

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 65/2018-T

Tema: IRC – Extensão da obrigação do imposto, artigo 4.º do Código do IRC.

O Árbitro Miguel Durham Agrellos, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 3 de maio de 2018, decide no seguinte:

Decisão Arbitral

1. Relatório

A Requerente **A... SGPS, S.A.**, titular do número de identificação fiscal..., com sede na ..., n.º..., freguesia ...(...), Ilha da Madeira, veio, nos termos da alínea a) do n.º 1, do artigo 2.º, conjugado com o artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“**RJAT**”) e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral Singular, para se pronunciar sobre a ilegalidade dos atos tributários de liquidação de retenções na fonte de IRC números 2017..., 2017..., 2017..., bem como das respetivas liquidações de juros compensatórios números 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017... e 2017..., totalizando as liquidações o valor global de EUR 49.183,08.

É REQUERIDA a Autoridade Tributária e Aduaneira.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado aos Requerentes e à Requerida em 21 de fevereiro de 2018.

Nos termos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 11 de abril de 2018, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 3 de maio de 2018.

Em 12 de junho de 2018, a Requerida apresentou Resposta em que se defendeu por exceção, invocando incompetência material deste Tribunal e a sua consequente ilegitimidade processual passiva e, ainda, por impugnação, dando por reproduzida toda a argumentação, utilizada pela AT-RAM, constante na decisão da Reclamação Graciosa que indeferiu o pedido da Requerente, assim como do Relatório de Inspeção.

Por despacho de 30 de outubro de 2018, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas, tendo sido, ainda, notificada a Requerente para pagamento da taxa de arbitragem subsequente.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, nos termos do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, ambos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias.

O processo não enferma de nulidades.

2. Factos

2.1. Factos provados

1. Em 10 de janeiro de 2013, a Requerente contratou à *B... Lda.* serviços de consultadoria e estudo de projeto no âmbito da “obra...”, no valor de EUR 67.500,00.
2. Pela prestação daqueles serviços a *B... Lda.* emitiu, em 6 de maio de 2013, a fatura n.º 007/13, no valor de EUR 67.500,00.
3. A *B... Lda.* é uma sociedade de direito angolana, constituída em 17 de maio de 2013, à data com sede na Rua ..., Luanda.

4. Dos EUR 67.500,00, devidos por aquela prestação de serviços, a Requerente pagou EUR 9.625,00 no exercício de 2013, EUR 45.247,86 no exercício de 2014 e EUR 12.627,14 no exercício de 2015.
5. Em 16 de setembro de 2014, a Requerente contratou, à C..., S.A., a prestação de serviços de consultoria financeira na área de banca de investimento privada, pelos quais foi emitida a fatura n.º FA14/2667 no valor de EUR 9.000,00.
6. A C..., S.A. é uma sociedade de direito suíço, à data com sede na ..., Suíça.
7. Em 1 de julho de 2015, a Requerente contratou à B... Lda. serviços de consultoria e estudo de projeto no âmbito da “*Obra Cidade Financeira*”, pelos quais foi emitida a fatura n.º 058/15, no valor de EUR 78.250,00.
8. A Requerente foi sujeita a um procedimento de inspeção externa, credenciado pelas Ordens de Serviço n.º OI2017..., OI2017... e OI2017..., destinada a verificar e controlar a entrega de retenção na fonte de imposto sobre o rendimento e Imposto do Selo, com início em 27 de janeiro de 2017 e término a 19 de abril de 2017.
9. Em consequência da correção oficiosa efetuada, a Requerente foi notificada das liquidações oficiosas de IRC números 2017..., 2017..., 2017..., bem como das respetivas liquidações de juros compensatórios números 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017... e 2017..., totalizando as liquidações o valor global de EUR 49.183,08.

2.2. Factos não provados

Inexiste outra factualidade alegada que seja relevante para a justa composição do litígio, nomeadamente, nos termos do artigo 123.º, n.º 2 do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

2.3. Fundamentação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pelas partes. A Requerida não questiona os factos apresentados pela Requerente.

