

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 624/2017-T

Tema: IRC – Rendimentos provenientes de intermediação de contratos.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Adelaide Moura e Catarina Gonçalves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 28 de novembro de 2017, A..., NIPC..., com escritórios em ..., Grécia, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos actos de retenção na fonte de IRC, no valor de 232.963,38 EUR.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:
 - a. A questão fundamental suscitada no âmbito dos presentes Autos prende-se com a questão de saber se os serviços prestados pela Requerente à B... são ou não considerados geradores de rendimentos em território português para efeitos do artigo 4.º do Código do IRC e, nessa medida, sujeitos a retenção na fonte a título definitivo.

- b. Não são controvertidos os factos de a Requerente ser, por um lado, uma entidade não residente em Portugal de, por outro, os serviços prestados à B... serem integralmente efectuados fora do país e de, por fim, terem sido efectuadas retenções na fonte de IRC à Requerente, entre Abril de 2014 e Outubro de 2016, por parte da B... no âmbito do “contrato de prestação de serviços de marketing” celebrado entre ambas.
- c. A AT apenas questiona a qualificação do contrato celebrado entre as partes, entendendo tratar-se de um contrato de agência e não, como afirmado pelos signatários, um contrato de prestação de serviços de marketing.
- d. A ora Requerente ficou de divulgar no mercado grego, cirurgicamente e junto das pessoas ‘certas’ – i.e. aquelas que, dentro das empresas conhecem as necessidades de reparação dos navios da sua frota e/ou têm o poder de decidir quanto à aquisição dos serviços disponibilizados pela B... .
- e. Materialmente a actividade da Requerente é uma actividade de marketing.
- f. Nos termos do n.º 4 do mesmo artigo 4.º do Código do IRC não se consideram obtidos em território português, para efeitos da respectiva tributação, os rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português (não relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras) «quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território, nem estejam relacionados com estudos, projectos apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio».
- g. Sendo este, conforme se comprovou, o caso dos serviços prestados pela ora Requerente, andou mal a AT ao considerar que os rendimentos derivados desses mesmos serviços estão sujeitos a imposto em Portugal, indeferindo a pretensão da Requerente no sentido de obter a devolução dos montantes retidos indevidamente.

3. No dia 29 de novembro de 2017, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 19 de janeiro de 2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 8 de fevereiro de 2018.
7. No dia 14 de março de 2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. No dia 17 de abril de 2018, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da AT, e em 7 de agosto de 2018 foi notificado às partes Despacho arbitral de prorrogação por dois meses do prazo para emissão da decisão final do processo, bem como do prazo fixado no artigo 21.º/1 do RJAT.

11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma sociedade não residente em Portugal.
- 2- A Requerente tem como objecto social a prestação de serviços de marketing para divulgação dos serviços de estaleiros de reparação naval no mercado grego desempenhando funções de agência.
- 3- Em 1 de Setembro de 2012, a ora Requerente celebrou com a B..., S.A., sociedade sediada em ..., ...-... ..., com o NIPC..., um contrato denominado “*Marketing Agreement*”.
- 4- Do referido contrato constam, para além do mais, as seguintes cláusulas:

A. OBJECT OF THE AGREEMENT

- (1) “The Yard” grants to “The Marketing Representative” the representation for the sales and marketing of the Yard’s shiprepair and maintenance services on vessels in the following Territory -

a) GREECE: .

B. MARKETING REPRESENTATIVE'S RIGHTS AND OBLIGATIONS

(2) **"The Marketing Representative"** shall protect and look after the Yard's interests within the scope of this Agreement with the diligence and care customary in business. The Marketing Representative's task is to develop business for **"The Yard"** and to support **"The Yard"** to the extent herein agreed.

For this purpose **"The Marketing Representative"** undertakes to travel extensively within his Territory, to visit and inform customers and to canvass new customers.

(3) **"The Marketing Representative"** is not entitled to conclude definite sales, or to accept payment or to enter into any obligations on behalf of **"The Yard"** unless otherwise specifically agreed for each case in writing.

b)

(4) **"The Marketing Representative"** undertakes not to take on any representation for goods and services competing with The Yard's activities. In the event of **"The Marketing Representative"** wishing to take on additional representations he shall immediately inform **"The Yard"** of his intentions together with all relevant information which **"The Yard"** may need to ascertain that the proposed new representation will not be in conflict with the Yard's interests. Should **"The Yard"**, at its sole discretion, consider such conflict exists, **"The Yard"** can withhold its Agreement. In such case **"The Marketing Representative"** will not take on the proposed representation.

(5) **"The Marketing Representative"** is entitled to organise his activities under this Agreement at his own discretion. He shall be responsible to **"The Yard"** for all actions on the part of his employees or consultants just as if they are his own actions, and shall pay any such consultants himself.

