

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 522/2025-T

**Tema: IRC. Art.º 4.º do CIRC. Remuneração de um contrato de distribuição de software.
Art.º 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 6), do CIRC.**

SUMÁRIO

- I. Não sendo as quantias auferidas por uma sociedade não residente referentes a serviços de intermediação na celebração de contratos, as mesmas não se consideram obtidas em território português nos termos do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), n.º 6, do CIRC.**

- II. Considerando o princípio da proibição da substituição do julgador ao administrador (que proíbe este tribunal arbitral de substituir-se à AT, e de validar ou invalidar um ato tributário com base em fundamentos que esta não invocou no momento da prática do mesmo) e o princípio da proibição da fundamentação *a posteriori* (segundo o qual a legalidade do ato tributário tem que ser aferida à luz dos fundamentos que dele constam expressamente, e não sobre conjeturas que o Tribunal possa aventar, ou com base em fundamentos que não foram tidos em conta pela AT e que não são contemporâneos do ato), princípios estes amplamente reconhecidos na nossa jurisprudência (cf. Acórdão do STA de 28-10-2020, processo n.º 02887/13.8BEPRT, Acórdão do TCA Norte de 13-09-2012, processo n.º 00164/12.0BEPRT, entre outros), cumpre ao tribunal arbitral quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade dos atos tributários sindicados em face da fundamentação contextual integrante dos próprios atos.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Prof.^a Doutora Rita Correia da Cunha (Presidente), Dra. Adelaide Moura (vogal) e Dr. Jorge Carita (vogal e relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Coletivo constituído em 05-08-2025, com respeito ao processo acima identificado, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., Ltd., sociedade de direito australiano com o número de identificação fiscal português ... e com o número de pessoa coletiva australiano ..., com sede social em ..., Austrália (doravante abreviadamente designada como “Requerente”), face à decisão de indeferimento da reclamação graciosa (autuada com o número ...2023...) deduzida contra os atos tributários de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), referentes aos anos de 2021 e 2022, veio, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), solicitar a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), em que é demandada a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante abreviadamente designada como “AT” ou “Requerida”), com vista à declaração de ilegalidade e anulação dos referidos atos tributários, e ao reembolso do imposto indevidamente pago, num montante total de € 268.747,12 (duzentos e sessenta e oito mil, setecentos e quarenta e sete euros e doze cêntimos), acrescido dos juros indemnizatórios que se mostrem devidos nos termos do artigo 43.º da LGT, 61.º do CPPT e 24.º, n.º 5, do RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à AT. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, foram os signatários designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e aceitaram o cargo, no prazo legalmente estipulado, não se tendo as partes oposto a tais nomeações.

O presente Tribunal foi constituído em 05-08-2025. Nesse mesmo dia, o Tribunal notificou, por despacho, o dirigente máximo do serviço da AT para apresentar resposta ao PPA e juntar o processo administrativo (“PA”); e caso o pretenda, solicitar produção de prova adicional, nos

termos do disposto no artigo 17.º do RJAT, tendo-se igualmente notificado as partes para submeterem todos os articulados em versão Word.

Em 26-09-2025, a Requerida apresentou pedido de prorrogação do prazo para apresentação da resposta ao PPA, por mais 15 dias, pelas razões ali invocadas, o que foi deferido por despacho do Tribunal datado de 30-09-2025, tendo a Requerida sido notificada para apresentar a sua resposta até 15-10-2025, o que fez, remetendo para o teor da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente.

Em 24-10-2025, o Tribunal Arbitral lavrou o seguinte despacho:

- “1. Notifique-se novamente a AT para, no prazo de 5 dias, juntar o processo administrativo aos autos.*
- 2. Ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da livre determinação das diligências de prova necessárias (cf. artigo 16.º, alíneas c) e e), do RJAT), e considerando a inexistência de prova testemunhal por produzir e a clareza da posição das partes, o Tribunal Arbitral dispensa a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT e a apresentação de alegações escritas.*
- 3. Notifique-se a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente no prazo de 10 dias.*
- 4. Notifique-se as partes para, também no prazo de 10 dias, juntarem a versão Word dos respetivos articulados.*
- 5. Notifique-se as partes de que a decisão arbitral será proferida até ao final do prazo do artigo 21.º, n.º 1, do RJAT.”*

Em 03-11-2025, a Requerida procedeu à junção do PA.

