

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 501/2021-T

Tema: IRC - Entidade não residente, estabelecimento estável, imputação dos rendimentos.

SUMÁRIO

I - Contrariamente ao disposto no n.º 3 do artigo 3.º do CIRC, por força do princípio da independência do estabelecimento estável, as diferentes partes ou atividades da empresa são tratadas como entidades distintas e segregadas, sendo o resultado económico imputado a cada uma em função das actividades efectivamente exercidas (cf. art. 7.º do Acordo sobre Dupla Tributação entre Portugal e o Reino Unido);

II - Os rendimentos provenientes das atividades desenvolvidas pela sede (britânica) da empresa, ainda que similares ou idênticas às realizadas pela sucursal nacional apenas são imputáveis a esta se tais atividades forem realizadas através dos seus recursos e ativos próprios.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A...- Sucursal em Portugal, contribuinte fiscal n.º ..., com local de representação no ..., Oeiras, doravante designada como **Requerente** ou como “**B...**” veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, RJAT, visando a declaração de ilegalidade e

anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas n.º 2018..., de 3 de janeiro de 2018, relativa ao período de tributação de 2013 (entre 1 de agosto de 2013 e 31 de julho de 2014), da qual resultou um montante total de imposto e juros compensatórios a pagar de € 452.444,47 bem como do despacho da Subdiretora-Geral de 14 de junho de 2021 que indeferiu o recurso hierárquico n.º ...2019... e, com isso, confirmou a decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2018... e manteve na ordem jurídica a liquidação acima identificada.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

1. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 25-08-2021.
2. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, em 15-10- 2021, ao abrigo do art. 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os Signatários como Árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, tendo os mesmos comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.
3. Em 15-10-2021 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar.
4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 03-11-2021.
5. No dia 09-12-2021 a AT, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
6. Em 10-12-2021, a AT juntou o Processo Administrativo.
7. Por despacho de 11-12-2021 foi dispensada a reunião prevista no art.º 18.º do RJAT e facultando às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, contados da notificação do mencionado despacho.
10. Em 2022 a Requerida apresentou as alegações escritas mantendo o alegado na reposta e pronunciou-se sobre os documentos juntos pela requerente, pelo requerimento de 30-11-2021.

12. E no dia 19-01-2022 a Requerente apresentou as alegações escritas, e que em síntese “remete para na íntegra para a p.i. apresentada”.

13- Em 20-01-2022 a requerida apresentou as suas alegações escritas em que refere: “remete-se e dá-se por integralmente reproduzido o aduzido em sede de Resposta e aí peticionado.”

II - SANEAMENTO

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

III - MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos provados

1. A Requerente é a sucursal em Portugal da **B...**, (B...) sociedade de direito britânico com sede no Reino Unido.
2. A Requerente tem a mesma personalidade jurídica da B...K, constituindo a sucursal um estabelecimento estável em território nacional dessa sociedade não residente, nos termos da al. b) do n.º 2 e do n.º 1 do art.º 5.º do CIRC. Tem personalidade tributária em território nacional, sendo um sujeito passivo de IRC, de acordo com a disposição legal constante na al. c) do n.º 1 do art.º 2.º do CIRC.
3. A B... é residente fiscal no Reino Unido e aí opera, para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado sob o n.º GB...
4. A Requerente tem como objeto social, entre outras atividades “Importar produtos de hardware e software e fornecer e vender produtos de hardware e software para infraestruturas em rede e serviços relacionados que permitam a prestação de serviços de

