empresa integrante do ACE, tendo aquelas facturadas ao ACE a totalidade da receita que este facturou ao dono da obra.

A Requerente entende, em suma, que não há obstáculo legal a que o ACE debite encargos em que incorra à sucursal.

3.1. Questão dos «encargos de responsabilidade de terceiros» debitados pelo ACE

A Autoridade Tributária e Aduaneira, com fundamento no que se refere no ponto III.1.1.1. do Relatório de Inspeção, efectuou uma correcção ao lucro tributável da **sucursal** da Requerente (NIPC..., correspondente a um estabelecimento estável) (¹) no montante de € 633.212,43 respeitante aos encargos debitados pelo ACE D... no decurso do exercício de 2012.

Os encargos corrigidos respeitam à emissão de notas de débito emitidas pelo ACE D..., referentes a despesas por si suportadas e imputadas à sucursal da Requerente, a título de repartição de custos comuns do ACE, na proporção de 64,29%, da mesma forma que nos procedimentos inspectivos anteriores.

¹No Relatório da Inspeção Tributária, as referências ao «*sujeito passivo*» reportam-se à entidade tem o NIPC..., que é a **sucursal** da ora Requerente A..., NIPC... .

A Autoridade Tributária e Aduaneira fundamentou a correcção nos seguintes termos, em suma:

- a) *os ACE estão sujeitos ao regime especial de transparência fiscal previsto no n.º 2 do artigo 6.º do CIRC, mediante o qual o lucro ou prejuízo por estes apurado, em cada exercício económico, é imputado aos seus membros, na proporção estipulada no respetivo ato constitutivo, integrando-se nos rendimentos tributáveis destes, para efeitos de tributação em IRC;*
- b) *os encargos suportados pelo ACE não deverão ser debitados directamente aos seus membros, mas deverão ser relevados para efeitos de apuramento do respetivo lucro ou prejuízo fiscal, a imputar aos seus membros, nas proporções estabelecidas no respetivo contrato constitutivo (...);*
- c) *não poderão os encargos em causa ser imputados ao membro do ACE “(...) pelo facto de que sendo o ACE uma entidade com sede ou direcção efectiva em território nacional, que se constituiu e funciona nos termos legais, e com contabilidade organizada, os gastos e réditos da mesma deverão, nos termos do artigo 17.º do CIRC, permitir o apuramento do lucro ou prejuízo do exercício, e este sim, imputável aos respetivos membros na proporção da sua participação, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 6.º do CIRC.”;*
- d) *o sujeito passivo sob análise não corresponde a qualquer dos membros do ACE em causa –D... . É a própria entidade de direito alemão, com registo em território nacional como não residente sem estabelecimento estável – NIPC...– que integra o ACE em causa (anexo II). Salienta-se, ainda, o facto de à data da constituição do ACE - 2009.04.17 - já a sociedade de direito alemão A..., ter constituído uma sucursal (representação permanente) neste território, sem contudo, ter usado o respetivo NIPC para a constituição do ACE em causa. Portanto, poder-se-á concluir, que foi opção da A... ter utilizado o NIPC de não residente sem estabelecimento estável.”*
- e) *o sujeito passivo sob análise [NIPC associado ao reconhecimento de um estabelecimento estável] não é um membro daquele ACE, ou seja, não foi o seu NIPC utilizado para a constituição do mesmo e nem é conhecida qualquer alteração, na sua composição, nesse sentido;*

- f) *não só do sujeito passivo sob análise não ser membro do ACE, como também pelo facto de que sendo o ACE uma entidade com sede ou direção efetiva em território nacional, que constitui e funciona nos termos legais, e com contabilidade organizada, os gastos e réditos da mesma deverão, nos termos do artigo 17º do CIRC, permitir o apuramento do lucro ou prejuízo do exercício, e este sim, imputável aos respetivos membros na proporção da sua participação, nos termos no nº 2 do artº 6º do CIRC.*
- g) *considerando-se, assim, que o sujeito passivo não está legalmente autorizado a suportar aqueles encargos debitados pelo ACE D..., (cujas cópias das respetivas notas de débito se juntam como anexo VIII), a título de custos comuns, e que são da responsabilidade de terceiros [do primeiro NIPC obtido em Portugal], os mesmos não são fiscalmente aceites, nos termos do disposto no artigo 45.º do CIRC, no montante de €633.212,43”*

É de relembrar que, na terminologia do Relatório da Inspeção Tributária, o «*sujeito passivo*» a que se refere é a **sucursal** e não a A..., Requerente no presente processo (como se depreende das expressões «*o sujeito passivo sob análise [NIPC associado ao reconhecimento de um estabelecimento estável] não é um membro daquele ACE*» e «*não só do sujeito passivo sob análise não ser membro do ACE*»).

3.1.1. Regime de tributação dos ACEs em IRC

Os ACEs – Agrupamentos complementares de empresas – foram introduzidos no direito português pela Lei n.º 4/73, de 4 de Junho, regulamentada pelo Decreto-Lei n.º 430/73, de 25 de Agosto, tendo em vista permitir, sobretudo, a cooperação entre pequenas e médias empresas, a fim de melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas actividades económicas (nº 1 da Base 1 da Lei n.º 4/73 e Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 430/73).

Os ACEs não podem ter por fim principal a realização e partilha de lucros e constituir-se-ão com ou sem capital próprio (n.º 1 da Base II da Lei nº 4/73).

Apenas podem ter por fim acessório a realização e partilha de lucros apenas quando autorizado expressamente pelo contrato constitutivo (artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 430/73), o que, neste caso, não era imposto pelo contrato constitutivo do ACE.

Os ACEs estão sujeitos a um regime de transparência fiscal, por força do preceituado no art. 6.º, n.º 2 do CIRC, pelo que não são tributados em IRC (artigo 12.º do CIRC), sendo «*os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste Código (...) imputáveis directamente aos respectivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável*».

Desta norma decorre que, quando é aplicável este regime, os lucros ou prejuízos dos ACEs devem ser apurados nos termos do CIRC, sendo imputados aos membros esses lucros ou prejuízos (e não os subjacentes rendimentos ou gastos e outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável). O n.º 3 do artigo 6.º do CIRC, ao estabelecer que a imputação dos lucros ou prejuízos é feita aos membros do ACE nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais, confirma que, quando é aplicável este regime, não é facultativo o apuramento dos lucros ou prejuízos no âmbito do ACE, pois, se o fosse, não se justificaria a previsão supletiva do regime de imputação dos lucros ou prejuízos aos membros do ACE em partes iguais, para os casos em que os termos da imputação não constam do acto constitutivo.

À face destas normas, os encargos relativos à actividade do ACE deveriam constituir, numa 1.ª fase, gastos do ACE e só depois, numa 2.ª fase, é que seriam imputados aos seus membros os lucros ou prejuízos que fossem apurados.

No caso em apreço, não foi aplicado este regime, pois o D... não apurou qualquer resultado contabilístico, porquanto redebitou aos seus membros, na sua totalidade, os encargos incorridos com o projecto, conforme previamente contratualizado nos contratos de empreitada estabelecidos com os respetivos membros.

Por isso, a ser aplicável este regime, estar-se-ia perante um procedimento irregular, mesmo que os resultados pudessem ser semelhantes, o que não está demonstrado.

3.1.2. Regime de tributação em IRC das empresas alemãs, à face da CDT Portugal Alemanha

No entanto, no caso em apreço, estando-se perante a actividade de um empresa alemã em Portugal, tem de atender-se às normas da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital aprovada para ratificação pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho (doravante “CDT”), que, por força do preceituado no artigo 8.º, n.º 2, da CRP, e dos artigos 26.º e 27.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, aprovada para ratificação pela Resolução da Assembleia da República n.º 67/2003, de 7 de Agosto, **prevalecem sobre as normas de direito interno.**

Esta CDT prevê um específico regime de tributação dos lucros das empresas, no seu artigo 7.º, que estabelece, além do mais, o seguinte:

ARTIGO 7.º

Lucros das empresas

1 - 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 por meio 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 forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

2 - Com ressalva do disposto no n.º 3, quando uma empresa de um Estado contratante exercer a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas actividades ou actividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável.

3 - Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direcção e as despesas

gerais de administração, efectuadas com o fim referido, quer no Estado em que esse estabelecimento estável estiver situado, quer fora dele.

Como resulta deste artigo, não se prevê na CDT que os lucros de uma empresa alemã sejam tributados em Portugal através da imputação dos resultados de um ACE e da percentagem de participação prevista no contrato que o constitui.

Na verdade, do n.º 1 do artigo 7.º resulta que os lucros de uma empresa alemã só podem ser tributados em Portugal quando ela exerce a sua actividade através de um estabelecimento estável e **«unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável»** e não a um ACE.

Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo 7.º, serão imputados, em Portugal *«a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas actividades ou actividades similares»* e **não os lucros que podem resultar da percentagem de participação num ACE.**

Para além disso, nos termos do n.º 3 deste artigo 7.º, **«na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável»**, pelo que resulta da CDT que a determinação do lucro tributável é efectuada **directamente, com imputação ao estabelecimento estável dos encargos** relacionados com a prossecução dos seus fins e não com imputação a este de uma percentagem dos lucros ou prejuízos de um ACE.

Assim, não se prevê nesta CDT qualquer regime idêntico ao que resulta dos n.ºs 1 e 2 do artigo 6.º do CIRC, relativo à imputação de lucros e prejuízos depois de apurados no seio do ACE, prevendo-se, antes, a determinação directa do lucro do estabelecimento estável, com um específico regime de imputação de despesas.

Assim à face da CDT, os lucros que possa ter obtido pela sua actividade em Portugal a empresa alemã que é Requerente no presente processo podem ser tributados **«unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável»**, sendo a **determinação do seu lucro tributável efectuada directamente, designadamente com imputação** directa das despesas que tiverem sido feitas para realização dos seus fins.

Assim, o estabelecimento estável, que é a forma de tributação do sujeito passivo que é a Requerente, pode deduzir ao seu lucro tributável as despesas feitas para realização

dos fins, pelo que, ao suportar os encargos que lhe foram redebitados pelo ACE não está a suportar encargos que devam incidir sobre terceiros, que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar, mas, pelo contrário, por força da CDT, devem ser-lhe imputados, no âmbito da determinação do seu lucro tributável.

Por isso, é errado o entendimento adoptado pela Autoridade Tributária e Aduaneira subjacente à liquidação impugnada, segundo o qual, por força do artigo 45.º do CIRC [infere-se que a Autoridade Tributária e Aduaneira se esteja a referir à alínea c) do seu n.º 1, pois não é indicada expressamente a norma do artigo 45.º a que se refere] «*o sujeito passivo não está legalmente autorizado a suportar aqueles encargos debitados pelo ACE Projelines*», «*no montante de € 633.212,43*».

Na verdade, só não poderiam ser imputadas ao estabelecimento estável despesas que não «*tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável*», o que não se demonstrou.

Por isso, a liquidação impugnada enferma de ilegalidade por vício de violação de lei que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável, por força da alínea c) do artigo 2.º da LGT.

Para além disso, não tem fundamento legal a desconsideração dos gastos pelo facto de a Requerente A... ter utilizado o seu NIPC de não residente sem estabelecimento estável para constituir o ACE e de as notas de débito terem sido emitidas pelo ACE em nome da sucursal e com uso do NIPC desta.

Na verdade, quanto à constituição do ACE é manifesto que só poderia intervir a A..., pois os ACEs só podem ser constituídos por entidades com personalidade jurídica («*pessoas singulares ou colectivas*» e «*sociedades*», de harmonia com o artigo 1.º, n.º 1, da Lei n.º 4/73), e as sucursais não têm personalidade jurídica, sendo uma mera forma local de representação da sociedade que a cria (artigo 13.º, n.º 1, do Código das Sociedades Comerciais).

Por outro lado, a criação de uma sucursal constituía para a Requerente o cumprimento de um dever, imposto pelo artigo 4.º do Código das Sociedades Comerciais, que estabelece que «*a sociedade que não tenha a sede efectiva em Portugal, mas deseje*

exercer aqui a sua actividade por mais de um ano, deve instituir uma representação permanente e cumprir o disposto na lei portuguesa sobre registo comercial».

E são as normas do registo comercial, designadamente os artigos 10.º, 40.º, 46.º e 70.º do Código do Registo Comercial, que impunham que as sucursais dispusessem de um NIPC (número de identificação de pessoa colectiva), que é também o número de identificação fiscal (artigo 3.º, n.º 1, da Portaria n.º 386/98, de 3 de Julho, actualmente revogada pelo Decreto-Lei n.º 14/2013, de 28 de Janeiro).

Assim, de harmonia com o disposto no referido artigo 4.º do Código das Sociedades Comerciais, a sucursal da Requerente em Portugal é apenas uma forma de representação da Requerente A..., pelo que, ao serem imputados a esta os gastos debitados à sucursal, com o respectivo NIPC, eles estão a ser imputados à A... .

A existência de um estabelecimento estável de sociedade não residente, concretizado na sucursal, que tem autonomia para efeitos fiscais, não altera essa realidade jurídica de que a entidade não residente é o sujeito passivo do imposto, como decorre do artigo 4.º, n.ºs 2 e 3, do CIRC.

É pertinente citar aqui o acórdão arbitral proferido no processo n.º 1/2013-T:

*«O estabelecimento estável reconduz-se a um património autónomo, para efeitos de direito tributário, mas a autonomia para estes efeitos consubstancia-se apenas na submissão de uma massa de bens a um tratamento fiscal unitário. «A autonomia patrimonial de Direito Tributário – e que é vulgarmente designada por “equiparação a empresa independente” – revela-se enquanto a lei submete a tributação independente os lucros que lhe são diretamente imputáveis, ao invés de tributar a pessoa coletiva no seu conjunto ou de tributar analiticamente o residente no estrangeiro por cada um dos rendimentos isolados que auferir, através da retenção na fonte». (²) «(...) Entre nós, a autonomia patrimonial dos estabelecimentos não conduziu à atribuição de personalidade jurídica, para efeitos fiscais, de tal sorte que **o contribuinte continua a ser o residente no estrangeiro**, só que tributado no país em que a sucursal se situa através de uma metodologia idêntica à das pessoas coletivas aí residentes. Com efeito, o artigo 13.º, n.º 1, do CIRS, e o artigo 2.º do CIRC, **consideram sujeito passivo do imposto, não o estabelecimento estável,***

em, si mesmo considerado, mas as pessoas singulares ou Coletivas, residentes no estrangeiro, que sejam os seus titulares». (³)(realçado nosso).

Esta doutrina tem apoio explícito na alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC, em que se estabelece que são sujeitos passivos do imposto «as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS». (⁴)

Será, portanto, o não residente que detém o estabelecimento estável e não o próprio estabelecimento estável a ser tributado, pois, como parece claro à face do preceituado no n.º 2 do artigo 4.º do CIRC, para que remete a parte inicial do n.º 3 do mesmo artigo (...), o estabelecimento estável, apesar de ser tratado como uma massa patrimonial autónoma para efeitos de determinação do montante dos lucros tributáveis em Portugal, não tem personalidade tributária autónoma, sendo unicamente uma presença especialmente relevante do não residente: são «as pessoas Coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português (que) ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos».

O próprio Código do IRC, nas várias disposições que se referem ao estabelecimento estável, considera-o sempre como estando ligado ao não residente e não como entidade autónoma [artigos 3.º, n.º 1, alínea d), e 55.º n.º 1, entre outros artigos do CIRC] com personalidade tributária distinta da sociedade ou entidade não residente de que faz parte».

Assim, conclui-se que, ao contrário do que entendeu a Autoridade Tributária e Aduaneira, o facto de ter sido a A... a intervir no contrato de constituição do ACE (utilizando o seu NIPC..., como não podia deixar de ser), não é obstáculo a que os lucros e prejuízos fossem imputados à sucursal (utilizando o seu NIPC ... de estabelecimento estável, como devia ser).

²ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição, página 326.

³Autor e Obra Citados.

⁴Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7-5-2008, processo n.º 0200/08, cuja jurisprudência veio a ser seguida nos acórdãos de 21-5-2008, processo n.º 0191/08, e de 24-9-2008, processo n.º 0199/08. (...).

Por isso, também por estas razões não tem aplicação, neste âmbito, a regra da indedutibilidade dos **encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar**, que consta da alínea c) do n.º 1 do artigo 45.º do CIRC.

Consequentemente, não é correcto o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que o «*sujeito passivo*», **a sucursal**, «*não está legalmente autorizado a suportar aqueles encargos debitados pelo ACE D...*, (cujas cópias das respetivas notas de débito se juntam como anexo VIII), a título de custos comuns, e que são da responsabilidade de terceiros [do primeiro NIPC obtido em Portugal]», pois a A... (primeiro NIPC obtido em Portugal) não é um terceiro em relação à sua sucursal.

Por outro lado, não sendo questionado, no caso em apreço, que a sucursal constitui um estabelecimento estável da A... e que **toda a actividade a que se referem os encargos se reporta à actividade que foi exercida em Portugal através deste estabelecimento estável**, esta actividade tem de ser tratada unitariamente para efeitos de IRC, através de uma metodologia idêntica à das pessoas colectivas aqui residentes.

Por isso, ao contrário do que se concluiu no Relatório da Inspeção Tributária, «*aqueles encargos debitados pelo ACE D...*, (cujas cópias das respetivas notas de débito se juntam como anexo VIII), a título de custos comuns» **não são** «*da responsabilidade de terceiros [do primeiro NIPC obtido em Portugal]*», **tendo de ser imputados ao estabelecimento estável**, como foram.

Assim, no contexto em que a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca o artigo 45.º do CIRC, que é o de a sucursal não poder suportar encargos imputáveis ao membro do ACE A..., é errada a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária: não se está perante encargos que devessem ser imputados ao «**primeiro NIPC obtido em Portugal**» (na terminologia utilizada no Relatório da Inspeção Tributária), pois a A... é tributada em Portugal pela actividade do estabelecimento estável através da metodologia das entidades aqui residentes e, por isso, os encargos imputáveis à actividade desenvolvida através do

estabelecimento estável deviam ser suportados por este (embora indirectamente, através da imutação de lucros ou prejuízos do ACE). (⁵)

Conclui-se, assim, que a correcção em causa também enferma de vício de violação de lei, por errada aplicação do artigo 45.º, n.º 1, alínea c), do CIRC.

3.2. Questão dos encargos com garantias

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma correcção no montante de € 39.733,95 respeitante aos encargos com garantias bancárias debitados pela A..., que entendeu não ser fiscalmente aceite como dedutível ao lucro tributável por não ter sido provada a ocorrência e indispensabilidade dos mesmos para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto do sujeito passivo (reportando-se à sucursal).

No capítulo V - "Guarantees", do "*Shareholders Agreement and International Regulations regarding the operation of the ... ACE*" (documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral), prevêem-se garantias a prestar por cada membro e pelo ACE ao dono da obra, no montante de 5% sobre o valor total do contrato - € 158.743.766,06 x 5% = € 7.937.188,30.

No anexo X ao RIT incluem-se cópias das faturas emitidas pela A... com os valores da garantia bancária de € 14.628,09, €14550,06 e €10.555,80, que totalizam o montante de € 39.733,95, valor este que corresponde às garantias bancárias suportadas pela A... .

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, reportando-se à sucursal, que

(...) dado que foram contabilizados encargos com garantias bancárias, com base em notas de lançamento emitidas pelo banco G... ao sujeito passivo sob análise (cf. anexo IX), cujo beneficiário é o dono da obra, e à semelhança do verificado nos procedimentos anteriores, apenas estes serão aceites como fiscalmente dedutíveis nos termos do previsto no artigo 23.º do CIRC, dado que o montante a garantir no início da garantia era de € 15.308.455,08,

⁵Aliás, por força do disposto no n.º 3 do artigo 3.º do CIRC, mesmo os demais rendimentos obtidos em território português, provenientes de actividades idênticas ou similares às realizadas através do

correspondente a 10% do valor global do contrato, que equivale ao dobro do estipulado no contrato de constituição do ACE referido.

Assim, face ao supra exposto, não serão fiscalmente aceites como dedutíveis ao lucro tributável os encargos relativos a garantias bancárias debitados pela A... (cf. anexo X), bem como por não ter sido provada a ocorrência e indispensabilidade dos mesmos para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto do sujeito passivo, nos termos do artigo 23.º do CIRC.

A prestação de garantias estava prevista no acordo celebrado entre a A... e a C... relativo ao funcionamento do ACE e eram exigidas no anúncio do concurso público para a realização da empreitada a que o ACE se destinava.

A Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou a dedutibilidade dos encargos com garantias bancárias referidas nas notas de lançamento emitidas pelo banco G... à sucursal da Requerente, mas não as que foram redebitadas à sucursal pela própria Requerente, que constam do anexo X ao Relatório da Inspeção Tributária (parte «PA14» do processo administrativo, páginas 1 a 8), «por não ter sido provada a ocorrência e indispensabilidade dos mesmos para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto do sujeito passivo, nos termos do artigo 23.º do CIRC».

O que está em causa, nesta correcção, é a falta de prova de que as garantias referidas estão relacionadas com a actividade do estabelecimento estável.

E, de facto, há dúvidas quanto aos documentos referidos, pois os que constam do referido Anexo são emitidos pela Requerente, A..., sem estarem acompanhados por documentos emitidos por entidades bancárias que comprovem que ela suportou os custos que redebitou à sucursal e que eles estão conexioneados com a actividade desta.

Por outro lado, a Requerente juntou com a reclamação graciosa outros documentos respeitantes a garantias relacionadas com a obra do D...ACE (documentos com os n.ºs 5 a 9 anexos à reclamação graciosa, que constam das partes «PA4.pdf» e «PA5.pdf» do processo administrativo), mas nenhum deles contém menção de custos das garantias nem quem os suportou.

estabelecimento estável, de que fosse titular a A... seriam imputáveis ao estabelecimento estável.

O artigo 23.º, n.º 1, e sua alínea c), do CIRC, invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, estabelece, na redacção vigente em 2012, que *«consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente (...) de natureza financeira»*, pelo que a dedutibilidade está dependente da comprovação dos gastos e da sua relação com a actividade potencialmente geradora de rendimentos ou com a manutenção da sua fonte.

No caso em apreço, à face da prova produzida, a Autoridade Tributária e Aduaneira não podia dar como comprovados estes requisitos da dedutibilidade.

Por isso, não se pode considerar demonstrado que a correcção no montante de € 39.733,95 enferma de ilegalidade.

Consequentemente, improcede o pedido de pronúncia arbitral, nesta parte.

4. Reembolso da quantia paga e juros indemnizatórios

A Requerente pagou a quantia liquidada e pede o reembolso da quantia de € 188.225,58, relativa ao IRC, derramas municipal e estadual e juros compensatórios proporcionalmente correspondentes às correcções impugnadas.

A Requerente pede ainda juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 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 art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo,*

à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

Embora o art. 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 art. 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 art. 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 art. 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, bem como o reembolso da quantia paga, que é a base de cálculo dos juros.

Cumprido, assim, apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade parcial do acto de liquidação, há lugar a reembolso do imposto pago, a título de IRC, derramas estadual e

municipal e juros compensatórios, na parte proporcional ao valor da correcção de € 633.212,43 impugnada no presente processo, que é a única cuja ilegalidade é declarada.

Na verdade, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, o reembolso é essencial para *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado»*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade do acto de liquidação é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, relativamente ao montante que for reembolsado.

Os juros indemnizatórios serão pagos desde a data em que a Requerente efectuou o pagamento até ao integral pagamento do montante que deve ser reembolsado, 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.

Como bem defende a Autoridade Tributária e Aduaneira na sua Resposta, o cálculo do montante a reembolsar, sobre que incidem os juros compensatórios, deve ser efectuado em execução de julgado, nos termos do referido artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, 100.º da LGT e 61.º do CPPT.

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, na parte correspondente à correcção no montante de € 633.212,43;
- b) Anular o despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2015..., a liquidação de IRC (em que se inclui a de derramas estadual e municipal) n.º 2014... e a liquidação de juros compensatórios n.º 2014..., na parte correspondente à correcção no montante de € 633.212,43;

- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente da quantia de IRC, derramas municipal e estadual e juros compensatórios correspondente à referida correcção no montante de € 633.212,43;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios calculados com base na quantia a reembolsar, desde a data do pagamento até à data em que for efectuado o reembolso;
- e) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à correcção no montante de € 39.733,95, e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos com ela conexonados.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **188.225,58**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.672,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 6,27% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 93,73%.

Lisboa, 18-04-2017

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Jorge Carita)

(José do Vale Marçal)