Em 30-01-2026 e em 02-02-2026, o Tribunal Arbitral notificou o mandatário da Requerente para juntar aos autos a procuração que protestou juntar anteriormente.

II. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (cf. 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, nem foram invocadas exceções que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. QUESTÃO DECIDENDA

As partes contendem sobre a tributação, em sede de IRC, de quantias pagas (em 2021 e 2022) por uma sociedade com sede em Portugal (B..., S.A) a uma sociedade não residente e sem estabelecimento em território português (a Requerente) ao abrigo de um contrato de distribuição de software de 30-09-2022, doravante designado por “Acordo de Distribuição de Software” (*Distribution Agreement for Software*).

As referidas quantias foram objeto de retenção na fonte (à taxa de 25%), efetuada pela entidade pagadora, tendo a Requerente solicitado o reembolso dos montantes retidos, pedido este que foi convalidado em reclamação graciosa. Por sua vez, esta reclamação graciosa foi indeferida pela AT porquanto esta considerou que: (i) a relação contratual estabelecida entre a B..., S.A e a Requerente nos termos do referido Acordo de Distribuição de Software consubstancia um contrato de agência, e (ii) os montantes auferidos pela Requerente nos termos do mesmo Acordo são tributáveis em Portugal porquanto subsumíveis ao disposto no artigo 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 6) do CIRC (nos termos do qual os rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos são considerados obtidos em território nacional, se o devedor tiver residência, sede ou direção efetiva em território português).

Considerando o princípio da proibição da substituição do julgador ao administrador (que proíbe este tribunal arbitral de substituir-se à AT, e de validar ou invalidar um ato tributário com base em fundamentos que esta não invocou no momento da prática do mesmo) e o princípio da proibição da fundamentação *a posteriori* (segundo o qual a legalidade do ato tributário tem que

ser aferida à luz dos fundamentos que dele constam expressamente, e não sobre conjeturas que o Tribunal possa aventar, ou com base em fundamentos que não foram tidos em conta pela AT e que não são contemporâneos do ato), princípios estes amplamente reconhecidos na nossa jurisprudência (cf. Acórdão do STA de 28-10-2020, processo n.º 02887/13.8BEPRT, Acórdão do TCA Norte de 13-09-2012, processo n.º 00164/12.0BEPRT, entre outros), cumpre ao tribunal arbitral quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade dos atos tributários sindicados em face da fundamentação contextual integrante dos próprios atos (*in casu*, a fundamentação constante da decisão de indeferimento da reclamação graciosa em causa).

Pelo exposto, considerando o teor da decisão de indeferimento de reclamação graciosa em apreço, bem como a posição das partes vertidas nos respetivos articulados, a questão a apreciar e a decidir pelo tribunal arbitral é a de saber se a relação contratual estabelecida entre a B..., S.A e a Requerente nos termos do mencionado Acordo de Distribuição de Software consubstancia um contrato de agência?

Em caso afirmativo, os montantes auferidos pela Requerente nos termos do Acordo de Distribuição de Software são tributáveis em Portugal nos termos do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 6) do CIRC (tal como defendido pela AT). Caso o Tribunal Arbitral conclua que o mencionado Acordo de Distribuição de Software não consubstancia um contrato de agência, resta-lhe declarar ilegal e anular os atos tributários contestados.

IV. POSIÇÃO DAS PARTES

Requerente

No PPA, a Requerente defende, em suma, que as quantias que auferiu ao abrigo de um Acordo de Distribuição de Software dizem respeito a serviços de promoção e marketing prestados na Austrália e Nova Zelândia, não estando tais quantias sujeitas a tributação em Portugal por não se considerarem obtidas em território português (ainda que a entidade pagadora seja um sujeito passivo do IRC residente em território português). A Requerente contesta a posição da AT, segundo o qual a relação contratual em causa consubstancia um contrato de agência subsumível ao disposto no artigo 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 6) do CIRC (nos termos do qual os

5.

rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos são considerados obtidos em território nacional, se o devedor tiver residência, sede ou direção efetiva em território português).

Quanto à qualificação da relação contratual entre a B..., S.A e a Requerente, esta defende que atua como distribuidora e não como intermediária uma vez que:

- 1) A Requerente compra o software da B..., S.A e vende-o por conta própria e em seu nome próprio, o que manifestamente constitui uma diferença relativamente ao papel de um agente que não compra nem vende mercadorias, mas apenas atua como intermediário entre o principal e os clientes, promovendo a celebração de contratos em nome e por conta daquele, mediante o pagamento de uma indemnização;
- 2) Embora utilize os recursos fornecidos pela B..., S.A, a Requerente é responsável pela comercialização e promoção, atuando de forma independente sem interferência contínua daquela;
- 3) A Requerente atua de forma autónoma e não como intermediária, não tendo, por isso, qualquer poder de representação da B..., S.A;
- 4) A Requerente recebe como rendimento próprio os valores resultantes das relações comerciais que ela própria estabelece com os consumidores, sem os repassar à B..., S.A, o que seria obrigatório se estivéssemos perante um contrato de agência.

Sendo os serviços em causa integralmente prestados fora de Portugal, e não sendo os mesmos utilizados em território português, entende a Requerente que também não tem aplicação a alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC. Argumenta a Requerente que desempenha exclusivamente as atividades de promoção, publicidade e marketing dos produtos da B..., S.A na Austrália e Nova Zelândia, e que o facto de esta fornecer material promocional e estratégias de mercado àquela não altera esta localização, onde realmente são realizados os esforços promocionais pelos quais a Requerente é remunerada.

Requerida

Na resposta ao PPA, a Requerida remete para o teor da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, na qual a AT considerou que o Acordo de Distribuição de Software entre a

Requerente e a B..., S.A constitui um contrato de agência ou representação comercial, definido no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 178/86, de 3 de julho, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 118/93, de 13 de abril, nos seguintes termos: “*Agência é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a promover por conta da outra a celebração de contratos, de modo autónomo e estável e mediante retribuição, podendo ser-lhe atribuída certa zona ou determinado círculo de clientes*”.

Salienta a AT que são elementos essenciais deste contrato, a obrigação do agente promover a realização de contratos por conta do principal, com estabilidade e autonomia, e de o principal pagar ao primeiro determinada remuneração, denominada comissão (cf. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 11-26-2002, processo n.º 03B2244). Significa isto que os atos praticados pelo agente produzem efeitos na esfera jurídica do principal e que, apesar da existência deste poder de representação do principal perante terceiros, o principal nunca perde o seu poder de escolha, pertencendo-lhe sempre a última decisão.

Analisando os aspetos particulares do Acordo de Distribuição de Software, a Requerida chega à conclusão de que os rendimentos que a Requerente recebeu decorrem da sua intermediação na comercialização e promoção do software, e enquadra os mesmos no artigo 4.º, n.º 3, alínea c), n.º 6, do CIRC. A AT conclui também que as faturas em causa dizem respeito a uma retificação dos valores faturados entre empresas do mesmo grupo em conformidade com as regras relativas aos preços de transferência (a entidade pagadora teve de proceder à retenção na fonte de IRC sobre o valor do ajustamento positivo).

V. MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

Com base nos documentos juntos aos autos, dão-se como provados os seguintes factos:

A) A Requerente é uma sociedade de direito australiano, com sede na Austrália, constituída a 16 de agosto de 2018, e registada na Comissão Australiana de Valores Mobiliários (*Australian Securities and Investment Commity - ASIC*) – Vd. Documentos n.ºs 4 e 5 juntos ao PPA.

- B)** O Grupo C..., a que pertence a Requerente, tem como entidade de topo a sociedade B..., S.A, NIF..., com sede em ... – Vd. decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- C)** A Requerente encontra-se registada junto da AT na categoria «NÃO RESIDENTES SUJEITOS RETENÇÃO FONTE A TÍTULO DEFINITIVO», tendo como representante a sociedade B..., S.A – Vd. decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
- D)** A sociedade B..., S.A é detentora da propriedade intelectual subjacente às licenças de software (vacionado para o combate ao crime financeiro) comercializadas pela Requerente, assumindo a maioria dos riscos e os ganhos do Grupo C...– Vd. decisão de indeferimento da reclamação graciosa, e artigo 16.º do PPA (facto não controvertido).
- E)** A Requerente desenvolve, principalmente, a atividade de comercialização de licenças de utilização de software, adquirindo as licenças de software à B..., S.A e revendendo-as aos seus clientes na Austrália e Nova Zelândia (mediante contratos com esses mesmos clientes), pelo que assume as funções de entidade distribuidora, de risco limitado (habitualmente designada por “...Distributor”), sem existir uma relação de exclusividade – Vd. decisão de indeferimento da reclamação graciosa, e Acordo de Distribuição de Software junto ao PPA como Documento n.º 6 (facto não controvertido).
- F)** O preço das licenças de software adquiridas pela Requerente à B..., S.A corresponde a uma percentagem sobre as vendas de licenças realizadas pela Requerente, que é revista anualmente tendo em vista a prática de mercado – Vd. decisão de indeferimento da reclamação graciosa, artigos 26.º e 27.º do PPA, e cláusula 6.1 do Acordo de Distribuição de Software junto ao PPA como Documento n.º 6.
- G)** De forma complementar, o Acordo de Distribuição de Software prevê que a Requerente preste serviços de promoção e marketing à B..., S.A, sendo estes serviços remunerados da seguinte forma:

- Quando a margem de lucro operacional obtida pela Requerente, enquanto entidade distribuidora, está entre o intervalo interquartil de mercado aplicável no período em causa, os serviços consideram-se remunerados pela margem da operação de venda de licenças;
 - Quando a margem operacional se encontra abaixo da mediana do intervalo interquartil apurado para a atividade de distribuição (ou seja, se encontra abaixo da mediana registada no mercado por agentes independentes que assumem funções e riscos comparáveis), o valor dos serviços de promoção e marketing que não foram devidamente remunerados pelo rendimento obtido da atividade de venda de licenças é calculado pela Requerente e faturado à B..., S.A
- Vd. decisão de indeferimento da reclamação graciosa, artigos 30.º e 31.º do PPA, e cláusula 6.2 do Acordo de Distribuição de Software junto ao PPA como Documento n.º 6.

H) No Anexo III do Acordo de Distribuição de Software, pode ler-se o seguinte:

“C. TAXAS A PAGAR PELA A... AOS DISTRIBUIDORES:

- 1. A margem de revenda obtida pelos Distribuidores na venda do Produto Licenciado aos Utilizadores Finais e/ou Revendedores Certificados (conforme a secção A. acima) visa remunerar as funções de promoção, marketing, vendas e distribuição realizadas pelos Distribuidores em condições de plena concorrência.*
- 2. Neste sentido, as Partes acordam em que, a cada ano, os Distribuidores têm direito a um retorno operacional rotineiro que remunere tais funções de promoção, marketing, vendas e distribuição por eles desempenhadas.*
- 3. O retorno operacional é calculado com base nas receitas operacionais obtidas pelos Distribuidores com as atividades de promoção, marketing, vendas e distribuição, correspondendo a uma margem (medida pelo indicador de margem operacional – lucro antes de juros e impostos/receita líquida) e deve situar-se dentro do intervalo interquartil calculado anualmente, com base nos resultados obtidos de uma análise comparativa (benchmarking).*
- 4. Assim, para remunerar as atividades de promoção, marketing, vendas e distribuição desempenhadas pelos Distribuidores, as Partes concordam que, ao final de cada ano, será feita uma comparação entre a margem operacional obtida pelos Distribuidores e o intervalo interquartil de mercado, conforme identificado pela análise comparativa anual.*

5. *No caso de a margem de lucro operacional de qualquer um dos Distribuidores se situar fora do intervalo interquartil, as Partes acordam em proceder a um ajustamento do preço da margem de revenda acordada (conforme a secção A. supra), do seguinte modo:*

a. Sempre que a margem de lucro operacional dos Distribuidores estiver acima do intervalo interquartil de plena concorrência para a atividade de distribuição, a B... emitirá uma fatura para ajustar a margem de revenda inicialmente acordada, de forma a assegurar aos Distribuidores um retorno de plena concorrência conforme a mediana do intervalo interquartil;

b. Sempre que a margem de lucro operacional dos Distribuidores estiver abaixo do intervalo interquartil de plena concorrência para a atividade de distribuição, a B... emitirá uma nota de crédito para ajustar a margem de revenda inicialmente acordada, destinada a assegurar aos Distribuidores em causa um retorno de plena concorrência conforme a mediana do intervalo interquartil.