3. Direito

3.1. Posição das partes

3.1.1. Posição da Requerente

A Requerente defende que houve erro na qualificação dos factos tributários e na quantificação da matéria coletável, porquanto, a Requerida considerou obtidos em Portugal os rendimentos pagos pela Requerente à *B... Lda.* e à *C..., S.A.*

Isto porque, entende, resumidamente, que, por um lado, as prestações de serviços prestadas pela *B... Lda.* não foram realizadas, nem utilizadas em território nacional, nomeadamente, nos termos do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), regra 7 do Código do IRC.

Por outro lado, entende que as prestações de serviços realizadas pela *C..., S.A.* não estão sujeitas a IRC em Portugal quer porque não foram realizadas nem utilizadas em território português (artigo 4.º do Código do IRC), quer por aplicação do artigo 7.º da Convenção entre Portugal e Suíça para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o capital (“**CDT**”). Mais entende a Requerente que, ainda que tais rendimentos estivessem sujeitos a tributação, sempre seriam dela isentos por lhe ser aplicável o disposto no artigo 33.º, n.º 5 da alínea b) do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“**EBF**”).

Finalmente, a Requerente alega que a fórmula de cálculo utilizada pela Requerida para apurar a base tributável e os respetivos valores de retenção na fonte de IRC está incorreta, na medida em que não tomou por base o valor das faturas, antes apurando um valor líquido.

3.1.2. Posição da Requerida

A Requerida entende, antes de mais, que o Tribunal não possui competência para se pronunciar sobre as questões em apreço, por estar em causa um imposto que constitui receita própria da Região Autónoma da Madeira e, nessa medida, a sua administração e liquidação estar cometida à Direção Regional dos Assuntos Fiscais (“**DRAF**”) – agora Autoridade Tributária da Região da Madeira (“**AT-RAM**”) – a qual não se vinculou à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa.

Consequentemente, a Requerida invoca a sua ilegitimidade processual passiva por não ser o sujeito ativo da relação jurídico-tributária, na medida em que, na sua versão, não procedeu à liquidação de qualquer imposto, tendo a intervenção que possa ter tido no decorrer do processo resultado do cumprimento dos deveres de cooperação que lhe são impostos pelo artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 18/2005, de 18 de janeiro, conjugado com o Decreto Regulamentar Regional n.º 14/2015/M, de 19 de agosto, alterado pelo Decreto Regulamentar Regional n.º 4/2017/RAM, de 10 de março, não sendo, assim, competente para representar a DRAF, a AT-RAM ou o Governo Regional da Madeira.

4. Competência do Tribunal Arbitral e consequente legitimidade processual passiva da Requerida

Cumpre apreciar a competência material do Tribunal e a consequente ilegitimidade processual passiva da Requerida, porquanto a eventual procedência destas exceções importa a absolvição da instância, nos termos dos artigos 278.º, n.º 1, alíneas a) e d), 576.º n.º 2 e 577.º, alíneas a) e e), todos do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

A questão, levantada no presente processo, relativa à competência dos Tribunais Arbitrais a funcionar junto do CAAD, para dirimir conflitos de natureza jurídico-tributária, foi já objeto de numerosas decisões no sentido da competência (vd. nomeadamente, processos 90/2014-T (Marcolino Pisão Pedreiro); 30/2016-T (Fernanda Maçãs) e 426/2017-T (Fernanda Maçãs)).

Refira-se, em particular, a Decisão Arbitral n.º 30/2016-T (Fernanda Maçãs) onde se decidiu que:

«Para dirimir tal questão é necessário mobilizar o enquadramento normativo pertinente, isto é, o RJAT e a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que estabeleceu os termos da vinculação da Administração Tributária à jurisdição do CAAD. Mais concretamente o art. 2.º, n.º 1 do RJAT dispõe que: «A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de

qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais; ...».

Contudo, a vinculação à jurisdição dos tribunais constituídos sob a égide do CAAD engloba como dispõe o art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março: «...os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública: a) A Direcção-Geral dos Impostos (DGCI); e b) A Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC)». Sucede que, por intermédio do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, tais serviços foram fundidos na Administração Tributária e Aduaneira. Mais, acrescenta o art. 2.º, n.º 1 da supramencionada portaria que: «Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida (nosso sublinhado) referidas no n.º 1 do art. 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro...».

