

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 415/2019-T

Tema: IRC - Não residente; Estabelecimento estável; Convenção sobre a dupla tributação; Competência tributária.

Decisão Arbitral

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., com sede em ..., ..., ..., Malta, titular do número único de matrícula e de pessoa coletiva ..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade da liquidação em IRC n.º 2019..., referente ao ano de 2016, que fixou o valor de imposto e juros compensatórios em € 341.887,79, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária em indemnização por prestação de garantia indevida.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A liquidação impugnada teve por base uma ação de inspeção tributária desencadeada no seguimento do pedido de averbamento matricial de imóvel inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia de ..., ..., com o valor patrimonial tributário de € 1.283.970,00, que foi adquirido a título de prestações acessórias gratuitas contratualizadas pela sociedade B... (empresa mãe).

Da ação de inspeção resultou a correção à matéria colectável, em sede de IRC, no valor de € 1.283.970,00, correspondente ao valor patrimonial tributário.

Ora, a Requerente tem a sua sede em Malta e aí exerce a sua actividade, nunca exerceu actividade em Portugal, nem tem neste país estabelecimento estável, e por isso não entregou a declaração de inscrição no registo para efeitos fiscais a que se refere o artigo 117.º, n.º 1, alínea a), do CIRC.

No relatório de inspecção tributária, a AT admite que a Requerente é uma sociedade de direito maltês, não residente em Portugal e sem estabelecimento estável neste país e onde nunca exerceu qualquer actividade e que lhe transmitido pela sociedade mãe, a título de prestações acessórias gratuitas, um imóvel situado em Portugal, para reforço do seu capital. Mas veio a concluir que deverá ser tributada por tal operação em Portugal, em sede de IRC, nos termos dos artigos 21.º, n.º 2 e 56.º, n.º 4, do Código do IRC, por ter obtido, alegadamente, um incremento patrimonial consubstanciado pelas prestações acessórias gratuitas efetuadas pela sociedade mãe.

Sucedo que o acto de liquidação se encontra inquinado por violação do artigo 7.º, n.º 1, da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Malta (CDT), que prevalece sobre as disposições de direito interno, e nos termos do qual “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” e “ se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que sejam imputáveis a esse estabelecimento estável”.

E não podem restar dúvidas que as variações patrimoniais positivas a que se refere o artigo 21.º do CIRC e que esteve na base do ato de liquidação impugnado, por força do artigo 56.º, n.º 4, se enquadram no conceito geral de “lucros da empresa”.

E mesmo que se entendesse que a tributação incidiu sobre "rendimentos dos bens imobiliários" (e não "lucros das empresas"), esse conceito terá de ser entendido em conformidade com o artigo 6.º, n.º 2, da CDT, onde se refere que "a expressão 'bens imobiliários' terá o significado que lhe for atribuído pelo direito do Estado Contratante em que tais bens estiverem situados", acrescentando o n.º 3 que essa norma se aplica "aos rendimentos derivados da utilização direta, do arrendamento ou de qualquer outra forma de utilização dos bens imobiliários".

Em consonância com tal entendimento, sublinhe-se que a própria AT se limitou a tributar a operação de entrada em espécie do imóvel, por parte da sociedade mãe, enquanto variação patrimonial positiva, em aplicação do artigo 21.º do CIRC. Não tributando, portanto, qualquer rendimento derivado do imóvel, visto que não houve qualquer actividade com ele relacionada suscetível de gerar rendimentos.

Importa reter, por outro lado, que o princípio do estabelecimento estável impede a tributação dos lucros de uma empresa não residente pelo Estado da fonte apenas com base no facto de os contratos terem sido nele celebrados ou de nele se ter realizado fornecimento de mercadorias ou serviços, ou das partes contratantes nele terem residência.

O que significa que mesmo que o Código do IRC determine regras específicas para o apuramento do lucro tributável aplicáveis a não residentes e sem estabelecimento estável, a verdade é que, por força da CDT, encontra-se impedida a tributação do lucro da Requerente em Portugal, enquanto empresa não residente e sem estabelecimento estável.

Refira-se, por fim, que, em Portugal, uma sociedade residente que, de forma similar, efetue entradas de capital a outra sociedade de cujo capital é titular, bem como qualquer variação patrimonial positiva que decorra de operações sobre ações, quotas e outros instrumentos de capital próprio da entidade emitente, encontra-se excluída de tributação por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do Código do IRC.