6. *No caso de emissão de nota de crédito conforme o item 5.b. acima, o ajuste máximo de preço fica limitado ao valor que garanta à A... uma margem de, no mínimo, 5% na venda do Produto Licenciado pelos Distribuidores, de modo a remunerar adequadamente o risco, as funções e as responsabilidades assumidas por esta.*

7. *Sempre que, mesmo após a aplicação do mecanismo de ajuste de preço mencionado no item 5 (com a limitação do item 6 acima), os Distribuidores apresentarem uma margem operacional inferior ao quartil inferior do intervalo interquartil, as Partes concordam em (i) identificar as razões económicas e comerciais que possam ter levado a tal desempenho (por exemplo, custos que impactam diretamente as margens operacionais dos Distribuidores e que estejam relacionados às tecnologias e à atividade de distribuição de software da A...); e (ii) fazer com que a A..., como entidade responsável pelo risco de desenvolvimento, conceda uma contribuição adicional para assegurar que os Distribuidores recebam uma remuneração em condições de plena concorrência, conforme acordado na política de preços de transferência.*

8. *Essa contribuição adicional está sujeita ao acordo das Partes e deve permitir aos Distribuidores atingirem uma margem de lucro operacional dentro do quartil inferior do intervalo interquartil.*

9. *Para efeitos dos n.os 5 e 7. e 8. Acima, os intervalos interquartis aplicáveis à presente data são os decorrentes da análise comparativa (benchmarking) para cada geografia onde os Distribuidores estão presentes e identificados abaixo:*

(...)

10. *As Partes acordam em rever/atualizar periodicamente a gama de mercados no que respeita à margem de lucro operacional, a fim de assegurar o alinhamento com as práticas de mercado.*

10.

11. O mecanismo de fixação de preços intragrupo baseia-se nos registos contabilísticos das Partes. Como tal, as Partes acordam que, tendo em conta o perfil funcional dos Distribuidores e da A..., quaisquer redemonstrações contabilísticas decorrentes da adoção de diferentes políticas e normas contabilísticas com impacto no lucro líquido dos Distribuidores devem, em última análise, ser suportadas pela A..., a fim de alinhar o retorno operacional com os termos e condições acordados.

12. Os pagamentos são devidos dentro da data indicada na fatura” (tradução e negrito da Requerente).

D) Em 2021 e 2022, a Requerente emitiu faturas à B..., S.A, no valor USD 543.291,28, USD 290.651,39, e AUD 507.094,21, o que corresponde, após aplicação das taxas de câmbio devidas, ao montante total de € 1.074.988,48 (um milhão, setenta e quatro mil, novecentos e oitenta e oito euros e quarenta e oito cêntimos) – Vd. Documentos n.ºs 8, 10, e 13 juntos ao PPA.

J) Foi colocada, como descrição, nestas faturas os seguintes textos:

“remuneração em sede de preços de transferência pela atividade de distribuição de licenças” (*transfer pricing remuneration for the distribution of license subscriptions*)

“venda de licenças” (*sale of license subscriptions*)

– Vd. Documentos n.ºs 8, 10, e 13 juntos ao PPA.

K) A B..., S.A, na qualidade de entidade pagadora, reteve imposto à taxa de 25% sobre o rendimento acima quantificado, perfazendo o imposto retido, aplicando as diferentes taxas de câmbio em vigor no momento do pagamento, o montante de € 268.747,12 (duzentos e sessenta e oito mil, setecentos e quarenta e sete mil euros e doze cêntimos) – Vd. Documentos n.ºs 9, 11 e 14 juntos ao PPA.

L) Em 17-02-2023, a Requerente apresentou um pedido de reembolso do imposto português indevidamente retido na fonte, posteriormente convolado para reclamação graciosa (autuada sob o n.º ...2023...), tendo em vista a anulação das guias de retenção na fonte e ordenar o reembolso do imposto indevidamente pago, num montante total de € 268.747,12 (duzentos e sessenta e oito mil, setecentos e quarenta e sete euros e doze cêntimos) – Vd. Documentos n.ºs 1 e 2 juntos ao PPA.

M) Em 24-02-2025, a Direção de Finanças de Lisboa expediu Ofício em que notificava a Requerente do indeferimento desta reclamação graciosa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido – Vd. Documento n.º 1 junto ao PPA.

N) O PPA que deu origem aos presentes autos deu entrada em 27-05-2025.