banda larga móvel; prestar e vender produtos de rede, software e serviços em nome de, ou associados a terceiros; executar e/ou desenvolver acções de apoio a actividades tanto de pré-vendas como de pós-vendas, incluindo serviços de implementação e operação em rede; e desenvolver quaisquer actividades directa ou indirectamente relacionadas com a realização dos objectivos de negócios supra descritos. Prestar serviços de consultoria e aconselhamento incluindo a formulação, conceptualização, concepção, planeamento, desenho, montagem, promoção e embalagem, relacionados com sistemas de rede, sistemas de informação e produtos relacionados incluindo, sem qualquer limitação, hardware e software de computadores, produtos eletrónicos e em todas e quaisquer peças e acessórios; Prestar apoio na gestão de programas e projectos, instalação, assistência técnica, formação e serviços de reparação e manutenção relacionados com sistemas de rede, sistemas de informação e produtos relacionados, incluindo sem qualquer limitação, hardware e software de computadores, produtos eletrónicos e todas e quaisquer peças (incluindo, sem limitação, peças sobressalentes) e acessórios. Comprar, vender, importar, exportar, expedir distribuir, incluindo actividades de pré e pós-venda e comércio sob quaisquer formas, incluindo internet também em nome de ou em associação com terceiros, tanto sociedades como pessoas singulares e também através de agentes ou representantes, sistemas de rede, sistemas de informação e produtos e serviços relacionados incluindo, sem qualquer limitação, software e hardware de computadores, software e hardware de infra - estruturas de rede, produtos de integração de sistemas de rede, produtos eletrónicos e todas e quaisquer peças e acessórios. Prestar consultoria técnica, gestão de projectos, prestação de serviços e importação de propriedade de produtos de rede, software hardware de computadores, produtos de integração de sistemas de rede, produtos eletrónicos e peças e acessórios como activos da sociedade de forma a criar capacidade de prestação de serviços a clientes externos. Além disso, prestar serviços de implementação e operação em rede. Além disso, desenvolver todas as actividades directa ou indirectamente relacionadas com a prossecução dos objectivos de negócio supra”.

5. Encontra-se registada sob o código CAE principal 62090 - Outras actividades relacionadas com as tecnologias da informação e informática.

6. A Requerente integra o Grupo F..., líder mundial de soluções de rede, o qual atua não só como fabricante e fornecedor de tecnologia, mas também como prestador de serviços nesta área.
7. Em Portugal, o Grupo F... o opera, na generalidade dos casos, por meio do referido modelo indireto de vendas, ou seja, por meio de revendedores e parceiros locais que distribuem os produtos e serviços A... aos utilizadores finais.
8. A Requerente foi constituída em julho de 2011 com o objetivo de promover o crescimento e otimizar a flexibilidade e capacidade do negócio em Portugal, bem como, devido à grande complexidade das necessidades dos clientes, para atuar como distribuidor com funções limitadas e prestadora de serviços.
9. A Requerente está enquadrada no regime normal mensal de IVA e no regime normal de IRC.
10. A Requerente está enquadrada no regime geral de tributação, e adota, nos termos do n.º 2 do art.º 8.º do CIRC, um período de tributação em IRC diferente do ano civil em que o exercício de 2013, ao qual diz respeito a liquidação adicional de imposto em crise, correspondeu ao período compreendido entre 1 de agosto de 2013 e 31 de julho de 2014.
11. Encontra-se registada sob o código CAE principal 62090 - Outras atividades relacionadas com as tecnologias da informação e informática.
12. A Requerente integra o Grupo F..., líder mundial de soluções de rede, o qual atua não só como fabricante e fornecedor de tecnologia, mas também como prestador de serviços nesta área.
13. A presença da B... para efeitos fiscais em Portugal não se restringe à atividade desenvolvida por intermédio da sucursal – a Requerente – pois inclui ainda um mero registo de IVA, através do qual a B... cumpre, em território nacional, as obrigações fiscais inerentes a operações específicas que não se integram no âmbito da atividade levada a cabo pela sucursal.
14. A particularidade é que o NIF da sucursal e do registo de IVA da entidade não residente - no caso, a B... - é o mesmo,
15. O que faz com que nas declarações periódicas de IVA com este NIF seja reportada tanto (i) informação respeitante a atividades aqui realizadas pelo não residente por intermédio da

sucursal como (ii) informação que, embora não diga respeito à atividade da sucursal, está relacionada com operações que se consideram efetuadas pelo não residente em território português para efeitos exclusivos de IVA.