No caso, ocorreu o pagamento de um imóvel sediado em Portugal através de prestações acessórias gratuitas, que não constituem rendimentos, mas meras entradas de capital para efeito de assegurar o reforço do capital social da empresa afiliada.

De acordo com as regras contabilísticas, as prestações acessórias são registadas como passivo, numa vez que a sua natureza pressupõe que a sociedade fica em situação de crédito e tenha de efectuar o reembolso, sendo que o reforço de capital que desse modo se pretendeu obter também poderia ter sido realizado através de financiamento bancário ou por via de um contrato de suprimentos, caso em que não poderia haver lugar a tributação.

Deste modo, o que se pretende tributar é o incremento do valor do capital disponibilizado à sociedade pelos sócios, afigurando-se assim que a tributação é discriminatória, tratando de forma diferente, e sem qualquer justificação, uma sociedade residente e uma sociedade não residente quanto a uma mesma operação.

Por fim, um tal tratamento, além de discriminatório, viola o princípio de liberdade de estabelecimento consagrado no artigo 49.º do TFUE, entendido, segundo a jurisprudência do TJUE, como significando que a liberdade de estabelecimento não pode ser restringida sem uma justificação objectiva contra práticas fiscais abusivas.

Conclui, nestes termos, que a liquidação adicional de IRC viola o disposto no artigo 7.º, n.º 1, da CDT celebrada entre Portugal e Malta e, se assim se não entender, é uma medida discriminatória, violando o disposto no artigo 63.º do TFUE, porquanto uma sociedade residente não seria tributada em Portugal pela mesma operação, tendo em atenção o estabelecido no artigo 21.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC, além de que igualmente viola o princípio da liberdade de estabelecimento.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, sustenta que, estando em causa um sujeito passivo não residente sem estabelecimento estável, não é aplicável na determinação da matéria colectável o conceito de lucro tributável, incidindo o imposto sobre os rendimentos das várias

categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, sobre os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito nos termos do artigo 15.º, n.º 1, alínea d), do Código do IRC. Por outro lado, por remissão do artigo 56.º, n.º 4, o valor dos incrementos patrimoniais obtidos gratuitamente é calculado de acordo com as regras constantes do n.º 2 do artigo 21.º, estabelecendo esta disposição que, para efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, que não pode ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.

Consistindo a operação em análise numa prestação acessória gratuita consubstanciada na entrega de um imóvel, não ocorre um lucro da empresa que possa ser enquadrado no artigo 7.º, n.º 1, da CDT celebrada entre Portugal e Malta, mas antes um incremento patrimonial obtido a título gratuito.

Por outro lado, não tem aplicação ao caso o artigo 6.º da CDT. Este preceito refere-se aos rendimentos que um residente de um Estado Contratante aufera de bens imobiliários situados no outro Estado Contratante, conferindo-se à expressão “bens imobiliários” o significado que lhe for atribuído pelo direito do Estado Contratante em que tais bens estiverem situados.

Constatando-se que não houve qualquer utilização do imóvel que origine rendimentos, por via do arrendamento ou de uma outra forma exploração, a operação não pode considerar-se como sendo referente a “bens imobiliários” para efeito do disposto no artigo 6.º da CDT.

Quanto à invocação do princípio da não discriminação, a Administração Tributária assinala que não pode deixar de atender às normas legais a que se encontra subordinada, em aplicação do princípio da legalidade. Além de que o direito internacional tem vindo a admitir que a situação dos residentes e dos não residentes não é, em regra, comparável.

A lei confere um tratamento igualitário a entidades residentes que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola e a entidades não residentes com

estabelecimento estável em território português. Situação diferente é a de rendimentos de entidades não residentes não imputáveis a estabelecimento estável, cuja tributação ocorre rendimento a rendimento, de acordo com as várias categorias para efeitos de IRS, bem como sobre os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito.

No caso, as prestações acessórias gratuitas foram efectuadas em espécie através da transmissão de um imóvel, e existindo a transmissão de um imóvel a título gratuito, em que o sujeito passivo é uma entidade não residente, a operação encontra-se sujeita a tributação em Portugal.

A Requerente invoca que há lugar a um tratamento discriminatório, caso estivesse em causa uma operação idêntica realizada entre sociedades residentes, porquanto o artigo 21.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRC determina que não concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas que consistem em entradas de capital.