Factos não provados

O Tribunal Arbitral dá como não provado que o valor que a Requerente faturou à B..., S.A mediante as faturas juntas ao PPA como Documentos n.ºs 8, 10, e 13, no valor total de € 1.074.988,48, digam respeito a serviços de promoção e de marketing prestados na Austrália e Nova Zelândia no âmbito do Acordo de Distribuição de Software (tal como alegado pela Requerente).

Fundamentação da matéria de facto

O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral não tem um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e no n.º 1 do artigo 596.º, vem como no n.º 3 do artigo 607.º, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Quanto à matéria de facto dada como provada, o Tribunal Arbitral formou a sua íntima e prudente convicção através do exame de todos os elementos probatórios carreados aos autos.

Quanto ao facto não provado, note-se que, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, cabia à Requerente o ónus de provar que o valor que faturou à B..., S.A mediante as faturas juntas ao PPA como Documentos n.ºs 8, 10, e 13, no valor total de € 1.074.988,48, diz respeito a serviços de promoção e de marketing prestados na Austrália e Nova Zelândia no âmbito do Acordo de Distribuição de Software. Ora, da análise dos referidos documentos resulta que o valor faturado

diz respeito a “venda de licenças” e a ajustamentos dos valores faturados em conformidade com as regras relativas aos preços de transferência.

VI. MATÉRIA DE DIREITO

Legislação relevante

Artigo 4.º do CIRC - Extensão da obrigação de imposto

(...)

2 — *As pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.*

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

(...)

c) *Rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado:*

(...)

6) *Os provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos;*

(...)

4 — *Não se consideram obtidos em território português os rendimentos enumerados na alínea c) do número anterior quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à actividade exercida por seu intermédio e, bem assim, quando não se verificarem essas condições, os rendimentos referidos no n.º 7 da mesma alínea, quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente*

fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território nem estejam relacionados com estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.

(...)”

Artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 178/86, de 3 de julho (na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 118/93, de 13 de abril)

“Agência é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a promover por conta da outra a celebração de contratos, de modo autónomo e estável e mediante retribuição, podendo ser-lhe atribuída certa zona ou determinado círculo de clientes”.

Apreciação do Tribunal Arbitral

Tal como resulta da matéria de facto elencada *supra*, o Tribunal Arbitral deu como provado que o Acordo de Distribuição de Software prevê que a Requerente preste serviços de promoção e marketing à B..., S.A.

No entanto, o Tribunal Arbitral deu como não provado que as faturas juntas ao PPA como Documentos n.ºs 8, 10, e 13, no valor total de € 1.074.988,48 (sobre o qual incidiram as retenções na fonte contestadas), digam respeito a serviços de promoção e de marketing prestados na Austrália e Nova Zelândia no âmbito do Acordo de Distribuição de Software.

Todavia, considerando a fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa contestada, cumpre ao Tribunal Arbitral apreciar e decidir se o valor constante das faturas juntas ao PPA como Documentos n.ºs 8, 10, e 13 foi auferido pela Requerente no âmbito de um contrato de agência, como defende a AT.

Da leitura do Acordo de Distribuição de Software resulta o seguinte:

- Os contratos com os clientes finais são celebrados pela Requerente (enquanto Distribuidora), em nome próprio, e não pela B..., S.A, ou em nome desta (Cláusula 5.4);
- A relação jurídica com o cliente final subsiste exclusivamente entre este e o distribuidor, sem envolvimento da B..., S.A (Cláusula 14.2.3).

Ora, no âmbito de um contrato de agência, o agente atua no interesse e em representação da entidade "principal", sendo esta última que assume os riscos e os resultados económicos dos negócios celebrados.

Não é o que sucede à luz do Acordo de Distribuição de Software celebrado entre a Requerente e a B..., S.A, uma vez que aquela compra o software a esta e vende-o por conta própria e em seu nome próprio, o que manifestamente constitui uma diferença relativamente ao papel de um agente, que não compra nem vende mercadorias, mas apenas promove a conclusão de contratos entre o principal e os clientes.

Conclui-se, assim, que, para efeitos do Acordo de Distribuição de Software, a Requerente não é um mero agente, ou um mero intermediário.

Assim sendo, o Acordo de Distribuição de Software não poderá ser qualificado como um contrato de agência.

Significa isto que as quantias auferidas pela Requerente no âmbito do Acordo de Distribuição de Software não se enquadram no artigo 4.º, n.º 3, alínea c), n.º 6, do CIRC, referente a serviços de intermediação na celebração de quaisquer contratos.