16. Correspondem, contudo, a duas realidades bem distintas.
17. No modelo de negócio do Grupo F... em Portugal, a C... B.V., sociedade de direito neerlandês com sede nos Países Baixos e com o NIF NL... (a “C...”), é a entidade produtora de equipamentos A... para a região onde o mercado português se insere.
18. Os produtos fabricados pela C... e os serviços A... são, subsequentemente, distribuídos e vendidos pela B... aos revendedores e parceiros locais.
19. A Requerente, sucursal da B..., desenvolve no território nacional a atividade de prestação de serviços de “*supply and install*”, tendo como único cliente a sociedade de direito luxemburguês “D..., SARL”.
20. No território nacional a B... presta serviços de “*technical support*”, utilizando para o efeito revendedores locais. Trata-se de um serviço autonomizado e que não integra o âmbito dos contratos de “*supply and install*”.
21. Para prestar os serviços de “*technical support*” a B... mantém em território nacional, num armazém gerido por uma entidade externa (E...), um stock de peças destinado à substituição de equipamentos dos seus clientes.
22. O custo das peças, por estar refletido no preço do serviço de “*technical support*”, não é faturado aos clientes.
23. A Requerente não dispõe de meios humanos para a prestação destes serviços de “*technical support*” e das suas demonstrações financeiras não consta o registo de ativos e passivos afetos a esta atividade.
24. A requerente foi objeto de um procedimento de inspeção de origem externa de âmbito geral, ao período de tributação de 2013 a coberto da ordem de serviço OI2016... tendo os atos de inspeção sido iniciados no dia 12 de julho de 2017 e concluídos em 27 de abril de 2018.
25. No âmbito do IRC, o procedimento de inspeção supra mencionado deu origem a uma correção fiscal de €1.521.877,68 respeitante a rendimentos provenientes de transmissões

intracomunitárias de bens (peças) na esfera da recorrente (sucursal), não registadas na contabilidade para efeitos de determinação do lucro tributável.

26. A correção fiscal foi efetuada pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) e resulta dos factos que, em resumo, se passam a mencionar:

- “A B... encarrega-se da venda e distribuição dos produtos e serviços da A..., num conjunto de países, incluindo Portugal. Regra geral, a B... opera num modelo indireto de vendas, através de “parceiros e distribuidores de canais”, que vendem aos clientes finais, no entanto, para determinado tipo de clientes (essencialmente para grandes prestadores de serviços), a B... vende diretamente.
- Da análise à contabilidade da recorrente a IT detetou que, no período de tributação de 2013 foram emitidas faturas no valor total de €1.521.877,68, relativas a transmissões intracomunitárias, evidenciadas nas declarações periódicas de IVA, no campo 07 - Transmissões Intracomunitárias Isentas, “sem nenhuma delas ter sido contabilizadas nas rubricas de rendimentos”.

27. Os serviços de IT consideraram:

- “o enquadramento da actividade da recorrente em Portugal como um estabelecimento estável de acordo com o art.º 5.º do CIRC
- o facto das facturas relativas às transmissões intracomunitárias em causa terem sido emitidas com o número de identificação fiscal (NIPC ou NIF) da requerente; e
- o princípio da absorção ou força atrativa do estabelecimento estável evidenciado no n.º 3 do art.º 3 do CIRC, na medida em que estamos na presença de “transmissão de bens de material informático da A...”, correspondente a actividades idênticas ou similares às desenvolvidas pela recorrente enquanto estabelecimento estável em Portugal da B... .

28. Os SIT concluem, nos termos do n.º 1 do art.º 20.º do CIRC, pela imputação à A... Sucursal em Portugal (requerente) da entidade sediada no Reino Unido, B... (B...), de “todos os rendimentos obtidos em território nacional, inclusive, as transmissões intracomunitárias efetuadas com o seu NIPC, que o sujeito passivo alega que são efetuadas pela referida empresa do Reino Unido”, no montante total de €1.521.877,68.

29. Os SIT, após o exercício do direito de audiência, verificaram que todas as faturas em causa correspondiam a transmissões onerosas de material informático, que consubstanciam

atividades idênticas ou similares às atividades desenvolvidas pela requerente, procederam à tributação das mesmas em sede de IRC, por força do princípio da atração do estabelecimento estável previsto no n.º 3 do art.º 3 do CIRC.