Ora, em termos contabilísticos, as prestações acessórias são registadas como passivo, se forem onerosas ou restituíveis, enquanto que as prestações suplementares são contabilizadas como capital próprio, correspondendo a variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido.

No entanto, no caso, o contrato de prestações acessórias foi realizado pela necessidade do reforço do capital da participada, pressupondo o respectivo reembolso e, assim sendo, mesmo que as prestações acessórias fossem realizadas por uma sociedade residente a outra sociedade residente que exercesse, a título principal, uma actividade de natureza, comercial, industrial ou agrícola, não se encontraria abrangida pela exclusão de tributação a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º do CIRC, visto que se trataria de um passivo, e não de uma entrada para o capital próprio da beneficiária

Não se verifica ainda a violação do princípio da liberdade de estabelecimento. Este princípio proíbe as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-

Membro no território de outro Estado-Membro, proibição que abrange a constituição de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro. Essa não é, contudo, a situação do caso visto que não existe uma qualquer limitação à constituição de um estabelecimento estável em Portugal por parte da Requerente e o que ocorreu foi a tributação de uma operação relativa a direitos reais sobre bens imóveis que é sujeita a tributação em Portugal.

Conclui no sentido da improcedência do pedido arbitral.

2. No seguimento do processo foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e ordenado o prosseguimento do processo para alegações escritas facultativas por prazo sucessivo.

Em alegações a Requerente reiterou a sua anterior posição. A Autoridade Tributária não contra-alegou.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, os árbitros foram designados pelas partes, tendo o Conselho Deontológico designado o árbitro presidente, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, 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, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 28 de Agosto de 2019.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades e nem foram invocadas excepções.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

4. Os factos relevantes para a decisão da causa que poderão ser tidos como assentes são os seguintes.

- A) A Requerente tem a sua sede em Malta, onde exerce a sua actividade, e não dispõe de estabelecimento estável em Portugal, onde nunca exerceu actividade nem efectuou declaração de inscrição no registo para efeitos fiscais.
- B) Em 16 de Janeiro de 2017, a Requerente apresentou no Serviço de Finanças de ... um pedido de averbamento matricial de um imóvel, inscrito na matriz urbana sob o n.º ... da freguesia de ..., município de ..., adquirido a título de prestações acessórias gratuitas e em espécie mediante contrato outorgado por escritura pública em 29 de Dezembro de 2016.

- C) Através da escritura pública, outorgada em 29 de Dezembro de 2016, a sociedade B..., enquanto primeiro outorgante, transmitiu para o sujeito passivo A... NIPC..., a título de prestações acessórias gratuitas, a moradia localizada na Rua de ..., lote n.º..., ..., freguesia de ..., município de ..., inscrito na matriz sob o artigo n.º ..., com valor patrimonial tributário (VPT) de € 1.283.970,00.
- D) O pedido de averbamento matricial originou uma acção inspetiva de âmbito parcial, por referência ao exercício de 2016, para controlo/verificação, credenciada pela ordem de serviço n.º 012018... .
- E) No âmbito do procedimento inspetivo, a Autoridade Tributária procedeu à correção à matéria colectável, em sede de IRC, no valor de € 1.283.970,00, de que resultou a liquidação de IRC no montante de € 341.887,79, incluindo juros compensatórios.
- F) O Relatório de Inspeção Tributária justificou as correcções aritméticas em sede de IRC nos seguintes termos:

Nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 15º CIRC, “... *relativamente às entidades não residentes que obtenham em território português não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, a matéria colectável é constituída pelos rendimentos das diversas categorias e, bem assim, pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito determinados nos termos do artigo 56.º*” (sublinhado nosso).

E o n.º 4 do artigo 56º refere que “*o valor dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, é calculado de acordo com as regras constantes do n.º 2 do artigo 21º*”.

E ainda “*Considere-se como valor da aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto de Selo*” – n.º 2 do artigo 21º do CIRC.

Nos termos do n.º 1 do artigo 13º do Código do Imposto de Selo (IS), “... o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão.

O SP não apresentou a declaração de inscrição prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 117º e no n.º 1 do artigo 118º do CIRC e, por conseguinte, também não constam declarações modelo 22 entregues em nome do sujeito passivo.