A Lei Orgânica da Direcção Regional dos Assuntos Fiscais (Decreto-Regulamentar Regional n.º 2/2013/M, de 1 de Fevereiro), no art. 2.º, n.º 3 determina que: «Incumbe em especial à DRAF e relativamente às receitas fiscais próprias: a) Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas da Região ou de pessoas colectivas de direito público;...». Contudo o art. 12.º, n.º 1 do mesmo diploma dispõe que: «Até que se encontrem instalados todos os meios logísticos necessários ao exercício da plenitude das atribuições e competências previstas no artigo 2.º do presente diploma, a AT, através dos seus departamentos e serviços, continuará a assegurar a realização dos procedimentos em matéria administrativa e informática necessários ao exercício das atribuições e competências transferidas para a RAM, incluindo os relativos à liquidação e cobrança dos impostos que constituem receita própria da RAM».

Ora, no caso concreto, existem normativos que demonstram que a administração do IRS é da responsabilidade da AT. Com efeito, o art. 75.º (na redacção em vigor à data do facto tributário) do CIRS dispõe que: «A liquidação do IRS compete à Direcção-Geral dos Impostos». Bem como o art. 90.º do CIRS estatui que: «Sempre que, relativamente às entidades a que se aplique o regime definido no art. 20.º, haja lugar a correcções que determinem alteração dos montantes imputados aos respectivos sócios ou membros, a Direcção-Geral dos Impostos procede à reforma da liquidação efectuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se em consequência as diferenças apuradas».

Assim, na liquidação em crise consta o logótipo da AT e não da DRAF, o que demonstra igualmente que a administração do imposto em causa encontra-se cometida à AT, o que é bastante para concluir pela competência material deste tribunal para apreciar os vícios imputados pelos Requerentes à liquidação controvertida.

Crê-se ainda que tal sentido interpretativo sai reforçado quando se constata o cuidado do legislador regional no citado art. 12.º, n.º 1 do Decreto-Regulamentar Regional n.º 2/2013/M, de 1 de Fevereiro, quando afirma que a AT continuará a realizar os procedimentos em matéria administrativa, até que a DRAF tenha todos os meios necessários ao exercício da totalidade das atribuições e competências previstas no art. 2.º do mesmo diploma e no qual constam a «liquidação e cobrança dos impostos...sobre o rendimento...».

Em suma, não se verifica a incompetência imputada, o que se declara, julgando-se improcedente a alegada excepção.»

O Tribunal adere expressamente aos fundamentos constantes da decisão acima referida e parcialmente transcrita, razão pela qual se considera competente para dirimir o presente conflito, tanto mais que, constituindo a arbitragem tributária um relevante instrumento de garantia dos direitos dos contribuintes, é esta a posição que melhor assegura o direito à

tutela jurisdicional efetiva decorrente do artigo 22.º da Constituição da República Portuguesa.

Motivos pelos quais é de concluir pela competência deste Tribunal, improcedendo a exceção dilatória invocada.

Também a questão relativa à legitimidade da Requerida é, por consequência, improcedente, na medida em que o Tribunal considera que o ato de liquidação em crise foi praticado pela Requerida, pelo que não pode deixar de se admitir ter esta legitimidade processual passiva.

5. Questões decidendas

5.1. Prestação de serviços efetuada por B..., Lda.

Entende a Requerida que, por estarem em causa prestações de serviços relativos a projetos, estudos e consultadoria, realizadas por não residentes e sem estabelecimento estável em território nacional – B... Lda., C..., S.A., e devidos pela Requerente, residente em Portugal, haverá que considerar os seus rendimentos obtidos em Portugal, nos termos do artigo 4.º, n.º 4 do Código do IRC e, consequentemente, sujeitá-los a retenção na fonte, nos termos do artigo 94.º do Código do IRC.

