

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto do Selo (CIS) e respetiva Tabela Geral (TGIS)
- Artigo: Verba 17.3.4 da TGIS e alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º do CIS;
Alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS
- Assunto: Contraprestação por serviços financeiros prestados pela Sede à Sucursal domiciliada em território nacional - Incidência Objetiva e Territorial;
Sujeito passivo [Representante] de operações financeiras efetuadas em regime de Livre Prestação de Serviços - LPS
- Processo: 2019000872- IVE n.º 15887, com despacho concordante de 2019-11-05, da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira
- Conteúdo: I - INTRODUÇÃO

1. Veio, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), a Requerente, solicitar emissão de informação vinculativa tendo por base o enquadramento fáctico, cuja qualificação jurídico-tributária requer.

II - INFORMAÇÃO

FUNÇÕES INTERNAS: REQUERENTE VS. SUCURSAL

2. Delimitando sinteticamente e em concreto o objeto factual da presente informação vinculativa, a Requerente afirma que, via Sucursal em Portugal, irá prestar serviços de depositário a vários OIC.

3. Pela prestação desse serviço irá ser remunerada por uma comissão de depósito.

4. Tendo em conta a natureza da comissão de depósito – contraprestação por serviços financeiros – irá liquidar imposto do selo à taxa de 4% sobre o valor da comissão cobrada aos OIC.

5. No desempenho dessas funções de depositário, a Sucursal irá, no essencial, recorrer aos meios materiais e humanos que lhe estão diretamente afetos em Portugal.

6. Contudo, para cumprimento dos contratos celebrados via Sucursal, as funções de (i) custódia de valores mobiliários; (ii) transferência de valores mobiliários entre contas da titularidade do mesmo OIC; e (iii) liquidação de operações sobre valores mobiliários detidos pelos OIC, serão assegurados com recurso aos meios materiais e humanos existentes ao nível da Sede.

7. Neste contexto, por referência às funções referidas no ponto anterior e em cumprimento das regras de preços de transferência para efeitos de IRC, a Sede será remunerada, via imputação de custos à Sucursal, de acordo com o método CUP (i.e. preço comparável de mercado).

8. Entende a Requerente que quando as funções desenvolvidas pela Sede visam apenas assegurar a realização de operações contratadas via Sucursal não se encontram verificados os pressupostos de incidência objetiva e territorial de que depende a sujeição a imposto do selo.

Vejamos,

9. Dispõe a verba 17.3.4 da TGIS, conjugada com o n.º 1 do artigo 1.º do CIS, que as comissões e quaisquer outras contraprestações por serviços financeiros, incluindo as taxas relativas a operações de pagamento baseadas

em cartões, cobradas por ou com intermediação de instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades a elas legalmente equiparadas e quaisquer outras instituições financeiras estão sujeitas a uma taxa de imposto do selo de 4 %.

10. Atendendo ao escopo da norma podemos afirmar que a mesma visa tributar todas as realidades que se traduzam numa qualquer remuneração recebida pelas entidades ali mencionadas por serviços financeiros por elas prestados no âmbito da sua atividade.

11. Importa, no entanto, ter presente que, por força do n.º 2 do artigo 1.º do CIS, fica afastada a incidência do imposto quando tais comissões e quaisquer outras contraprestações por serviços financeiros estejam sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e sejam dele não isentas. Com efeito, a lei estabelece uma relação de prejudicialidade entre o IVA e o imposto do selo que faz com que este soçobre quando em presença daquele.

12. Já no que toca à conexão territorial estão sujeitas a imposto do selo todas as operações financeiras realizadas em território português, bem como as que, sendo realizadas a partir do estrangeiro, tenham como destinatários quaisquer entidades domiciliadas neste território.