Nos termos da alínea c) do n.º 5 do artigo 120º do CIRC, a declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, “*relativamente a incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito*”, deve ser enviada “*até ao 30º dia posterior à da aquisição, independentemente de esse dia ser útil ou não útil*”.

O SP é não residente, sem representante em IR, sendo a competência territorial do Serviço de Finanças de Lisboa-..., conforme n.º 5 do artigo 61º da Lei Geral Tributária (LGT), pelo que foi concedida extensão da competência territorial à Direção de Finanças Faro, para a realização do presente procedimento inspetivo, nos termos do artigo 17º do RCPITA (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira), por despacho da Diretora de Finanças Adjunta de Lisboa de 12-06-2018.

Assim, propõe-se uma correção à matéria colectável do exercício de 2016, no montante de € 1.283.970,00, que corresponde ao VPT.

De acordo com o n.º 4 do artigo 87º do CIRC, os rendimentos de entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável, são tributáveis à taxa de 25%.

Matéria colectável x 25% = IRC a pagar

↔ € 1.283.970,00 x 25% = € 320.992,50

- G) A Autoridade Tributária emitiu o acto de liquidação de IRC n.º 2019..., que fixou o valor de imposto e juros compensatórios a pagar pela Requerente em € 341.887,79.
- H) Requerente prestou garantia bancária no montante de € 435.000,00 para obter a suspensão do processo de execução fiscal.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

Matéria de direito

5. A questão que vem colocada, em primeira linha, é a de saber se a tributação em IRC, pelo seu valor patrimonial tributário, da aquisição de um imóvel em Portugal por uma sociedade de direito maltês, não residente e sem estabelecimento estável no país, e que lhe foi transmitido pela sociedade mãe, a título de prestações acessórias gratuitas, viola o disposto no artigo 7.º, n.º 1, da Convenção para evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Malta (CDT).

Interessa começar por enquadrar a situação do ponto de vista do direito interno.

Segundo o disposto no artigo 2.º, n.º 1, do Código de IRC, são sujeitos passivos do IRC, além de, em geral, as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial e pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português, as entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS (alínea c)).

A base de incidência do imposto é o lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial ou o lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português de entidades não residentes, mas também os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito por entidades não residentes e que não possuam estabelecimento estável em Portugal (artigo 3.º, n.º 1, alínea d)).

O artigo 4.º contém ainda uma regra de extensão de imposto a pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português apenas quanto aos rendimentos nele obtidos, considerando-se como tal os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, entre outros, os incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito respeitantes a direitos reais sobre bens imóveis situados em território português (artigo 4.º, n.º 1, alínea e), subalínea 1)).

No que se refere à determinação da matéria colectável, o artigo 15.º, n.º 1, do Código do IRC define as regras aplicáveis aos diversos sujeitos passivos de imposto mencionados no artigo 2.º, e, relativamente às entidades não residentes que obtenham em território português rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável aí situado, consigna que a matéria colectável é constituída pelos rendimentos das várias categorias e, bem assim, pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados nos termos do artigo 56.º (alínea d)).

Esse artigo 56.º, sob a epígrafe “Rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável”, refere que, para efeitos da determinação da matéria colectável, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 15.º, o valor dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito é calculado de acordo com as regras constantes do n.º 2 do artigo 21.º, que, por sua vez, considera como valor de aquisição o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.

Em tese geral, poderá dizer-se, comparando os regimes de tributação dos sujeitos passivos residentes e não residentes, que as entidades residentes são tributadas numa base universal, incidindo o IRC sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora do território português (artigo 4.º, n.º 1), ao passo que os não residentes ficam sujeitos a imposto segundo uma base territorial, apenas sendo relevados os rendimentos obtidos em território português. Esta diferente característica da tributação tem-se sido qualificada como *tributação sintética*, quanto aos residentes, e *tributação analítica* quanto aos não residentes, por predominar, neste caso, a outorga de regimes específicos para cada tipo de rendimento (GUSTAVO COURINHA, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, Coimbra, 2019, págs. 41-42).