30. Assim, o relatório da inspeção tributária refere que: “as transmissões intracomunitárias efetuadas no período de 2013-08-01 até 2014-07-31, no montante total de €1.521.877,68, devem ser imputadas à A... em Portugal, considerados como rendimentos do exercício desta última entidade, nos termos do n.º 1 do art.º 20 do CIRC”.
31. Foi emitida a liquidação adicional de IRC n.º 2018 ... controvertida.
32. A Requerente apresentou reclamação graciosa em 10-05-2018, em que requereu a anulação dessa liquidação.
33. O pedido de reclamação graciosa foi apreciado pela Direção de Finanças de Lisboa (DF Lisboa), tendo a ora Requerente, em sede de direito de audição, sido notificada do Projeto de Despacho de indeferimento, com os fundamentos constantes em informação elaborada para o efeito, em cumprimento do princípio da participação previsto na al. b) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT.
34. A Requerente não exerceu o direito de audição no prazo previsto na lei.
35. Por despacho de 22 de abril de 2019 do Diretor de Finanças Adjunto de Lisboa, em regime de delegação de competências, a reclamação graciosa foi indeferida.
36. A Requerente interpôs, então, recurso hierárquico, o qual foi indeferido por despacho da Subdiretora-Geral de 14 de junho de 2021.
37. O recurso hierárquico, identificado no Sistema de Contencioso Administrativo Tributário (SICAT) com o n.º ...2019..., foi analisado na Direção de Serviços do IRC (Processo n.º .../2019), tendo sido elaborada a informação n.º I2020..., averbada com o Despacho de 14 de junho de 2021, da Subdiretora-Geral da Área de Gestão Tributária – IR, proferido por subdelegação de competências, que concluiu pelo indeferimento do pedido, relativamente ao período de tributação de 2013.
38. A Requerente foi notificada pela AT do indeferimento do recurso hierárquico por via eletrónica, tendo o ofício da Direção de Serviços do IRC – Justiça Tributária de 17 de junho de 2021 sido disponibilizado nesta mesma data na caixa postal eletrónica (*cf.* art.º 39.º, n.º

10, do Código de Procedimento e de Processo Tributário na redação que lhe foi conferida pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro).

III.2. Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação da competência material do Tribunal foram considerados provados.

IV – MATÉRIA DE DIREITO

Questões a decidir

O enquadramento jurídico-tributário assenta na questão de saber se a atividade económica exercida pela Requerente, enquanto sucursal da B..., no exercício de 2013 (1 agosto de 2013 a 31 de Julho de 2014), inclui a prestação de “*technical support services*” aos clientes locais na aceção acolhida no Acordo de Dupla Tributação (ADT) celebrado entre Portugal e o Reino Unido.

Em caso afirmativo, partir-se-á para a segunda questão que consiste na determinação e quantificação do rendimento imputável à sucursal pela referida atividade económica.

Do princípio da independência do estabelecimento estável

A Requerente está, desde julho de 2011, constituída como sucursal da “B...” (B...), sociedade com sede social no Reino Unido. Sabendo que, no plano estritamente tributário, um estabelecimento estável não conduz, por esse motivo, à existência de uma sucursal, certo é que uma sucursal constitui, forçosamente, um estabelecimento estável da sede.

O estabelecimento estável constitui um limite mínimo a partir do qual o Estado fonte estabelece, para o seu espaço territorial de soberania, uma base de incidência semelhante ao dos sujeitos passivos residentes.

Nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do supra citado ADT, “(...) a expressão *estabelecimento estável* significa uma instalação fixa onde a empresa exerça toda ou parte da sua actividade”. Este normativo encerra os três requisitos materiais que, cumulativamente, permitem concluir

pela existência de um estabelecimento estável, a saber: (i) o exercício de uma atividade económica, (ii) de forma permanente no tempo e (iii) a partir de um determinado local.

Importa, assim, saber qual é atividade exercida, em Portugal, pela B... e pela sua sucursal, de modo a aferir da identidade ou separabilidade das mesmas.

Partindo da tabela de classificação das atividades económicas 62090 da sucursal da B..., a Requerida entende que qualquer operação com cabimento na mesma tem de ser imputada ao referido estabelecimento estável. Isto, na medida em que as atividades de “*supply and install*” e “*technical support services*” se subsumem à nomenclatura de serviços constantes tanto do objeto social da B... como do descrito das atividades a realizar pela sucursal (conforme a classificação de actividades económicas).