Pelo exposto, o Tribunal Arbitral declara ilegais e anula a decisão de indeferimento da reclamação graciosa autuada com o n.º ...2023..., bem como os atos tributários de retenção na fonte de IRC a ela subjacentes, referentes aos anos de 2021 e 2022, no montante total de € 268.747,12 (duzentos e sessenta e oito mil, setecentos e quarenta e sete euros e doze cêntimos), com a consequente restituição à Requerente deste montante.

Dos juros indemnizatórios

A Requerente peticiona ainda o pagamento de juros indemnizatórios.

De acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Nos termos do artigo 43.º, 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.*

No caso *sub judice*, os erros que afetam as retenções na fonte contestadas não são imputáveis à AT, visto que não foram por ela praticadas.

No entanto, o mesmo não sucede com os erros constantes da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente. Conforme se pode ler no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0890/16, em 18-01-2017: “[e]m caso de retenção na fonte e havendo lugar a impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico) o erro passa a ser imputável à AT depois de eventual indeferimento da pretensão deduzida pelo contribuinte”.

No que se refere ao momento a partir do qual são devidos os juros indemnizatórios, pronunciou-se o Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 0360/11.8BELRS, de 07-04-2021:

“(…) afigura-se-nos justo e equitativo que a indemnização ao contribuinte (decorrente do pagamento de juros indemnizatórios, pela AT) não retroaja ao momento da prática do ato de retenção na fonte (da responsabilidade do substituto tributário), porquanto, tratando-se de uma situação de autoliquidação, só com a competente impugnação administrativa, atempada, os serviços da AT ficam em condições de conhecer e reparar uma cometida ilegalidade, sendo, a partir do momento em que não assumem a respetiva reparação, justificado o ressarcimento do sujeito passivo, decorrente de não receber e passar a dispor desde esse momento (que podia ter sido de viragem) do imposto indevidamente entregue ao Estado, através do mecanismo da substituição tributária. Neste ponto, apenas, resta problematizar se, na situação versada (ou equiparáveis), o dies a quo deve corresponder ao da data da apresentação da impugnação administrativa (reclamação graciosa e/ou recurso hierárquico) ou ao do momento em que os

competentes serviços da AT se pronunciam/comunicam o resultado da pronúncia ao contribuinte. (...) julgamos, justo, adequado e seguro, assumir como marco, para identificar e fixar o disputado dies a quo, o prazo, fixado por lei, para a decisão do procedimento de reclamação graciosa (...), isto é, o período, atualmente, de 4 meses.”
(sublinhado nosso).

No caso vertente, o Requerente apresentou, em 17-02-2023, reclamação graciosa contra a retenção na fonte contestada.

A AT deveria ter-se pronunciado sobre a mesma no prazo de quatro meses (cf. artigo 57.º, n.º 1, da LGT), ou seja, até 17-06-2023, o que não sucedeu.

Assim sendo, o Tribunal Arbitral determina que os juros indemnizatórios sobre o montante de € 268.747,12 deverão ser contados desde 18-06-2023 até ao integral reembolso do referido montante ao Requerente (nos termos dos artigos 43.º da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril).

VII. DECISÃO

Termos em que se decide neste Coletivo julgar procedente o presente pedido arbitral e em consequência:

- (1) Declarar ilegais e anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa autuada com o número ...2023..., bem como os atos tributários de retenção na fonte de IRC a ela subjacentes, referentes aos anos de 2021 e 2022, no montante total de € 268.747,12;**
- (2) Condenar a AT na restituição à Requerente do montante de € 268.747,12;**
- (3) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios sobre o montante de € 268.747,12, contados desde 18-06-2023 até ao integral reembolso do referido montante ao Requerente;**
- (4) Condenar a AT no pagamento das custas arbitrais, em razão do decaimento.**

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 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 (RCPAT), fixa-se ao processo o valor de € **268.747,12** (duzentos e sessenta e oito mil setecentos e quarenta e sete euros e doze cêntimos).

CUSTAS: Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € **4.896,00** (quatro mil, oitocentos e noventa e seis euros).

Notifique-se.

Lisboa, 1 de junho de 2026

Presidente do Tribunal Arbitral,

Rira Correia da Cunha

Árbitro vogal

Adelaide Moura

Árbitro vogal

Jorge Carita