Uma outra nota distintiva entre a tributação de residentes e não residentes respeita à base de incidência do imposto. A tributação dos residentes incide sobre a globalidade dos rendimentos e ganhos que possam resultar de operações de qualquer natureza, a que se poderão

deduzir-se a totalidade dos gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, aplicando-se ao resultado final uma única taxa de tributação de 21% (artigos 17.º, n.º 1, 20.º, n.º 1, 23.º, n.º 1, e 87.º, n.º 1). A tributação de não residentes (sem estabelecimento estável) está sujeita ao regime específico aplicável à categoria de rendimentos em causa, como sucede por efeito do disposto nos artigos 3.º, n.º 1, alínea d), e 56.º, n.º 4, sem consideração dos custos incorridos para obtenção do rendimento, caracterizando-se como uma forma de tributação isolada, delimitada por um concreto facto tributário, a que se torna aplicável a taxa única de 25% (artigo 87.º, n.º 4) (*Idem*, pág. 45).

6. À luz de todos os precedentes considerandos, a Requerente, enquanto entidade não residente sem estabelecimento estável em Portugal, poderá ser sujeito passivo de IRC (artigo 2.º, n.º 1, alínea c)), havendo lugar a incidência de imposto em relação a incrementos patrimoniais obtidos em território português a título gratuito (artigo 3.º, n.º 1, alínea d)), como também em relação a incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito respeitantes a direitos reais sobre bens imóveis situados em território português (artigo 4.º, n.º 3, alínea e), subalínea 1)).

Naquele primeiro caso, a matéria colectável é definida nos termos das disposições conjugadas dos artigos 15.º, n.º 1, alínea d), 21.º, n.º 2, e 56.º, n.º 4. A primeira dessas disposições prevê que, relativamente a entidades não residentes e a rendimentos não imputáveis a estabelecimento estável, a matéria colectável é constituída por rendimentos de várias categorias e, bem assim, pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, determinados nos termos do artigo 56.º. Este outro preceito remete o apuramento da matéria colectável, no tocante a incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, para as regras constantes do n.º 2 do artigo 21.º. E esta norma considera como respectivo valor de aquisição o seu valor de mercado, que não poderá ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.

Em face do estrito direito nacional, não se vê, por conseguinte, motivo para deixar de tributar pelo seu valor patrimonial tributário o imóvel adquirido pela Requerente, em território português, por via de prestações acessórias gratuitas realizadas pela sociedade mãe, visto que

se trata de um incremento patrimonial obtido a título gratuito que se encontra abrangido pelas regras de incidência subjectiva e objectiva do IRC.

A Requerente alega, contudo, que o acto de liquidação impugnado viola o disposto no artigo 7.º, n.º 1, da CDT celebrada entre Portugal e Malta, que tem prevalência sobre as disposições de direito interno.

Esse preceito dispõe nos seguintes termos:

Artigo 7º
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 sejam imputáveis a esse estabelecimento estável.

2 - Com ressalva do disposto no nº 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 a as despesas gerais de administração, efectuadas com o fim referido, quer no Estado em que esse estabelecimento estável estiver situado, quer fora dele.

4 - Se for usual num Estado Contratante determinar os lucros imputáveis a um estabelecimento estável com base numa repartição dos lucros totais da empresa entre as suas diversas partes, o disposto no nº 2 não impedirá esse Estado Contratante de determinar os lucros tributáveis de acordo com a repartição usual; o método de repartição adaptado deve, no entanto, conduzir a um resultado conforme com os princípios enunciados neste artigo.

5- Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento estável pelo facto da simples compra de bens ou de mercadorias, por esse estabelecimento estável, para a empresa.

6 - Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.

7- Quando os lucros compreendam elementos do rendimento especialmente tratados noutros artigos desta Convenção, as respectivas disposições não serão afectadas pelas deste artigo.

A norma é clara ao considerar que os lucros de uma empresa apenas podem ser tributados no outro Estado Contratante quando essa empresa exerça a sua actividade nesse outro Estado através de um estabelecimento estável e apenas na medida em que sejam imputáveis a esse estabelecimento estável, o que à partida afastaria a possibilidade de sujeitar a imposto uma entidade não residente e sem estabelecimento estável em Portugal. A disposição convencional está, no entanto, referir-se aos *lucros das empresas* o que permite supor que tem em vista a base tributável que pode ser objecto de incidência de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas.

A disposição convencional está em consonância com a regra constante do artigo do artigo 7.º da Convenção Modelo OCDE. Como resulta dos Comentários ao artigo 7.º Convenção Modelo, o critério do estabelecimento estável é utilizado para determinar se um dado elemento do rendimento deve ser tributado ou não no país em que é realizado. Para evitar

a concorrência de uma dupla tributação, é necessário acrescentar um conjunto de normas que permitam calcular o lucro realizado pelo estabelecimento estável (1.).