A Requerida analisou as faturas emitidas pela sucursal (“*supply and install*”) e pelo registo de IVA (“*technical support services*”), concluindo pela coincidência do correspondente teor e descritivo, mormente de bens de equipamento.

Termos em que haveria que observar o princípio da força de atração, por força do qual as atividades desenvolvidas pela sede social no território do Estado fonte seriam consideradas com exercidas através do seu estabelecimento estável.

Já a Requerente entende que à sucursal apenas podem ser imputadas as atividades exercidas por seu intermédio, facto que apenas poderá ser aferido num plano substantivo. Não basta examinar a declaração de início de atividade da sucursal, a coincidência dos números de identificação de pessoa coletiva da sucursal e registo de IVA ou ainda o teor formal das faturas emitidas por ambas.

Antes se torna necessário aprofundar as obrigações fiscais que, no plano substantivo, determinaram a constituição da sucursal e do registo de IVA. O que permitiria concluir que a primeira teve por origem um contrato de “*supply and install*” com um único cliente, ao passo que o segundo deve a sua existência a contratos de “*technical support services*”, realizados sem intervenção da sucursal e que utilizam peças de reservas mantidas num armazém sito em Portugal.

Chegados aqui, fica clara a necessidade de identificar, nas atividades desenvolvidas pela B..., aquelas que se realizam através da sucursal e, nessa medida, à mesma devam ser afetas.

Esta aferição terá de assentar no princípio da empresa distinta e separada, conforme estipulado no ADT (e na Convenção Modelo da OCDE que lhe subjaz).

Com base no aludido princípio, por vezes também designado por princípio da independência do estabelecimento estável, as diferentes partes ou atividades da empresa são tratadas como entidades distintas e segregadas, sendo o resultado económico imputado a cada uma em função das atividades efetivamente exercidas.

Com efeito, o n.º 1 do artigo 7.º do ADT postula, na sua parte final, que *“se a empresa exercer a sua actividade deste modo (através de um estabelecimento estável), os seus lucros industriais ou comerciais podem ser tributados no outro Estado de localização do estabelecimento estável), mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável”*. Adicionalmente, o n.º 2 da norma em apreço do ADT determina que *“quando uma empresa de um Estado Contratante (Reino Unido) exercer a sua actividade no outro Estado Contratante (Portugal) por meio de um estabelecimento estável aí situado (a Requerente, sucursal da B...), serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento estável os lucros industriais ou comerciais que este obteria se fosse uma entidade 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”*.

Já o Código do IRC, no seu n.º 3 do artigo 3.º, estatui que:

“São componentes do lucro imputável ao estabelecimento estável, para efeitos da alínea c) do n.º 1 [As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS], os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, bem como os seguintes rendimentos de que sejam titulares as entidades aí referidas:

- a) Rendimentos derivados da venda a pessoas ou entidades com residência, sede ou direção efetiva em território português de bens ou mercadorias idênticos ou similares aos vendidos através desse estabelecimento estável;*
- b) Os demais rendimentos obtidos em território português, provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável.”*

Verifica-se, deste modo, um óbvio desalinhamento entre as legislações nacional e internacional.

Com efeito, o Código do IRC postula o princípio, ainda que limitado, da força de atração, na medida em que imputa ao estabelecimento estável quer as operações realizadas por seu intermédio, quer as que, sendo realizadas pela sede, são idênticas ou similares às realizadas pelo estabelecimento estável.

Contrariamente, o ADT (bem como a Convenção Modelo e respetivos Comentários) afasta expressamente esse princípio de atração.

Este conflito é facilmente dirimível pela consulta do n.º 2 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa, a qual concede primazia ao direito internacional.

Deste modo, apenas poderão ser assacados ao estabelecimento estável (no caso, à Requerente), os rendimentos provenientes das atividades por si realizadas de forma independente e segregada em face das realizadas pela sede. Quer isto dizer, as atividades económicas que assentem em ativos e recursos pertencentes ao estabelecimento estável, tendo por base as funções por si desempenhadas e os riscos e benefícios decorrentes das operações económicas por si praticadas.

De qualquer modo, importa chamar a atenção para o n.º 1 do artigo 63.º do Código do IRC: *“Nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis”*.