13. Sob a epígrafe "Territorialidade", estabelece a alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º do CIS que *"são ainda sujeitos a imposto os juros, as comissões e outras contraprestações cobrados por instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas no estrangeiro ou por filiais ou sucursais no estrangeiro de instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas no território nacional a quaisquer entidades domiciliadas neste território, considerando-se domicílio a sede, filial, sucursal ou estabelecimento estável das entidades que intervenham na realização das operações."*

14. Por causa desta alínea são assim tributadas em Portugal as comissões e outras contraprestações cobradas, pela prestação dos serviços financeiros referidos na verba 17.3. [4] da TGIS, a quaisquer entidades domiciliadas em território português por instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas no estrangeiro ou por filiais ou sucursais no estrangeiro de instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas no território nacional.

15. Assim sendo, e tendo presente os artigos 9.º do Código Civil e 11.º da LGT, da conjugação da verba 17.3.4 da TGIS com a alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º do CIS não se retira que o legislador tivesse querido que as comissões e contraprestações cobradas pela prestação de serviços financeiros por uma entidade sediada no estrangeiro à sua sucursal situada em território nacional, ou vice-versa, constituíssem operações não sujeitas a imposto do selo atendendo ao facto de não estarmos, por falta de personalidade jurídica da sucursal, perante duas entidades jurídicas distintas.

16. E, não tendo o legislador criado, nem se vislumbrando que alguma vez o tenha desejado, uma norma que afastasse da incidência do imposto do selo as comissões e outras contraprestações devidas pela prestação de serviços financeiros efetuadas entre uma entidade sediada no estrangeiro e uma sua sucursal domiciliada em território português, entendemos que não compete ao intérprete distinguir onde o legislador não distinguiu.

17. Note-se ainda que, apesar de desprovidas de personalidade jurídica, às sucursais de sociedades não residentes é reconhecida personalidade

tributária, traduzida na capacidade de realizar operações económicas com relevância fiscal, válidas para efeitos de tributação e para o estabelecimento da relação jurídico-tributária.

18. Neste sentido escrevem PEDRO SOARES MARTINEZ (Da Personalidade Tributária, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 2.^a Edição, 1969, pág. 333) *"A afirmação que há entes de facto, desprovidos de personalidade jurídica, que, no entanto, gozam de personalidade tributária, envolve uma insanável contradição. A personalidade tributária, suscetibilidade de direitos e obrigações fiscais, é uma forma de personalidade jurídica; os entes a quem ela seja atribuída são pessoas de Direito. Portanto, o problema tem que ser posto noutros termos, no sentido de saber se os critérios adotados para a atribuição de personalidade em Direito Fiscal são diversos daqueles que adotaram os outros ramos de Direito. E são, realmente diversos. Aliás, em obediência, ao referido princípio da base económica e não jurídica das situações tributárias. É dele que resulta o critério tributário de atribuição de personalidade. Onde quer que o Direito Fiscal depare com um ente individualizável, sob o ponto de vista da sua atividade económica, aí ele reconhece matéria a personalizar"*; e,

19. JORGE LOPES DE SOUSA (Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Vol. I, 6.^a Edição, 2011, pág. 73) *"Todas as entidades com personalidade jurídica têm personalidade tributária. Mas, têm também personalidade tributária entidades sem personalidade jurídica, como resulta do art.º 2.º, n.ºs 1, alíneas b) e c), e 2, do CIRC, que contém uma fórmula ampla com potencialidade para abranger qualquer entidade que seja titular de rendimentos. Por isso se poderá afirmar que onde existir um centro de imputação de relações ou atividades económicas tributárias, aí deverá haver lugar ao reconhecimento de uma personalidade tributária."*

20. Assim sendo, apesar de civilmente formarem a mesma pessoa coletiva, isso não obsta que ambas sejam consideradas no plano fiscal, particularmente em sede de imposto do selo, como sujeitos passivos distintos e autónomos capazes de praticar operações, inclusive entre elas, suscetíveis de poder preencher o campo de incidência subjetivo do imposto. Basta que para tal estejamos perante uma situação de facto ou realidade económica reveladora de capacidade contributiva.

21. Recorde-se que este é o foco do atual imposto do selo que, conforme se diz no preâmbulo do CIS, *"tende a afirmar-se cada vez mais como imposto sobre as operações"* e realidades económicas que, *"independentemente da sua materialização"* e dos aspetos jurídicos subjacentes a essas mesmas realidades, *"revelem rendimento ou riqueza"*.