A convenção não define directamente o que se entende por “lucro das empresas”, havendo de entender-se que corresponde ao lucro tributável com o sentido que lhe é atribuído nas diversas legislações internas.

No direito português, o lucro tributável é definido, em termos gerais, pela diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação (artigo 3.º, n.º 2, do Código de IRC), correspondendo ao rendimento líquido, isto é, ao conjunto das diversas modalidades de rendimentos (artigo 20.º) deduzido dos gastos e encargos incorridos com o desenvolvimento da actividade e obtenção dos ganhos (artigo 23.º).

A fórmula do cálculo do lucro tributável é detalhada no artigo 17.º, n.º 1, nos termos do qual “o lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código”.

Para a quantificação do lucro tributável o ponto de partida é o resultado líquido do exercício que é apurado através de regras contabilísticas. Acresce o saldo das variações nos capitais próprios da empresa (designados como variações patrimoniais), havendo depois de se apurar o lucro fiscal através dos diversos ajustamentos previstos no Código do IRC e legislação relacionada, que visam adaptar a informação constante dos elementos contabilísticos da empresa aos princípios básicos do sistema fiscal (ANTÓNIO ROCHA MENDES, *IRC e as Reorganizações Empresariais*, Lisboa, 2016, págs. 53 e segs.).

Deve assim entender-se que os “lucros das empresas” a que se refere o artigo 7.º da Convenção congrega a noção geral de lucro tributável, abrangendo uma pluralidade de

rendimentos imputáveis a uma unidade de exploração, podendo compreender rendimentos que se encontram sujeitos a regime tributários específicos que se encontram regulados noutros preceitos da Convenção. Esclarecendo o n.º 7 do artigo 7.º que esses regimes especiais não são afectados pelo regime genérico aplicável aos lucros das empresas, o que permite concluir que o regime definido no artigo 7.º da Convenção reveste um carácter residual (ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, 2007, pág. 608).

De facto, a Convenção prevê diversas espécies de rendimentos, como sejam “rendimentos dos bens imobiliários (artigo 6.º), dividendos (artigo 10.º), juros (artigo 11.º), *royalties* (artigo 12.º) e mais-valias (artigo 13.º), e contém uma norma supletiva que, sob a epígrafe “Outros rendimentos”, prevê que “os elementos do rendimento de um residente de um Estado Contratante, donde quer que provenham, não tratados nos artigos anteriores desta Convenção só podem ser tributados nesse Estado”.

7. No caso vertente, a Autoridade Tributária tributou a aquisição de um imóvel a título de prestações acessórias gratuitas, situado em território português, por entidade não residente e sem estabelecimento estável em Portugal, como um incremento patrimonial obtido a título gratuito e, como tal, abrangido pela regra de incidência objectiva de imposto do artigo 3.º, n.º 1, alínea d), do Código do IRC. Determinou a matéria colectável com base nas disposições conjugadas dos artigos 21.º, n.º 2, 25.º, n.º 1, alínea d), e 56.º, n.º 4 desse Código.

Por outro lado, a aquisição de um imóvel em território português não se enquadra no conceito de “lucro de empresa” a que se refere o artigo 7.º da Convenção sobre a dupla tributação celebrada entre Portugal e Malta. Está aí em causa o resultado das actividades que uma entidade não residente realiza no outro Estado Contratante e que haverá de ser apurado através dos critérios destinados a aferir o lucro tributável. Na situação do caso, estamos perante uma actividade meramente ocasional – a aquisição de um imóvel situado em território português – e que não gera em si mesmo qualquer rendimento ou lucro comercial e apenas pode produzir rendimentos derivados, caso a entidade adquirente proceda à sua alienação ou arrendamento ou o utilize para a sua exploração.

A aquisição de um imóvel também se não subsume à previsão do artigo 6.º da Convenção, que se refere a “rendimentos de bens imobiliários”, pretendendo abranger como esclarece o seu n.º 1, “os rendimentos que um residente de um Estado Contratante aufera de bens imobiliários (incluídos os rendimentos das explorações agrícolas ou florestais) situados no outro Estado Contratante”, bem como os “rendimentos derivados da utilização directa, do arrendamento ou de qualquer outra forma de utilização dos bens imobiliários (n.º 3).

