



**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 44/2012-T**

**Tema: IRC – Rendimento imputável a um estabelecimento estável (art.º 4.º n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRC)**

## **DECISÃO ARBITRAL**

**Requerente:** ...

**Requerida:** Autoridade Fiscal e Aduaneira (“AT”)

### **I. RELATÓRIO**

1. ..., NIPC ..., com sede em ..., doravante “Requerente”, apresentou pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 10.º, n.º 1 e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT).
2. A Requerente pretende a anulação dos atos de liquidação adicional de IRC, melhor identificados no seu requerimento inicial, relativos a 2007 e 2008, nos montantes, respetivamente, de € 86.893,50 e de € 120.411,87 e, ainda, o recebimento de juros indemnizatórios.
3. A Requerente optou por não designar árbitro. Em consequência, foi constituído o Tribunal Arbitral, na sede do CAAD, em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 2 e n.º 3 do art.º 6.º do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (“RJAT”), tendo sido designados, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, nos termos e prazos legalmente previstos, o coletivo de árbitros composto por: Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros, na qualidade de árbitro presidente, Prof. Doutor João Sérgio Ribeiro e Prof. Doutor Rui

Duarte Morais, na qualidade de árbitros-adjuntos (cfr. ata de constituição do tribunal arbitral que se encontra junta aos autos e aqui se dá por reproduzida). O Tribunal Arbitral foi constituído em 11 de maio de 2012.

4. *Alega a Requerente, em resumo, que as importâncias por si pagas à ... não são tributáveis em Portugal, por a situação ser subsumível ao previsto no art. 4.º, n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRC, não sendo, por consequência, aplicável no caso concreto, o disposto no art. 4.º, n.º 4, do CIRC.*
5. Na sua resposta, a Requerida sustenta que os rendimentos em causa se devem considerar como obtidos em território português, por não se encontrarem excluídos nem pelo art. 4.º, n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRC, nem pelo n.º 4 do art. 4.º CIRC e, portanto, deveriam ter sido objeto de retenção na fonte, nos termos do art. 88.º, n.º 1, al. g), n.º 3, al. b) e n.ºs 5 e 6 do CIRC.
6. Em 14 de junho de 2012 realizou-se a primeira reunião do Tribunal Arbitral, nos termos e com os objetivos previstos no art. 18.º do RJAT.
7. Nessa mesma data, foi ouvida a testemunha única apresentada pela Requerente, tendo sido gravado o seu depoimento. O Tribunal Arbitral tomou, oficiosamente, a decisão de solicitar à AT a obtenção de informações que permitissem apurar qual o local da sede efetiva da sociedade .... Seguidamente tiveram lugar as alegações orais.
8. O Tribunal é competente, as partes têm personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade processual e encontram-se regularmente representadas. Não se verificam nulidades, questões prévias ou exceções de que cumpra conhecer.

## II. MATÉRIA DE FACTO

1. Tendo presente o requerimento da Requerente de 11 de Setembro de 2012, deram-se por findas as diligências instrutórias tendentes a averiguar do local de sede efetiva da sociedade ....
2. Consideram-se provados, com base nos documentos juntos aos autos e no depoimento prestado pela testemunha ..., que o tribunal teve por totalmente credível, os seguintes factos, considerados de interesse para a boa decisão da causa:
  - a) A ... é uma sociedade não residente em Portugal, não tendo sido apurado o local onde se situa a sua direção efetiva.
  - b) A ... é uma empresa especialista em programas de conservação, gestão e eficiência no consumo de combustível na ..., performance ..., otimização de operações ..., boas práticas na indústria da ..., engenharia ..., planeamento de ..., engenharia operacional, poluição ..., análise de combustível e programas de ... para a indústria comercial da ....
  - c) A ... é uma sociedade residente em território Português, dedicando-se, no que aqui interessa, à exploração dos serviços públicos de transporte ... de passageiros, carga e correio.
  - d) A ... e a ... celebraram um “acordo de conservação de combustível”, em março de 2005 (doc. n.º 3, junto ao requerimento inicial).
  - e) O serviço prestado pela ... consistiu no desenvolvimento de um projeto de redução do consumo de combustível dos ... da ..., que incluiu o domínio das “operações de ...”, isto é, dos procedimentos dos ... em cada ....
  - f) Em resultado da prestação de tais serviços pela ..., a ... reduziu consideravelmente as suas emissões de gases poluentes e diminuiu o consumo de combustíveis (cfr. doc. n.ºs 4, 5, 6 e 9, juntos ao requerimento inicial) e evitou o abastecimento das ... em excesso.

- g) Como contrapartida, a ... pagou à ..., durante o período de execução do contrato, uma remuneração mensal dependente dos resultados efetivos por ela obtidos ao nível da poupança de custos e da redução de emissões (cláusula 4.1. (ii) do contrato junto ao requerimento inicial como doc. n.º 3).
- h) A ... executou tais serviços fora do território português.

### **III. OBJECTO DA PRONÚNCIA**

A única questão de direito a decidir por este Tribunal consiste em saber se os pagamentos feitos pela ... à ..., como contrapartida das prestações de serviços por esta efetuadas, estão abrangidos pela exceção prevista no art.º 4.º n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRC e, em caso negativo, se devem ser enquadrados no n.º 4 do mesmo artigo.

### **IV. O DIREITO**

1. Caso tivesse ficado provado, como aparece afirmado nos autos, que a sociedade ... tem sede efetiva nos Estados Unidos, poder-se-ia colocar a questão do enquadramento da situação *sub judice* no domínio de aplicação do respetivo Acordo sobre Dupla Tributação (ADT). Porém, tendo apenas ficado provado que a ... é uma sociedade não residente em Portugal, o enquadramento da situação deve ser feito unicamente com base no direito interno português.
2. Importa por isso, começar por precisar o âmbito de aplicação do art. 4.º, n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRC, o qual dispõe, na sua primeira parte, que são considerados rendimentos obtidos em território português *os derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português*.  
A primeira parte do citado preceito consagra uma solução que diverge daquela correntemente adotada no plano internacional, designadamente no âmbito dos Acordos sobre Dupla Tributação, onde a regra é a de que os rendimentos de

natureza empresarial são tributados apenas no Estado da fonte (ou seja, com base no elemento de conexão local da obtenção do rendimento) se aí existir um estabelecimento estável. Não obstante, a solução contida na disposição de que tratamos é expressão legítima do exercício da soberania fiscal do Estado português, não havendo, na ausência de ADT aplicável, qualquer óbice à consagração pelo direito interno de tais elementos de conexão. Não se trata, pois, de uma norma anti abusiva, do estabelecimento de uma presunção legal (suscetível de ser ilidida) de localização de rendimentos em território português, contrariamente ao que entende a Requerente nos números 113.º a 130.º do seu requerimento inicial, mas tão-só da previsão legal de um elemento de conexão mais abrangente do que aquele que, normalmente, é adotado nos ADT.

3. Se o preceito em causa se limitasse à sua primeira parte, que acabámos de analisar, não haveria qualquer dúvida de que os serviços prestados pela ... seriam tributados em Portugal. Contudo, no caso presente, importa salientar que a referência à *realização* ou *utilização* dos serviços se caracteriza por ter natureza alternativa, pelo que basta que se verifique uma dessas condições para haver tributação em Portugal. Assim, ainda que se tenha dado como provado que os serviços foram integralmente realizados fora de Portugal, uma vez que ficou também provado que são utilizados por toda a frota da ..., há que considerar preenchido o requisito de *utilização* em Portugal. Tal conclusão não é incompatível com o facto de a Requerente ter operações a nível mundial, pois os serviços em causa, sendo imputados à globalidade da atividade da Requerente, são utilizados em território português, local a partir do qual exerce a sua atividade.
  
4. Analisada a primeira parte do preceito, importa agora esclarecer que a parte final do mesmo consagra uma exceção à regra antes afirmada: “*com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras*”.

Perante esta segunda parte do art.º 4.º, n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRC, levanta-se a questão de saber se os serviços prestados pela ... podem ser qualificados como *atividades relativas a transportes*, caso em que a respetiva remuneração não estaria sujeita a tributação. É aqui que reside o cerne do diferendo que opõe a Requerente à AT, pois que aquela, contrariamente a esta última, considera que os serviços em causa se podem qualificar como atividades relativas a transportes.

Tendo em conta que se trata de uma exceção ao regime-regra estabelecido em tal norma, da tributação dos rendimentos devidos pela prestação de serviços (utilizados em Portugal) por não residentes sem estabelecimento estável no país, impõe-se, por ser um verdadeiro *ius singulare*, que tal exceção seja interpretada de forma restritiva, não sendo permitida uma sua interpretação extensiva. O que aliás, dada a ligação do teor da exceção às matérias essenciais dos impostos, estaria em desconformidade com o princípio da legalidade fiscal, assim como com o princípio da tipicidade que, como expressão do princípio do Estado de Direito, exige que os tipos fundadores de tributos sejam determinados de tal modo que o sujeito passivo comum e médio possa apreender facilmente o sentido normativo das disposições legais, não necessitando para isso de ser um técnico de direito.

5. Tendo presentes estes princípios, entendemos que a interpretação mais consentânea com eles é aquela que não faça extrapolações do vocábulo «relativamente», tomando-o, tão-só, no sentido de que *atividades de transporte* são unicamente aquelas que integram um contrato de transporte (mesmo que algumas delas, quando consideradas isoladamente, não revistam a natureza de atos de transporte) e não aquelas que tenham apenas como afinidade com a atividade de transporte o facto de serem prestadas a um sujeito passivo que exerça a atividade transportadora.

6. De facto, se apelarmos ao elemento teleológico da norma, por certo não serão suscitadas grandes dúvidas de que o legislador, ao consagrar a exceção em análise, apenas teve em vista precisamente a *atividade transportadora* e não outro tipo de atividades com ela relacionadas. Na verdade, a atividade transportadora (tal como as demais enumeradas na parte final da norma) é marcada por uma natureza plurilocalizada, por grande diferença entre o rendimento bruto e o rendimento líquido (pouco comum nas atividades normalmente sujeitas a taxas liberatórias), o que levantaria problemas complexos caso existisse tributação na fonte. Assim, só relativamente àquela se justifica a não tributação. Ora, os cânones interpretativos gerais mandam que o intérprete assuma que o legislador consagrou a melhor solução, entre as que o teor do preceito legal permite.
7. Assim, não se concebe que, racionalmente, o legislador pudesse ter tido em vista excepcionar todo e qualquer serviço prestado a contribuintes que exerçam uma atividade transportadora. Este raciocínio levaria a situações complexas e violadoras do princípio da igualdade. Basta dizer que os sujeitos passivos, enquanto prestadores de uma mesma atividade, estariam ou não sujeitos a retenção na fonte, consoante prestassem esse serviço a uma transportadora ou a uma empresa que exercesse uma atividade distinta. Ora, esta situação desafiaria não só alguns princípios jurídico-constitucionais já aludidos, mas também a própria coerência desejável num qualquer sistema fiscal.
8. Por último, a interpretação que agora se sustenta é ainda confirmada pelos trabalhos preparatórios. Com efeito, através da consideração do elemento histórico, isto é, fazendo a arqueologia da norma, acaba por resultar clarificado o próprio elemento teleológico. Se atentarmos no Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, de 30 de Abril de 1996, que esteve na base da criação do preceito que analisamos (o qual resulta de uma adição ao texto inicial da norma feita pelo DL n.º 25/98, de 12 de Fevereiro) verificamos que a

proposta original – que, certamente, traduz aquilo que terá sido o pensamento do legislador – se referia unicamente à atividade transportadora, como ressalta do excerto que se transcreve:

“Os membros da comissão estão igualmente de acordo que não deveriam ser abrangidos certos serviços, designadamente os **próprios** [negrito nosso] da actividade bancária ou seguradora (...) da actividade transportadora” ...<sup>1</sup>

9. Face ao exposto, depreendemos que a referência aos rendimentos relativos a transportes tem unicamente como significado a atividade transportadora; são os rendimentos derivados apenas dos atos necessários e adequados ao exercício da atividade transportadora, sendo a utilização da palavra *relativos*, em lugar de *próprios*, apenas uma questão de linguagem, ou, se quisermos, de forma de expressão, não devendo ser feitas a partir daí extrapolações. A consideração do elemento histórico surge-nos, com efeito, como suficientemente clarificadora e sugestiva. Esta será, em síntese, a única forma de interpretar a norma de um modo consentâneo com os princípios constitucionais e, por outro lado, de refletir o que, de forma clara, resulta dos trabalhos preparatórios.

Perante o que fica dito, os rendimentos devidos pelos serviços prestados pela ... não podem ser considerados como sendo relativos a transportes, estando fora do âmbito da exceção do preceito em causa.

10. Assim sendo, e permanecendo a questão controvertida, há que passar à análise do art. 4.º, n.º 4, do CIRC.

Tal norma foi também considerada pelas partes, embora objeto de um entendimento distinto por cada uma delas. Resulta desse preceito, no que é suscetível de se aplicar à situação que consideramos, que não se consideram obtidos em território português os rendimentos referidos no n.º 3, al. c), ponto 7)

---

<sup>1</sup> Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, Ministério das Finanças, 30 de Abril de 1996, p. 629.



(isto é, os que são utilizados em território português) *quando os serviços de que derivam, sendo integralmente realizados fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território, nem estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.*

11. Considerando o teor da disposição transcrita, se um rendimento derivado da prestação de um serviço consistir numa atividade transportadora (ou, para usar a linguagem da lei, *se for relativo a transportes*), não se aplicará o preceito que agora consideramos, na medida em que a sua aplicação pressupõe que haja tributação à luz do disposto no n.º 3, al. c), ponto 7).

Dizendo de outro modo, o art. 4.º, n.º 4, do CIRC não se aplica a situações já dispensadas de tributação, sob pena de não ter efeito útil. Este n.º 4 diz apenas respeito aos rendimentos sujeitos a tributação segundo a regra geral estabelecida pelo ponto 7) da al. c).

12. Face ao entendimento anteriormente preconizado de não enquadramento da atividade em causa da ... nos *serviços relativos a transportes*, impõe-se que se determine se, ainda assim, os rendimentos dela derivados não são tributáveis em Portugal por via do art.º 4.º, n.º 4, do CIRC.

Para que tal aconteça, a primeira condição imposta pela norma é que os serviços tenham sido realizados integralmente fora de território português, o que se deu como provado.

13. Porém, a lei exige ainda, cumulativamente, que os serviços não respeitem a bens situados nesse território (Portugal) e, além disso, que não estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade e auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio. Basta, pois, que não se verifique um desses requisitos

para que não seja possível considerar os rendimentos derivados dos serviços em causa como não obtidos em território português.

Ora, no caso concreto, provou-se que os serviços prestados são de consultoria e se traduzem em estudos de apoio técnico, o que só por si, dado o carácter cumulativo dos requisitos, impede a aplicabilidade do preceito.

14. Pode também sustentar-se que os estudos, ao respeitarem a ... que integram o ativo de uma empresa sediada em Portugal, respeitam a bens situados em Portugal. Nesse entendimento, não estaria igualmente verificada a primeira condição de aplicação da norma, isto é, que os serviços em causa *não respeitem a bens situados nesse território*.

15. Conclui-se, portanto, que a situação *sub judice*, por não preencher os requisitos do art. 4.º, n.º 4, não permite, por essa via, excluir a tributação desses serviços em Portugal. Pelo que, por aplicação da regra geral constante do art.º 4.º, n.º 3, al. c), ponto 7) do CIRS, os rendimentos em causa estão sujeitos a tributação em Portugal, por aplicação de uma taxa liberatória, nos termos do art. 88.º, n.º 1, al. g), n.º 3, al. b) e n.º 5 e 6 do CIRC.

Improcedendo o pedido de anulação dos atos tributários em causa, improcede, consequentemente, o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

## V. DECISÃO

Pelo exposto, acorda o coletivo de árbitros, por unanimidade, em julgar totalmente improcedentes os pedidos de pronúncia arbitral, pelo que indefere o pedido de anulação das liquidações adicionais de IRC impugnadas e indefere o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.



---

Fixa-se o valor da causa em € 207.305,37, montante das liquidações cuja anulação era pretendida. Custas, na totalidade, a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 1 de Outubro de 2012

Texto elaborado em computador, nos termos do art. 138.º, n.º 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo Coletivo de Árbitros.

Os Árbitros,

Manuel Macaísta Malheiros

João Sérgio Ribeiro

Rui Duarte Morais