E a alínea a) do n.º 11 da mesma norma determina que *“as regras previstas no presente artigo são igualmente aplicáveis nas relações entre uma entidade não residente e um seu estabelecimento estável situado em território português, ou entre este e outros estabelecimentos estáveis situados fora deste território”*.

Ao acolher o princípio de plena concorrência na distribuição de resultados económicos entre a sede e o seu estabelecimento estável, o legislador interno acaba por incorporar o princípio da tributação deste como entidade distinta e separada.

Ainda assim, poder-se-ia argumentar que o artigo 63.º se esgota no relacionamento estrito proveniente das operações e relações “internas” entre a sede e o estabelecimento estável. Em nada dispondo sobre a base de incidência dos rendimentos imputáveis ao estabelecimento estável. Caso em que dirimiríamos o conflito mediante recurso ao direito convencional internacional nos termos supra apresentados.

Acresce que esta interpretação - de tributação do estabelecimento estável como entidade distinta e separada, devendo a determinação do lucro que lhe seja imputável ter subjacente a sua contabilidade - está consensualizada com a decisão arbitral vertida no Processo 377/2019-T, na qual se verifica, para mais, total identidade do sujeito passivo, semelhante pedido e causa de pedir.

Em idêntico sentido, estabelece o Acórdão do TCAS de 28-01-2021 proferido no Proc. 415/05.8BELRS: *“também as regras estabelecidas no art.º 7º da CDT entre Portugal e França apontam para que ao estabelecimento estável serão imputados os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas actividade ou actividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável”*.

Das atividades económicas substantivamente realizadas por intermédio do estabelecimento estável e evidenciadas no seu balanço contabilístico

Em face do probatório não oferece dúvidas que a Requerente é um estabelecimento estável da B..., na medida em que configura uma “instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”, tal como previsto no artigo 5.º, n.º 1 e n.º 2, alínea b), do Código do IRC, bem como do n.º 1 do artigo 5.º do ADT.

Todavia, tal não é suficiente para considerar que os rendimentos provenientes das atividades desenvolvidas pela sede (B...), por serem similares ou idênticas às realizadas pelo estabelecimento estável - nos planos formal e/ou substantivo - são imputáveis a este último.

Como vimos, essa imputação apenas procede na estrita medida em que o estabelecimento estável realizar tais atividades através dos seus recursos e ativos próprios, i. e. nos termos em que fossem realizados por seu intermédio como se de uma empresa independente se tratasse.

Estamos perante uma ficção, ao assumir-se que o estabelecimento estável é o titular dos ativos e passivos empregues na sua atividade económica, quando é conhecida a inexistência de personalidade jurídica autónoma entre a sede e o seu estabelecimento estável. Trata-se, todavia, de uma ficção necessária para lograr a tributação do estabelecimento estável como entidade independente e separada da sede.

Para esse efeito, exige o artigo 123.º do Código do IRC que “*as entidades que, embora não tendo sede nem direção efetiva naquele território (Portugal), aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável*”.

Ora, esta obrigação contabilística visa assegurar a eficácia da remissão da determinação do lucro imputável a estabelecimento estável, efetuada pelo n.º 11 do artigo 55.º do Código do IRC, para as normas de determinação do lucro aplicáveis a pessoas coletivas residentes em Portugal que exerçam, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola e que são tributadas com base na sua contabilidade organizada, nos termos do artigo 17.º do mesmo Código.

Acresce que, nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT, presumem-se verdadeiros e de boa fé os dados e apuramentos inscritos na contabilidade dos sujeitos passivos, sempre que organizados nos termos da legislação comercial e fiscal.

Regressando ao probatório, verifica-se que, nos planos formal e substantivo, o exercício da atividade económica materializada na prestação dos “*technical support services*” não é subsumível à sucursal existente.

Primeiro, a escolha (efetuada pela Requerente) do código 620090 da tabela de Classificação das Atividades Económicas representa a mera adequação estatística da sua atividade económica à sua capacidade jurídica, conforme decorre dos respetivos pacto e objeto sociais.

Em segundo lugar, a amostragem de faturas recolhida pela Requerente também não permite concluir pela identidade das atividades económicas consubstanciadas nos serviços de “*technical support*” e “*supply and install*”.