Nem corresponde a alguma das espécies de rendimentos que a Convenção regula especificadamente, como os que foram há pouco mencionados: dividendos, juros, *royalties* e mais-valias.

A questão da competência para a tributação da aquisição de um imóvel por um não residente sem estabelecimento estável cabe, por conseguinte, no âmbito de aplicação da norma supletiva do artigo 21.º, visto que não é possível enquadrar o rendimento em causa em qualquer dos regimes específicos regulados na Convenção, nem na cláusula residual do artigo 7.º.

Prevê a norma, no seu n.º 1, já há pouco transcrito, que “os elementos do rendimento de um residente de um Estado Contratante, donde quer que provenham, não tratados nos artigos anteriores desta Convenção só podem ser tributados nesse Estado”.

Os Comentários ao artigo 21.º da Convenção Moledo da OCDE explicitam que “por força deste número, o direito à tributação cabe exclusivamente ao Estado da residência (2.), acrescentando que “a regra enunciada neste número se aplica tanto no caso em que o o direito de tributar é exercido pelo Estado da residência, como no caso em que não é assim; quando o rendimento provém do outro Estado contratante, este não pode tributá-lo mesmo que o rendimento não seja tributado no primeiro Estado mencionado” (3.).

Este é também o entendimento sufragado pela doutrina. Refere ALBERTO XAVIER que “o Estado da fonte é excepcionalmente autorizado a tributar os resultados das actividades que se exercem no seu território com certa intensidade, corporizada na instalação de um estabelecimento estável, de tal sorte que as actividades meramente acidentais ocasionais ou que não pressuponham uma base fixa, escapam à sua competência tributária.” (*ob. cit.*, pág. 606).

Haverá assim de concluir-se, por efeito do disposto no artigo 21.º da Convenção sobre dupla tributação celebrada entre Portugal e Malta, que, ainda que a aquisição do imóvel por entidade não residente e sem estabelecimento estável em Portugal se encontre abrangida pelo âmbito de incidência de IRC, não é ao Estado Português que pertence a competência tributária para proceder à liquidação do imposto. O que necessariamente conduz à ilegalidade do acto tributário impugnado.

Vícios de conhecimento prejudicado

Face à solução a que se chega, fica prejudicado o conhecimento dos vícios de violação do princípio da não discriminação fiscal e do princípio de liberdade de estabelecimento.

Indemnização por prestação de garantia indevida

8. A Requerente veio ainda requerer o pagamento da correspondente indemnização por prestação de garantia indevida, invocando o disposto nos artigos 171.º do CPPT e 53.º da LGT, tendo para o efeito alegado e demonstrado que procedeu à constituição de garantia bancária para obter a suspensão do processo de execução fiscal.

Sem dúvida que o artigo 171.º do CPPT garante a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada, que poderá ser requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda, havendo de entender-se que o processo arbitral é também o meio processual próprio para deduzir esse pedido visto que poderá ter por

objecto a apreciação de pretensões relativas à declaração de legalidade de actos de liquidação de tributos (artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

O artigo 53.º da LGT admite ainda que o devedor que ofereça garantia bancária ou equivalente para suspender a execução fiscal será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos, salvo quando se verifique na impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, caso em que a indemnização não está dependente do prazo pelo qual vigorou a garantia.

Por outro lado, entende-se haver lugar a «*erro imputável aos serviços na liquidação do tributo*», quando o acto tributário se encontra inquinado de ilegalidade declarada em impugnação judicial (cfr. decisão arbitral proferida no Processo n.º 239/2016-T).

Procede, nestes termos, o pedido de condenação da Autoridade Tributária a pagar aos Requerente a indemnização pelas despesas que suportaram com a prestação da garantia bancária, cujo montante não foi indicado até à presente data e consequentemente deverá ser apurado em execução de julgado.

III - Decisão

Termos em que se decide:

- a) julgar procedente o pedido arbitral e anular o acto de liquidação em IRC n.º 2019..., referente ao ano de 2016, incluindo no tocante aos juros compensatórios;
- b) Condenar a Autoridade Tributária em indemnização por prestação da garantia indevida em montante a apurar em execução de julgado.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 341.887,79, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Notifique.

Lisboa, 7 de Abril de 2020,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro Vogal

Tomás Cantista Tavares

A Árbitro Vogal

Rita Calçada Pires