22. Esta declaração é depois traduzida na prática tributária quando o legislador afirma, sem distinguir a forma jurídica que os entes em causa podem assumir, que são sujeitos passivos do imposto do selo quaisquer entidades, instituições, empresas, representantes e ou pessoas singulares que atuem no exercício de uma atividade de comércio, indústria ou prestação de serviços, que, nomeadamente, realizem, emitam e ou intervenham em atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral que se considerem ocorridas em território nacional, conforme as disposições conjugadas do n.º 1 do artigo 1.º, com as alíneas a) a t) do artigo 2.º e os n.os 1, 2, 7 e 8 do artigo 4.º, todos do CIS.

23. Assim sendo, não acompanhamos a Requerente quando afirma que os

serviços prestados (identificados no ponto 6 acima) pela Sede à sua Sucursal em Portugal não dão lugar à cobrança de qualquer contraprestação, mas tão-somente a uma mera imputação de custos ditada pelas regras do IRC (embora a Requerente reconheça que é por via dessa mesma imputação que a Sede acaba por ser remunerada pelos serviços prestados à Sucursal).

24. Acresce que, em resposta a posterior pedido de esclarecimento, a Requerente informou que enquanto titular desta remuneração a Sede emitirá um documento com os elementos constantes do n.º 4 do artigo 23.º do CIRC e será feita movimentação contabilística na Sucursal pela conta “# 7118 – Serviços especializados” vs. conta “# 11118 Outras disponibilidades”, do Plano de Contas do Sector Bancário.

25. Atendendo a que, a conta “# 11118 - Outras disponibilidades” é uma subconta das subcontas “#1111 - Sucursais da própria instituição” e “# 111 - Disponibilidades sobre outras instituições de crédito no estrangeiro”, subcontas essas que, por sua vez, se inserem na conta “#11 - Disponibilidades em outras instituições de crédito”, considera-se haver no momento desses movimentos a cobrança da contraprestação por esses serviços, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º, na alínea h) do n.º 1 artigo 5.º, ambos do CIS, e na verba 17.3.4 da TGIS.

26. Por outro lado, se acolhêssemos o entendimento da Requerente distinguindo, para efeitos da liquidação do imposto do selo devido pela realização de operações financeiras, entre entidades com personalidade jurídica própria (ex. filial em Portugal de uma entidade não residente) e entidades sem personalidade jurídica própria (ex. sucursal em Portugal de uma entidade não residente, como no presente caso, ou outro tipo de estabelecimento estável) estaríamos a discriminar fiscalmente umas entidades em favor de outras, ofendendo o princípio da igualdade de tratamento, e a provocar, por essa via, uma distorção da concorrência, quando se sabe que um dos objetivos da tributação é garantir a neutralidade fiscal.

27. Efetivamente, perante operações financeiras materialmente idênticas, as entidades que dispusessem de personalidade jurídica própria (ex. filial em Portugal de uma entidade não residente) estariam sempre, sem prejuízo da aplicação de eventuais isenções, sujeitas ao pagamento do imposto do selo; ao passo que as entidades que não dispusessem de personalidade jurídica própria (ex. sucursal em Portugal de uma entidade não residente, como no presente caso), não estariam sujeitas ao seu pagamento.

28. O mesmo se diga quanto às entidades residentes em Portugal que tivessem uma sucursal noutro Estado-Membro a quem recorressem para a prestação do mesmo tipo de serviços financeiros. Neste caso, sem margem para dúvidas, haveria, nos termos das disposições conjugadas, nomeadamente do n.º 1 do artigo 1.º, da alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º, ambos do CIS, com a verba 17.3.4 da TGIS, sujeição a imposto do selo.

29. Em ambos os casos, a Requerente conseguiria, a final, obter um tratamento fiscal mais favorável do que o dispensado a outras entidades que atuassem no mesmo mercado e praticassem o mesmo tipo de operações financeiras, o que se revelaria contraditório com o disposto no CIS que não discrimina para efeitos de tributação entre entidades residentes e entidades não residentes que realizem operações que preencham o campo de incidência

do imposto do selo.