(6) **"The Marketing Representative"** shall keep **"The Yard"** regularly informed of his activities and of the market situation in his Territory and also of activities of competitors or of special wishes on the part of the customers and any other facts and events which may have a bearing on the transactions of the business. **"The Marketing Representative"** shall submit to **"The Yard"** a report, covering his activities every week.

(7) **"The Marketing Representative"** is entitled to accept customer's complaints. He shall pass on such complaints to **"The Yard"** without delay.

- (8) **“The Marketing Representative”** shall carefully examine and observe the credit standing of the customers, and immediately (confidentially) inform **“The Yard”** in case any detrimental changes come to his knowledge. **“The Marketing Representative”** will assist **“The Yard”** in collecting payment of accounts. He shall support **“The Yard”** in legal actions in the collection of outstanding payments at the Yard’s expense.
- (9) **“The Marketing Representative”** undertakes to use any information or documents placed at his disposal by **“The Yard”** for the Yard’s benefit only. He further undertakes not to impart to third parties or utilise for his own purposes any business or production or commercial secrets, which may come to his notice.

This also applies after the agreement has expired.

- (10) **“The Marketing Representative”** will engage at least one specialist within his organisation to work full time for **“The Yard”** business.
- (11) **“The Marketing Representative”** shall provide free of charge office accommodation and secretarial help etc. for a reasonable number of employees of **“The Yard”** during their visits in the Territory.

c)

C. YARD’S RIGHTS AND OBLIGATIONS

- (12) **“The Yard”** shall assist **“The Marketing Representative”** in the execution of his activities to the best of its ability.
- (13) **“The Yard”** undertakes to appoint no other representatives within the Territory for the services named under Clause (A) hereof. **“The Yard”** is, however, entitled to act within the Territory either in person or through members of its staff.
- (14) **“The Yard”** shall provide **“The Marketing Representative”** with an adequate amount of free catalogues, leaflets and printed matter.
- (15) **“The Yard”** shall keep **“The Marketing Representative”** regularly informed of any verbal or written arrangements with the customers, and shall copy all communications, etc. sent to the customers.
- (16) **“The Yard”** will advise **“The Marketing Representative”** regularly of any changes which may have occurred in the Yard’s organisation, prices, or availability of capacity.

d)

D. REMUNERATION

(17) **"The Marketing Representative"** accepts the representation on a fee basis.

(18) **"The Marketing Representative"** will receive from **"The Yard"** a fee calculated at 2,00% (two percent) – or 2,50% (two and one half percent) for orders invoiced and completely settled and paid within 6 months of the sailing date of the vessel – of the total amount of the agreed and paid net invoices for all repair and maintenance work done by **"The Yard"** to:

(a) Commercial vessels operated, technically managed and directed from an office in the Territory.

(b) Commercial vessels not operated, technically managed or directed from an office in the Territory but where the vessels are introduced to **"The Yard"** exclusively by **"The Marketing Representative"** but excluding vessels operated, technically managed or directed from an office

where **"The Yard"** has a Marketing Representative at the time of such introduction. In this case the matter of the fee will be subject to The Yard's sole decision and discretion as to whether the fee will be split between the two concerned agents but in no case will the total fee paid exceed the agreed percentage in this Agreement.

(c) For the fee computation purposes the total net amount is arrived at after deduction has been made for all contractual discounts, Fleet Rebates and third party commissions, transport charges, towages disbursements, net outlays and, in general, all out of pocket expenses. It is clearly understood that no fee whatever shall be paid on these items.

(19) For work such as major refits, conversions, rebuilding or newbuilding of ships or floating structures, **"The Yard"** will agree with **"The Marketing Representative"** a fee on a case by case basis taking **"The Marketing Representative's"** efforts and costs for each particular case into due consideration.

(20) The fee is payable in Euros or in the currency in which payment has been made by the customer.

(21) At the end of each calendar quarter **"The Yard"** will provide a statement of the fees payable for the prior period(s).

(22) With the payment to **"The Marketing Representative"** of the fees(s) all liabilities on the part of **"The Yard"** towards **"The Marketing Representative"** arising from his activities under this Agreement, except such obligations on the part of **"The Yard"** as may have been otherwise agreed upon in writing shall be deemed to have been fully met. In particular **"The Marketing Representative"** shall have no claim to any additional compensation of any kind in the event of notice of termination of this Agreement being served by **"The Yard"**.

(23) **"The Marketing Representative"** is entitled to receive the fees due for firm and binding orders entered into by **"The Yard"**, during the validity period of this Agreement and completely executed not later than three months after the expiring date of this Agreement.

- 5- A ora Requerente, no âmbito do referido contrato, não negociou, não preparou a celebração, nem celebrou contratos em nome da B... .
- 6- Os serviços prestados pela ora Requerente à B..., no âmbito daquela relação contratual, incluíram a realização de actividades como a manutenção de registos internos relativos aos navios aportados em território grego e necessitados de manutenção ou reparação e a divulgação dos serviços prestados pela B... nesse âmbito, por e-mail ou telefonicamente, junto dos proprietários desses navios e em tempo útil, através da entrega de material publicitário providenciado pela própria B... e da referenciação de clientes que já utilizaram os serviços da B... .
- 7- Nos casos em que a actividade desenvolvida pela Requerente foi bem sucedida, o potencial cliente foi colocado em contacto directo com a B..., com quem, regra geral, passou a desenvolver todos os aspectos do negócio.
- 8- Pelos serviços prestados, a ora Requerente auferiu uma remuneração, nos termos da cláusula D do contrato.
- 9- Ao longo de todo o tempo de execução do contrato, a B... efectuou o pagamento dos serviços prestados pela Requerente com regularidade trimestral e sempre com retenção na fonte de IRC sobre os montantes devidos, à taxa de 25%.
- 10- As referidas retenções na fonte, referentes aos anos de 2014 a 2016, foram objeto de reclamação graciosa apresentada a 23-11-2016, à qual foi atribuída o n.º de processo ...2017... .
- 11- Por informação datada de 05-04-2017, com despacho do Diretor de Finanças Adjunto, em regime de substituição, de 26-04-2017, a AT propôs o indeferimento da reclamação graciosa, referindo, para além do mais, o seguinte:

18. Analisado o contrato celebrado entre a reclamante e a B... em 2012-09-01 (cfr. fls. 41 a 43), denominado "*Marketing Agreement*", conclui-se que, em traços gerais, os termos acordados entre as partes foram os seguintes:

- i) a cláusula (1) define o objeto do contrato, nos termos do qual a B... contrata a reclamante para esta ficar responsável, no território grego, pela venda e comercialização dos serviços de reparação e manutenção de navios prestados por aquela (cfr. fls. 41);
- ii) nos termos da cláusula (2), a reclamante compromete-se a desenvolver e apoiar a atividade desenvolvida pela B..., nomeadamente visitando e informando os respetivos clientes e angariando novos clientes no território grego (cfr. fls. 41), sem, no entanto, ficar responsável pela conclusão do negócio, pelo recebimento do respetivo pagamento ou pela assunção de qualquer obrigação em nome daquela [cfr. cláusula (3)];
- iii) através da cláusula (4), a reclamante compromete-se a não assumir qualquer representação de bens e serviços concorrentes com os da B... ;
- iv) a reclamante organiza livremente as atividades que desenvolver ao abrigo do contrato {cláusula (5)};
- v) nos termos da cláusula (6), a reclamante fica obrigada a informar semanalmente a B... das suas atividades e, bem assim, a mantê-la informada da situação do mercado grego, das atividades dos seus concorrentes, de desejos especiais por parte dos clientes e de quaisquer outros factos e acontecimentos suscetíveis de influenciar o negócio da empresa;
- vi) a reclamante está autorizada a aceitar reclamações dos clientes, devendo, no entanto, transmitir as mesmas à B... com brevidade [cláusula (7)];
- vii) a cláusula (8) determina que a reclamante deve estar atenta à solvabilidade dos clientes e, caso alguma alteração relevante chegue ao seu conhecimento, informar a B... imediata e confidencialmente. Mais, a reclamante fica ainda responsável por auxiliar a B... na cobrança dos respetivos créditos e por apoiá-la nas ações judiciais que sejam intentadas para esse fim.
- viii) nos termos da cláusula (13), a B... compromete-se a não nomear outros representantes no território grego para os serviços abrangidos pelo contrato, sem prejuízo de a mesma poder aí atuar pessoalmente ou através de membros do seu pessoal;
- ix) a cláusula (15) determina que a B... mantenha a aqui reclamante informada de qualquer acordo verbal ou escrito com os respetivos clientes, devendo copiar todas as comunicações trocadas com os mesmos.
- x) relativamente à remuneração, ficou acordado o pagamento de comissão de 2% ou 2,5% nos termos definidos nas cláusulas [(17) a (23)] – cfr. fls. 42.

19. Posto isto, e não obstante a reclamante venha alegar que, no âmbito do contrato em referência, se obrigou a "*prestar serviços de marketing com vista à divulgação dos serviços da B... no mercado grego*" (cfr. § 5., 6., 14., 16. e 17. da petição de reclamação), somos do entendimento que os termos acordados são suscetíveis de configurar um contrato de agência ou representação comercial.

20. Com efeito, o n.º 1 do art.1.º do Decreto-Lei n.º 178/86, de 3 de julho (com as alterações do Decreto-Lei n.º 118/93, de 13 de abril) define o contrato de agência como "*o contrato pelo qual uma das partes se obriga a promover por conta da outra a celebração de contratos, de modo autónomo e estável e mediante retribuição, podendo ser-lhe atribuída certa zona ou determinado círculo de clientes*".

21. Aliás, tal parece ser igualmente o entendimento da própria B... que no respetivo sítio na internet¹ se refere à reclamante como sendo a sua agente grega (cfr. fls. 86).
22. De igual modo, da análise do perfil da reclamante constante do seu sítio da internet (cfr. doc. n.º 2 constante a fls. 32) é possível verificar que a mesma aí se apresenta como representante exclusiva da B..., referindo-se a esta (e, bem assim, às demais representadas) como "*Principals*".
23. Como é consabido, no âmbito do contrato de agência, "*Principal*" é a denominação adotada pelo direito da *Common Law* e, bem assim, pelo legislador português para designar a contraparte do agente.
24. E não se diga, como parece pretender a reclamante, que a promoção realizada pela mesma se reduz tão-só a uma simples atividade publicitária (cfr. § 20 da petição de reclamação), pois que a ela cabe atuar de modo a realizar o possível, para que clientes antigos (manutenção da clientela) e novos (angariação de clientes) venham a concluir contratos com a agenciada (l. B...).
25. Em suma, a obrigação da reclamante consiste em promover a celebração de contratos em favor da B..., através de uma "*complexa e multifacetada atividade material, de prospeção do mercado, de angariação de clientes, de difusão dos produtos e serviços de negociação, etc., que antecede e prepara a conclusão dos contratos*"² a serem realizados pela B... .
26. Em suma, a reclamante atua como intermediária na celebração de contratos entre a B... e os respetivos clientes.
27. Aliás, em conformidade com os elementos apresentados pela reclamante, a actividade exercida pela mesma prende-se, precisamente, com a intermediação (cfr. doc. n.º 3 constante de fls. 33 a 40).

28. Com efeito, da análise ao documento denominado "*Certificate of Commencement of activities of a non-individual*" emitido pelas Autoridades Fiscais Gregas, é possível verificar que a reclamante exerce a atividade de "*Freight broker services*" (cfr. fls. 33 e 34).
29. Por sua vez, de acordo com o documento denominado "*Attestation Certification*" também emitido pelas Autoridades Fiscais Gregas, a principal atividade da reclamante é "*Shipbroker activities*" (cfr. fls. 37).
30. Também a B..., aquando da submissão das guias de retenção na fonte sob reclamação, enquadrou as retenções efetuadas na rubrica "202 – IRC – Comissões por intermediação em quaisquer contratos e prestações de serviços" (cfr. fls. 59, 61, 63, 65, 67, 69, 71, 73, 75, 77 e 79).
31. Posto isto, e pese embora a reclamante faça referência à alínea c), subalínea 7) do n.º 3 do art. 4.º do CIRC, está antes em causa a alínea c), subalínea 6) do mesmo normativo, nos termos da qual:
- "(...) consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam:*
- (...)*
- c) Rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado:*
- (...)*
- 6) Os provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos; (...)"*.
32. Assim, considerando que estão em causa rendimentos provenientes da intermediação na celebração de contratos cujo devedor (B...) tem sede/direção efetiva em território português (cfr. fls. 41, 42 e 87), à luz do referido preceito, consideram-se os mesmos obtidos em Portugal, sendo, por isso, sujeitos a IRC.
33. Acresce que tal conclusão não é infirmada pelo n.º 4 do art. 4.º do CIRC, porquanto apenas não se consideram obtidos em território português os rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos "*quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo a atividade exercida por seu intermédio*", o que, *in casu*, não se verifica.
34. Pelo exposto, é de concluir que os rendimentos em questão se consideram obtidos em Portugal, sendo, por isso, sujeito a IRC, conforme previsto no n.º 2 e na subalínea 6) da alínea c) do n.º 3 do art. 4.º do CIRC.
35. Cumpre ainda referir que por não se verificarem *in casu* os pressupostos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios.
- 12-A AT notificou a ora Requerente para, no prazo de 15 dias, exercer, querendo, o direito de participação na decisão, na modalidade de audição prévia através do ofício n.º ... de 27-04-2017.
- 13-A 16-05-2017, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia.
- 14-Por despacho do Diretor de Finanças Adjunto, em regime de substituição, de 26-05-2017, a AT indeferiu a reclamação graciosa, nos termos supra referidos, acrescentando a seguinte fundamentação, tendo em conta as alegações apresentadas pela reclamante, aqui Requerente, em sede de audição prévia:

V - INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR

37. O reclamante foi notificado para, no prazo de 15 dias, exercer, querendo, o direito de participação na decisão, na modalidade de audiência prévia, nos termos do art.º 60.º da LGT, através do ofício n.º ... de 2017-04-27 (cfr. fls. 95 a 97).
38. Para o efeito, e conforme determinado pelo n.º 5 do artigo 60.º da LGT, foi enviada cópia do correspondente projeto de decisão e sua fundamentação.
39. A reclamante veio exercer o seu direito de audiência por requerimento remetido a esta Direção de Finanças em 2017-05-16, no qual alega, em síntese, o seguinte (cfr. fls. 99 a 106):
- a reclamante presta apenas serviços de marketing e não de intermediação na celebração de qualquer contrato (cfr. cláusulas B2, B3 e C do contrato);
 - os rendimentos daquela atividade são realmente decorrentes de serviços de publicidade, marketing e divulgação e compreendem-se com muito maior rigor no Código da Publicidade (art. 3.º) do que no contrato de agência;
 - a reclamante não celebra contratos em nome da B... , nem os negocia, nem intervém no quadro dessa relação contratual, limitando-se a promovê-la no mercado grego de modo a que os operadores nesse mercado possam vir a contactá-la e a contratar os seus serviços.
40. Em síntese, a reclamante vem pugnar pela qualificação jurídica do contrato estabelecido com a B... como um contrato de Marketing, alegando que a "re-qualificação do contrato" (cfr. § 7.º do direito de audiência) como contrato de agência não tem fundamento.
41. Antes de mais, cumpre recordar que nos termos do n.º 4 do art. 36.º da LGT "A qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária".
42. Nesta sede, e por remissão para o Código da Publicidade, vem a reclamante defender que os serviços que presta no âmbito do contrato celebrado com a B... se enquadram "nos serviços de marketing, publicidade e divulgação" (cfr. § 11.º do direito de audiência).
43. É inquestionável que as obrigações decorrentes do contrato em análise implicam que a reclamante divulgue e/ou publicite a B... no mercado grego, porém, conforme anteriormente referimos (cfr. § 24.º da presente informação), as mesmas não se resumem tão-só a uma mera atividade publicitária.
44. Desde logo, e não obstante venha a reclamante referir que não assumiu a função de agente de representação da B... (cfr. § 15.º do direito de audiência), certo é que da leitura da cláusula A (1)³ – Objeto do contrato – resulta que esta concedeu àquela a representação pela venda e comercialização dos seus serviços de reparação e manutenção de navios.
45. Mais, o facto de a reclamante alegar que "não celebra contratos em nome da B... , nem os negocia, nem intervém no quadro dessa relação" (cfr. § 10.º do direito de audiência prévia constante de fls. 101), não significa que o contrato em análise não consubstancie um contrato de agência.
46. Com efeito, conforme resulta do n.º 1 do art.º 2.º do regime do contrato de agência (cfr. legislação identificada no ponto 20.º da presente informação), "(...) o agente só pode celebrar contratos em nome da outra parte se esta lhe tiver conferido, por escrito os necessários poderes.", pelo que a celebração de contratos em nome do principal não é uma característica distintiva do contrato de agência.
47. Por remissão para a cláusula B (2) do contrato, alega a reclamante que "presta apenas serviços de publicidade, marketing, divulgação e promoção da B... e das suas capacidades, no mercado grego". (cfr. § 5.º, alínea a) do direito de audiência).

48. Sucede que, da leitura da referida cláusula não é possível concluir que os serviços prestados pela reclamante se reduzam tão-só aos anteriormente elencados, porquanto aí é estabelecido que a obrigação da reclamante é, numa tradução literal, "*desenvolver negócios*" para a B...⁴, o que implicaria a visita dos respetivos clientes e a angariação de novos clientes.
49. Ora, salvo melhor juízo, tal obrigação não consubstancia um mero serviço de publicidade, promoção e marketing.
50. Acresce que, do contrato em análise resultam diversas obrigações para a reclamante que não se coadunam com uma mera atividade publicitária, nomeadamente, e a título meramente exemplificativo, o recebimento de reclamações e cobrança de créditos [cfr. cláusulas B (7) e (8) constantes de fls. 41 verso].
51. No entanto, tais obrigações encontram-se expressamente previstas no regime jurídico do contrato de agência (cfr. o n.º 2 do art.º 2. e o art. 3.º).
52. Mais, o artigo 7.º do regime jurídico do contrato de agência, inserido na seção referente à obrigações do agente, dispõe o seguinte:

³ A cláusula A (1) prevê o seguinte: «"The Yard" grants to "The marketing Representative" the representation for the sales and marketing of the Yard's shiprepair and maintenance services on vessels in the following Territory – GREECE.» (sublinhado nosso).

⁴ A cláusula B (2) refere, nomeadamente, o seguinte: "The Marketing representative's task is to develop business for "The Yard" (...)" (sublinhado nosso).

Artigo 7.º Enumeração

O agente é obrigado, designadamente:

- a) A respeitar as instruções da outra parte que não ponham em causa a sua autonomia;
 - b) A fornecer as informações que lhe forem pedidas ou que se mostrem necessárias a uma boa gestão, mormente as respeitantes à solvabilidade dos clientes;
 - c) A esclarecer a outra parte sobre a situação do mercado e perspectivas de evolução;
 - d) A prestar contas, nos termos acordados, ou sempre que isso se justifique.
53. Ora da leitura do clausulado do contrato em referência, mormente as cláusulas B (6) e (8), é possível verificar que as mesmas são um reflexo do disposto no aludido normativo.
54. De igual modo, a cláusula B (9) é uma reprodução da obrigação de segredo prevista no art.º 8.º⁵ do regime jurídico do contrato de agência.
55. Pelo exposto, reitera-se que o contrato em referência consubstancia um contrato de agência, no âmbito do qual a reclamante desenvolve uma atividade multifacetada, que ainda que tendo evidentes notas publicitárias e promocionais não se reduz a estas, com vista a promover a celebração de contratos entre a B... e os respetivos clientes gregos.
56. Posto isto, à luz do previsto previsto no n.º 2 e na subalínea 6) da alínea c) do n.º 3 do art. 4.º do CIRC, é de concluir que os rendimentos em questão se consideram obtidos em Portugal, sendo, por isso, sujeito a IRC.
57. Pelo exposto, propõe-se a convalidação em definitivo do projeto de decisão, no sentido do indeferimento do pedido. ✓

15-A 29-06-2017, a ora Requerente recorreu hierarquicamente do referido despacho de indeferimento.

16-O referido recurso hierárquico não foi objecto de decisão no prazo de 60 dias, contados da respectiva apresentação.

A.2. Factos dados como não provados

1- Que com a actividade descrita no ponto 7 dos factos provados se desse por concluída a intervenção da Requerente.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, bem como a prova testemunhal produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

O facto dado como não provado assenta da prova testemunhal produzida, de onde resultou que, após o primeiro contacto do cliente com a B..., no caso de se desenvolver uma relação contratual, a Requerente prestava serviços residuais de apoio durante e após a execução do

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

contrato da B... com o cliente grego, como sejam a facilitação de contactos entre as partes (atento o desfasamento cultural e linguístico entre Portugal e a Grécia), ou a realização de inquéritos de satisfação.

Não se deram como provadas, nem não provadas, alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

Como bem refere a Requerente, a questão fundamental suscitada no âmbito deste processo prende-se com a questão de saber se os serviços prestados pela Requerente são ou não considerados rendimentos obtidos em território português para efeitos do art. 4.º do CIRC e, nessa medida, sujeitos a retenção na fonte em Portugal.

Importa, deste modo, ter em conta as disposições legais relevantes para a causa.

Assim, dispõe o art.4.º, n.ºs 3 e 4, do CIRC que:

“3 – Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam:

c) rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado:

6) os provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos;

7) os derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras;

4 – Não se consideram obtidos em território português os rendimentos enumerados na alínea c) do número anterior quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à atividade exercida por seu intermédio e, bem

assim, quando não se verificarem essas condições, os rendimentos referidos no n.º 7 da mesma alínea, quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente 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”.

Por sua vez, dispõe o art.94.º, n.º1 do CIRC que

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

g) rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras”.

E, por seu turno, o n.º 2 do mesmo artigo acrescenta que

“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.”

A este respeito, importa atentar na decisão no processo 418/2014-T, na qual se explicita a interpretação a dar às disposições supra referidas:

“O conglomerado normativo em causa, carece, desde logo, de uma desconstrução no sentido de, na medida do possível, tornar minimamente compreensível o seu teor, na situação concreta a que se há-de aplicar.

Assim, e expurgando aquele dispositivo legal das passagens alheias ao caso concreto, chegar-se-á a um enunciado assente nos seguintes pontos:

- as pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos;

- considerando-se como tal aqueles cujo devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado, derivados de outras prestações de serviços[1] realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras;

- excepto quando os mesmos:

o constituam encargo de estabelecimento estável situado fora do território português, relativo à actividade exercida por seu intermédio; e, bem assim

o quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português:

§ não respeitem a bens situados nesse território;

§ nem estejam relacionados com estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.

A operação que se vem de executar, evidencia desde logo, a operatividade normativa desta última referência, à ausência de relação dos serviços prestados com, designadamente, o apoio técnico.

Assim, a regra será, na matéria que nos ocupa, a resultante da conjugação do n.º 2, com o n.º 7, da al. c) do n.º 3, ambos do artigo 4.º do CIRC, ou seja, a de que se consideram obtidos em território português, os rendimentos cujo devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado, derivados de outras prestações de serviços[2] realizados ou utilizados em território português.

A exceção a esta regra, será a de que os rendimentos não se considerarão como obtidos em território português, quando os serviços de que derivam, apesar de utilizados em território português^[3], sejam realizados integralmente fora dele desde que:

- não respeitem a bens situados em território português; ou
- os serviços não estejam relacionados, para o que nos interessa, com apoio técnico.

Deste modo, e em suma, à regra de que os rendimentos cujo devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado, derivados de outras prestações de serviços^[4] realizados ou utilizados em território português, se consideram obtidos em território português, será oponível a exceção de que os mesmos foram integralmente realizados fora do território português. A esta exceção, todavia, será inoponível à AT quando, não obstante integralmente realizados fora do território português, os serviços estiverem relacionados, para o que nos interessa, com apoio técnico.”

Ou seja, e no que ao caso respeita, o rendimento obtido pela Requerente estará sujeito a retenção na fonte caso o rendimento que lhe foi pago pela B... (sua contraparte no contrato controvertido):

- 1) Seja proveniente da intermediação na celebração de quaisquer contratos;
- 2) Seja derivado de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, excepto se os serviços de que deriva, sendo realizados integralmente fora do território português,
 - i. não respeitem a bens situados nesse território;
 - ii. 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.

Como se referiu no supra-citado processo arbitral 418/2014-T, a regra será a tributação em Portugal de rendimento pagos por entidades aqui residentes, e a exceção, a sua não tributação, verificadas que sejam determinadas circunstâncias.

Deste modo, e pretendendo a Requerente valer-se da exceção à regra, cumprir-lhe-á, nos termos das regras do ónus da prova aplicáveis, fazer prova dos pressupostos de tal exceção, o que no caso, e face às posições assumidas na matéria pela AT, se reconduz a fazer prova de que as remunerações que auferiu e que tiveram como fonte pagadora uma entidade residente em território nacional, não provêm da intermediação na celebração de quaisquer contratos.

É relativamente a esta matéria que as partes divergem, sendo que a Requerente entende que em causa está um contrato de marketing e a Requerida um contrato de agência, com as consequências jurídico-tributárias daí retiradas, ou seja, de acordo com a Requerente, os rendimentos dali decorrentes não estarão sujeitos a retenção na fonte em Portugal, ou, pelo contrário e de acordo com a Requerida, estarão.

Note-se, desde logo, que, nos termos do artigo 36.º, n.º4 da LGT, “A qualificação do negócio jurídico efetuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária.”

Não obstante, julga-se que a qualificação do contrato, como um contrato de agência ou como um contrato de *marketing*, ponto de discórdia entre as partes, não será decisiva, ou fundamental, para resolver a questão que este tribunal foi chamado a dirimir, uma vez que, referindo-se a letra da lei a rendimentos derivados de “*intermediação de contratos*”, será esta a realidade a orientar, em função dos factos dados como provados, a solução a que se venha a chegar a final.

Deste modo, e antes de tudo o mais, cumpre densificar o que se possa entender por actividade de “*intermediação de contratos*”, sendo certo que inexiste, no ordenamento jurídico, uma definição transversal que possa servir de orientação ao aplicador de direito.

De um ponto de vista semântico-literal, a actividade de “*intermediação de contratos*” será aquela que tem em vista facilitar ou promover a celebração de contratos, entre terceiros (que não a entidade que enceta da referida actividade).

Esta primeira aproximação pode ser consolidada tendo em vista o teor de outras regulações que atribuem relevo a actividades de intermediação.

Assim, por exemplo, no que diz respeito à actividade de intermediação de contratos de praticantes desportivos por agentes desportivos, tem-se entendido que “*enquanto intermediário, o agente de jogadores desenvolve uma actividade de mediação: ele procura pôr em contacto praticantes desportivos, clubes e sociedades desportivas com vista à celebração de contratos de formação ou de trabalho e de exploração da imagem desses praticantes. Para tanto, desenvolve contactos com os potenciais interessados, envolve-se nas negociações, analisa e discute os termos do novo vínculo, promove a aproximação das posições negociais das partes e procura alcançar um acordo entre elas.*”².

No que diz respeito à actividade de intermediação financeira, o artigo 292.º do Código de Valores Mobiliários, dispunha, na sua redacção original, que “*A publicidade, a promoção e a prospecção dirigidas à celebração de contratos de intermediação ou à recolha de elementos sobre clientes actuais ou potenciais integram a actividade de intermediação a que se referem, só podendo ser realizadas por intermediários financeiros autorizados a desenvolver essa actividade.*”.

Com base no referido normativo, escreveu-se no Ac. do Tribunal da Relação de Lisboa de 26-03-2008, proferido no processo 9092/2007-3, “*que não são apenas os actos de promoção e de prospecção a poderem integrar a actividade de intermediação, mas também a própria publicidade.*”.

² Nuno Barbosa, “*O estatuto jurídico dos agentes de jogadores no Direito Português*”, in Direito Desportivo, Tributo a Marcílio Krieger, Quartier Latin, São Paulo, 2009, disponível em: https://www.abreuadvogados.com/xms/files/02_O_Que_Fazemos/artigos_publicacoes/O_estatuto_juridico_dos_agentes_de_jogadores_no_direito_portugues_-_Direito_Desportivo.pdf.

Também o Decreto-Lei n.º 81-C/2017, de 07-07-2017, que aprova o regime jurídico que estabelece os requisitos de acesso e de exercício da actividade de intermediário de crédito e da prestação de serviços de consultoria, transpondo parcialmente a Diretiva 2014/17/UE, no seu artigo 4.º/1/a), integra no conteúdo essencial da actividade de intermediação regulada, a apresentação ou proposta de contratos.

Por fim, a AT portuguesa entendeu já³, a propósito da intermediação de contratos de financiamento, que a intermediação abrange a “*intervenção de terceiros visando a (...) concretização*” de contratos”.

À luz dos subsídios recolhidos, poder-se-á então assentar que rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos, para efeitos do artigo 4.º/3/c)/6) do CIRC, serão rendimentos que tenham a sua causa – cujo sinalagma do rendimento consista – numa actividade que tenha essencialmente em vista (ou seja, cujo valor económico principal consista) na aproximação de partes tendo em vista a formação de contratos, incluindo-se na referida actividade outras que lhe sejam acessórias, como sejam a publicidade, prospecção de mercado e a negociação de contratos, desde que funcionalizadas àquele objectivo principal de que sejam celebrados contratos.

Este entendimento encontrará correspondência na *ratio legis* do regime jurídico em aplicação, que tem em vista definir os termos da localização dos rendimentos tributáveis em Portugal, fazendo-o, por regra, à luz do conceito de “*fonte do rendimento*” e, adicionalmente, do conceito de “*fonte pagadora*” e que, no fundo, e naquilo que para o caso releva, se traduz que sejam tributados em território nacional, os rendimentos que se considerem aí gerados, tendo-se como tal os rendimentos que derivem da celebração de contratos que venham a gerar rendimentos tributáveis em Portugal.

³ Cfr. Informação vinculativa prestada no processo n.º A100 2008083, disponível em: http://taxfile.pt/file_bank/news0212_18_1.pdf.

Posto isto, e tendo em conta a matéria de facto apurada, haverá que concluir que a Requerente não logrou demonstrar que o rendimento por si obtido não deriva da intermediação dos contratos celebrados pela B..., com operadores sedeados na Grécia, como alega.

Tendo em conta o substracto factual fixado, verifica-se que a atividade desenvolvida pela Requerente não se circunscreve à mera promoção e divulgação dos serviços da B..., e que não é, sequer, este, o fim principal da relação contratual com aquela, da qual derivam os rendimentos que a Requerente pretende eximir à tributação. De facto, a Requerente identifica listas de potenciais clientes, acompanha muitas vezes as visitas do seu cliente Português (B...) aos armadores e mantém visibilidade e informação sobre o pagamento dos serviços pelos clientes identificados, na medida em que a sua remuneração é definida como uma percentagem dos serviços prestados pela B... e apenas é recebida quando esta última recebe também do seu cliente.

Deste modo, forçoso é concluir que o interesse principal e imediato da entidade contratante dos serviços da Requerente geradores dos rendimentos cuja tributação se discute é a concreta celebração de contratos com operadores gregos, e que, correspectivamente, o fim principal e imediato da actividade desenvolvida pela Requerente, geradora daqueles rendimentos, é a celebração de contratos entre a B... e operadores gregos.

Por conseguinte, não se pode concluir de outra forma que não a de que os rendimentos cuja tributação a Requerente contesta, estão indissociavelmente ligados à celebração de contratos com operadores gregos pela B..., ao ponto de a Requerente apenas ser paga na medida em que a B... o seja, sendo, assim, a efectivação de tais contratos a *causa* jurídica dos rendimentos pagos por esta àquela.

Face ao exposto, dever-se-ão qualificar os rendimentos em questão como “*provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos*”, e, como tal, sujeitos a tributação em território português, não se verificando, por isso, o erro de direito assacado pela

Requerente às liquidações de retenções na fonte objecto da presente acção arbitral, que deve, desse modo, improceder.

Por tudo o que acima se expõe, julga-se improcedente o pedido.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Absolver a Requerida do pedido, mantendo na ordem jurídica os actos tributários objecto da presente acção arbitral; e
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo, no montante abaixo fixado, tendo-se em conta o já pago.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 232.963,38, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 4.284,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa 8 de Outubro de 2018

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Adelaide Moura)

O Árbitro Vogal

(Catarina Gonçalves)