Com efeito, ainda que ambas sejam suscetíveis de passar pelo fornecimento de peças e contenham descritivos relacionados com a transmissão de material informático ou equipamentos de comunicação, mantém-se a questão essencial e de fundo, mormente, saber se os serviços de “*technical support*” são ou não prestados através dos ativos e passivos alocados pela sede ao seu estabelecimento estável em Portugal.

Confrontada com o sentido e alcance das dúvidas identificadas pela Requerida, o sujeito passivo apresentou contratos, descreveu operações, identificou clientes e prestou diversos esclarecimentos que permitem concluir pela inexistência de um nexo direto ou causal entre a

actividade prosseguida pelo estabelecimento estável e a prestação de serviços de “*technical support*”.

Note-se que tais esclarecimentos, conforme assente no probatório, cobrem o objecto dos dois serviços em apreço, as suas distintas finalidades contratuais, o respetivo circuito logístico, os clientes destinatários dos serviços e dos bens, as obrigações contratuais assumidas perante os distintos clientes e a venda própria ou através de revendedores locais.

E todo este núcleo essencial permite concluir que as funções económicas acometidas ao estabelecimento estável não se confundem com os serviços de “*technical support*”, os quais são prestados sem a sua intervenção ou intermediação.

Com efeito, apenas foi identificado um único cliente para os serviços de “*supply and install*” prestados através da sucursal, em que a titularidade dos bens é transferida após a conclusão dos testes de instalação e subsequente aceitação pelo cliente. Neste caso, não oferece dúvidas que a atual sucursal desenvolve esta função económica, incorporando os correspondentes riscos e benefícios.

Contrariamente, os serviços de “*technical support*” são contratos à sede pelos clientes ou revendedores locais, sem participação ou intermediação da sucursal. Trata-se de um serviço opcional e autónomo, que não se confunde com a garantia dos equipamentos instalados pela sucursal, e que permite diferentes níveis de qualidade. Concretamente, a contratação do serviço *premium* implica o fornecimento de peças num curto espaço de tempo, o que, por sua vez, conduziu à necessidade de - para os clientes que contrataram um serviço de entrega urgente - armazenar um stock de peças em território nacional (gerido pela «E... », uma entidade externa ao grupo F...).

Acresce que, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 5.º do ADT em apreço, a mera existência de um depósito de mercadorias com o propósito único de as “*armazenar, expor ou entregar*” não conduz, por si só, à existência de um estabelecimento estável.

Partindo mais uma vez do probatório, a Requerente demonstrou que a entrada de bens no armazém constitui uma entrega intracomunitária para efeitos de IVA, na medida em que a B... mantém a propriedade dos bens aquando da respetiva entrada em território nacional. Tal facto determinou a constituição de um registo de IVA por parte da B... (sede). Tendo-lhe sido atribuído um NIPC coincidente com o da sucursal.

Ficou também demonstrado que o registo de IVA se limita a efetuar a autoliquidação e dedução pelo valor das peças expedidas para Portugal. Todavia, o mesmo registo não procede a qualquer faturação aos clientes ou revendedores locais, na medida em que o contrato de “*technical support services*” já inclui uma componente fixa referente ao fornecimento de peças.

Tudo isto conduz-nos a uma outra questão essencial: a inconfundibilidade entre a incidência / sujeição a imposto e a quantificação da base tributável.

A Requerida imputa à sucursal o valor das entradas de mercadoria em armazém, ou seja, considera que a autoliquidação de IVA efetuada pelo registo de IVA configura uma corrente de rendimento imputável à sucursal.

Já vimos que a atividade económica para a qual a B... constituiu um registo de IVA apresenta, na forma e na substância, uma atividade separada e independente na aceção acolhida no ADT. Todavia, ainda que fosse admissível a identidade de ambas as atividades (“*supply and install*” e “*technical services*”), o procedimento adotado pela Requerida merece reparos.

Isto, na medida em que estando em causa o fornecimento de peças, o valor das mesmas terá de relevar como gasto e como crédito. Ou seja, não é admissível imputar as entradas em armazém como crédito, sem considerar qualquer valor como gasto.

O relatório de inspeção tributária assenta num raciocínio dual. Considera que o custo das mercadorias vendidas é o que se encontra registado na demonstração de resultados da sucursal. Inversamente, considera estar ausente o crédito proveniente da alienação dessas mesmas mercadorias (que está incluído no preço dos *technical support services*).

No despacho de indeferimento do recurso hierárquico, a AT considera que “(...) *não pode a B... pretender declarar transmissões intracomunitárias de bens associadas à actividade da sucursal em Portugal (...) levando a que a recorrente não proceda ao registo contabilístico do rendimento gerado por essas transmissões em sede de IRC*”.

Sucedo que, se o ponto de partida é a declaração de IVA do registo de IVA de B..., seria necessário considerar tanto as aquisições como as transmissões intracomunitárias. A entrada e a saída das peças.

Pelo que o rendimento nunca poderia ser desassociado do correspondente custo.

As faturas pro forma emitidas pelo registo de IVA não correspondem a qualquer operação onerosa entre a B... e os respetivos clientes. Antes se tratando de um mero expediente, vertido na emissão de uma fatura entre a sede e o seu registo de IVA, com o propósito de dar entrada de mercadorias em território nacional.

Ora como bem salienta a decisão arbitral vertida no Processo 377/2019-T, “(...) a emissão das facturas em questão visa garantir o mero controlo da entrada e saída de bens no território nacional e não pode ser confundida com a alienação dos produtos em si”, daí que “(...) um mero registo de IVA para efeitos de controlo de circulação de bens no território nacional não possa servir de fundamento, sem mais, à imputação dos rendimentos à Requerente”.

Em conclusão, a prestação de serviços de “*technical support*” faz-se sem a intervenção da sucursal e sem utilização dos seus ativos e recursos. Pelo que os rendimentos que lhe estão associados não são - tanto na forma como na substância - suscetíveis de imputação à sucursal (estabelecimento estável), na medida em que se trata de uma atividade distinta e independente. Mas ainda que se concluísse pela identidade entre ambas as atividades desenvolvidas em território nacional pela B..., através da sucursal e registo de IVA, a quantificação do rendimento tributável não poderia assentar no critério utilizado pela AT.

Em face dos fundamentos da decisão do mérito da causa, fica prejudica a apreciação dos demais vícios e fundamentos apresentados pela Requerente.

3. Juros indemnizatórios

O IRC e os juros compensatórios liquidados em resultado da inspeção tributária levada a cabo pela AT ao exercício de 2013, no total de € 452.444,77, foram pagos na totalidade pela Requerente no dia 14 de fevereiro de 2018 (cf. Doc. n.º 5 junto com o PPA).

Nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que permite concluir pelo reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Nos termos do artigo 43º, n.º 1, da LGT “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos*

serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido".

É notório o erro na liquidação imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foi esta que a emitiu por sua iniciativa e indicou os pressupostos da liquidação no relatório de inspeção que a fundamenta. Pressupostos esses que, como vimos, padecem de erro sobre os pressupostos de direito.

Como consequência desse erro, a Requerente viu-se privada de meios financeiros que lhe eram devidos. Determina o artigo 100.º da Lei Geral Tributária, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”*.

Pelo que existe direito a juros indemnizatórios calculados entre as datas de realização do pagamento indevido e do processamento da respetiva nota de crédito (conforme os artigos 35.º e n.º 4 do artigo 43.º, ambos da Lei Geral Tributária).

V - DECISÃO

Em face de tudo quanto se deixa consignado, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral, anulando a decisão de indeferimento do recurso hierárquico e o ato de liquidação de IRC e juros compensatórios n.º 2018 ...;
- b) Condenar a Requerida no reembolso do imposto e juros compensatórios indevidamente pagos, no valor total de € 452.444,77;
- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios sobre o referido montante, desde 14 de fevereiro de 2018 até à data do processamento da respetiva nota de crédito; e
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

Fixa-se o valor do processo em € 452.444,77 (quatrocentos e cinquenta e dois mil quatrocentos e quarenta e quatro euros e setenta e sete cêntimos) nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, a), do

CPPT, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do art.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 7.344,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Lisboa, 5 de abril de 2022

Os Árbitros

(Árbitro Presidente – Regina de Almeida Monteiro)

(Árbitro Adjunto – Rui Miguel Marrana)

(Árbitro Adjunto Relator - José Luís Ferreira)