Na construção do raciocínio que conduz a tal conclusão, a Requerida alega, sumariamente, que, por estarem em causa serviços realizados fora do território nacional e “*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.*”, estes são considerados como obtidos em Portugal conforme disposto no artigo 4.º, n.º 4 *in fine* do Código do IRC.

Não lhe assiste, contudo, razão. De facto, o n.º 4, do artigo 4.º do Código do IRC pressupõe, no caso, a prévia aplicação do disposto na regra 7, alínea c), n.º 3º do artigo 4.º. Ora, não tendo os serviços prestados pela B..., Lda. sido *realizados* ou *utilizados* em território português (mas antes, em obras que tiveram lugar em Angola), os rendimentos em causa não são considerados obtidos em território português.

Efetivamente, não poderá ter aplicação ao caso o disposto no n.º 4 do artigo 4.º do Código do IRC, dado que o mesmo visa tão só restringir o âmbito de aplicação da alínea c) do n.º 3 do mesmo artigo.

Diga-se, ainda, que a letra da lei não admite a pretendida equiparação de “serviço utilizado em Portugal” a “serviço prestado a entidade com sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território”, sob pena de tornar absurdo o disposto nos diversos números da alínea c), do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC, desde logo, em violação do princípio de que o legislador soube exprimir com correção o seu pensamento (artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil, aplicável *ex vi* artigo 11.º, n.º 1 da LGT).

A este propósito, conforme é referido no Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal de 1996, “*obviamente que não se considerariam de fonte portuguesa, mesmo que o devedor fosse residente em território português, as prestações de serviços realizadas no estrangeiro e relacionadas com a atividade de desenvolvida fora do território português por residentes neste território*”.

Há, pois, im procedente inversão metodológica no itinerário cognoscitivo subjacente à fundamentação do ato de liquidação no segmento em análise, determinante da sua invalidade.

Por conseguinte, não existindo rendimento tributável em Portugal, não haverá lugar a retenção na fonte, nos termos do artigo 94.º do Código do IRC, sendo a liquidação inválida nesse mesmo segmento.

5.2. Prestação de serviços efetuada por C..., S.A.

Relativamente aos serviços prestados pela C..., S.A., resulta do fundamento dos atos de liquidação contestados estarem em causa serviços obtidos em território português, por aplicação do disposto na segunda parte do n.º 4, do artigo 4.º do Código do IRC, não se cuidando de demonstrar preenchido o prévio requisito de *realização* ou *utilização* do serviço em território português (em concordância com o artigo 4.º, n.º 3, alínea c), do Código do IRC). Conforme em cima se decidiu, entende o Tribunal ser im procedente tal interpretação da norma. De acordo com a correta interpretação da norma, cabia à DRAF o ónus da prova dos factos constitutivos do seu direito (artigo 74.º LGT) – *realização* ou

utilização do serviço em território português –, factos estes que nem sequer indiciariamente considera verificados no fundamento do ato de liquidação, precisamente porque labora no pressuposto de que o fundamento do ato de liquidação se basta com a natureza de “consultoria” do serviço, por aplicação do disposto no n.º 4, do artigo 4.º do Código do IRC (que, como se disse, restringe o âmbito de aplicação do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), do Código do IRC, ao invés de o alargar).

Na medida em que as prestações realizadas pela C..., S.A. não são objeto de tributação em sede de IRC, não há lugar à sua retenção na fonte nos termos do 94.º do Código do IRC, o que implica a invalidade do ato de liquidação no segmento aqui em análise.

Desta forma, julga-se totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando-se as liquidações impugnadas, com as legais consequências.

6. Decisão

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral:

- Julgar improcedentes as exceções dilatórias de incompetência do tribunal arbitral e de ilegitimidade processual passiva, invocadas pela Requerida.
- Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando-se as liquidações impugnadas, com as legais consequências.
- Condenar a Requerida no pagamento das custas devidas.

7. Valor do processo

€ 49.183,08. (de harmonia com o disposto no artigo 305.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).

8. Custas

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.142,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Porto, 21 de dezembro de 2018

O Árbitro,

(Miguel Durham Agrellos)