30. Com efeito, no que respeita ao modo de determinação da matéria coletável e taxa aplicável às operações financeiras em causa, o CIS equiparava-as, não estabelecendo qualquer diferença de tratamento entre elas; isto é, garante as mesmas condições fiscais entre entidades residentes e entidades não residentes que disponham de uma sucursal em Portugal, como sucede no presente caso.

31. Acresce que, também não existe qualquer discriminação face ao exemplo avançado pela Requerente, pois, ao contrário da Requerente, uma “agência” não tem personalidade tributária distinta da “sede” residente, nem carece de autorização de funcionamento concedida pelo Banco de Portugal autónoma, ou seja, o tratamento fiscal diferenciado resulta apenas da diferente situação fáctica entre a Requerente e a dita “agência”.

32. Nesta medida, não se vislumbra que sejam ofendidos o princípio da igualdade de tratamento e da não-discriminação, nem tão-pouco haja uma violação da liberdade de prestação de serviços plasmada no TFUE, uma vez que estas normas relativas ao imposto do selo são aplicadas indistintamente a todas as operações financeiras legalmente previstas, sem discriminação em função da nacionalidade, território ou tipo societário (com ou sem personalidade jurídica) das entidades nelas envolvidas.

33. Donde, em face do exposto, somos a concluir que a contraprestação cobrada pela Sede à sua Sucursal em Portugal pelos serviços financeiros identificados no ponto 6 acima está, nos termos e para os efeitos da verba 17.3.4 da TGIS, conjugada com a alínea c) do n.º 2 do artigo 4.º do CIS, sujeita a imposto do selo.

DAS OPERAÇÕES TRANSFRONTEIRIÇAS EM REGIME DE LIVRE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (LPS)

34. De acordo com o pedido, a autorização concedida, nos termos da legislação aplicável, permite à Requerente o exercício simultâneo e em paralelo da sua atividade em território nacional em regime de LPS e através da Sucursal.

35. Contudo, de modo a satisfazer as obrigações fiscais resultantes das operações realizadas em regime de LPS, a Requerente deverá nomear em território nacional, para efeitos de imposto do selo, um representante com NIF português atribuído que cumpra as obrigações de liquidação, cobrança e entrega do imposto, conforme estatui a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS.

36. Assim sendo, nada impede que esse representante nomeado em Portugal seja a sua Sucursal, que, a partir desse momento, passará a atuar numa dupla qualidade de sujeito passivo: umas em nome próprio, noutras como representante.

37. Competirá, assim, à Sucursal, na qualidade de representante da Sede e usando o seu NIF, fazer a liquidação, cobrança e a entrega do imposto nos cofres do Estado pela realização de operações em regime de LPS (quando houver imposto a pagar), apresentando para o efeito o modelo aprovado pela Portaria 523/2003, de 4 de julho – Declaração de pagamento de retenções na fonte de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) e do imposto do selo

(IS) –, nos termos e condições aí definidos.

38. Competir-lhe-á ainda, nessa qualidade, organizar a contabilidade de modo a apurar claramente e distinguir o imposto do selo liquidado ao abrigo da alínea b) do liquidado ao abrigo da alínea j), ambos do n.º 1 do artigo 2.º CIS; e dar cumprimento às obrigações acessórias previstas no CIS conexas com a sua função de representante, nomeadamente as previstas nos artigos 52.º a 53.º do CIS.

III - CONCLUSÕES

39. Por tudo o que vem exposto, entendemos que:

i. As remunerações pagas pelo desempenho das funções (identificadas no ponto 6 acima) de (i) custódia de valores mobiliários; (ii) transferência de valores mobiliários entre contas da titularidade do mesmo OIC; e (iii) liquidação de operações sobre valores mobiliários detidos pelos OIC, estão sujeitas a imposto do selo;

ii. A Requerente poderá cumprir, nos casos em que atue em regime de LPS, com as suas obrigações fiscais em sede de imposto do selo em Portugal com recurso ao NIF atribuído à sua Sucursal, devendo para tal nomeá-la como sua representante para efeitos deste imposto, conforme decorre da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS.