

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.4º - Extensão da obrigação de imposto
- Assunto: Serviços de armazenamento e manuseamento de matérias-primas, que se encontram em tanques situados noutra Estado-membro da UE- Retenção na fonte
- Processo: 27261, com despacho de 2025-01-04, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Uma entidade residente em território português (Entidade A) celebrou um contrato com uma entidade, com sede num outro país da UE (Entidade B), para armazenamento e manuseamento de óleos alimentares usados e outras gorduras utilizadas na produção de biodiesel, em tanques/reservatórios situados naquele país. As matérias-primas adquiridas são maioritariamente originárias de países terceiros, e importadas por aquele país, e temporariamente armazenadas naquele território. Posteriormente, as matérias-primas são expedidas pela Entidade A para Portugal, para a sua unidade fabril, no mesmo estado em que foram adquiridas, sem sofrerem qualquer processo de transformação no país estrangeiro em causa. Em Portugal são utilizadas para produção de biodiesel.

Alega-se que a gestão integral dos tanques, bem como o armazenamento e manuseamento das matérias-primas, permanece sob a exclusiva responsabilidade da Entidade B, independentemente da origem das matérias-primas. A Entidade B pode proceder à alteração dos tanques/reservatórios alocados ao armazenamento das matérias-primas da Entidade A, caso tal se mostre necessário. A Entidade B assegura todos os recursos necessários, incluindo pessoal e equipamento, ao funcionamento contínuo e eficiente das suas instalações de armazenamento e vincula-se na prestação de serviços de transporte, manuseamento, descarregamento, armazenamento e carregamento das matérias-primas dentro das suas instalações de armazenagem, bem como, na limpeza dos tanques por si utilizados para efeitos da prestação dos serviços em causa.

A Entidade A tem o direito de subcontratar a qualquer Afiliada ou terceiro qualquer um dos tanques de armazenamento que lhe estão alocados, após aprovação do fornecedor de armazenamento. Se subcontratar a totalidade ou parte dos tanques, continuará responsável, no seu todo, pelo cumprimento de todas as suas obrigações nos termos do acordo.

A Entidade A não dispõe de pessoal no referido País da UE, nem de estabelecimento estável (EE) naquele território.

Pretende-se saber qual o enquadramento jurídico-tributário, em sede de IRC, relativamente aos rendimentos pagos à Entidade B.

As pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos. Consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a EE aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, respeitem aos rendimentos mencionados no n.º 3 do artigo 4.º, designadamente os descritos na alínea c), cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou

cujo pagamento seja imputável a um EE nele situado.

O elo de ligação entre o território português e os serviços prestados será dado pela entidade pagadora que, na situação sub judice, aqui tem a sua sede, embora a legitimação do direito à tributação pelo Estado Português dependa ainda de os rendimentos obtidos pelo beneficiário se subsumirem a uma das situações elencadas na alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC.

Desse elenco, fazem parte, designadamente, os seguintes rendimentos: «2) Os derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico;» e «7) Os derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras;».

Para podermos qualificar os rendimentos em causa, importa analisar se os rendimentos são derivados do uso ou da concessão do uso dos tanques e, como tal, se cabem no conceito de royalties, ou se se tratam de rendimentos provenientes de um mero contrato de prestação de serviços de armazenagem e manuseamento de matérias-primas.

Sobre a matéria controversa, a propósito da locação de contentores, salientam-se os comentários ao artigo 5.º do Modelo de Convenção da OCDE, nos termos dos quais se considera que a mesma constitui um caso particular de locação de equipamento industrial ou comercial. Para o efeito, é importante analisar o disposto num relatório intitulado "The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers" (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 216 - Modelo de Convenção da OCDE - pág. 151 e 152).

Neste relatório, cujos aspetos se encontram inseridos no MODEL TAX CONVENTION (FULL VERSION) - © OECD 2019 - THE TAXATION OF INCOME DERIVED FROM THE LEASING OF CONTAINERS, pode ler-se, designadamente, que os rendimentos provenientes do aluguer de contentores, sendo rendimentos provenientes da locação de equipamento industrial, enquadram-se, em primeira instância, no artigo 12.º (Royalties).

Face à nossa lei interna, consideram-se cá obtidos, nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, os rendimentos derivados do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico, estando os mesmos, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC, sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa de 25%, nos termos do disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 94.º do CIRC. E, nos termos do disposto na b) do n.º 14 do artigo 14.º do CIRC, cabem no conceito de "royalties", «as remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, (..) ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico;», pelo que, esses rendimentos podem ficar isentos de retenção na fonte, quando o beneficiário efetivo seja uma sociedade de outro Estado membro da União Europeia ou um EE situado noutro Estado membro de uma sociedade de um Estado membro, devidos ou pagos por sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas residentes em território português ou por um estabelecimento estável aí situado de uma sociedade de outro Estado membro, desde que verificados os termos, requisitos e condições estabelecidos na Diretiva n.º 2003/49/CE, do Conselho, de 3 de junho de 2003» (n.º 12 do artigo 14.º do CIRC).

No entanto, a isenção prevista no número anterior depende da verificação dos requisitos e condições estabelecidas no n.º 13 da mesma norma, o que não parece ser o caso.

Por seu lado, para esse efeito, nos termos do n.º 2 do artigo 98.º do CIRC, o beneficiário dos rendimentos deve fazer prova, perante a entidade que se encontra

obrigada a efetuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis:

a) Da verificação dos pressupostos que resultem de convenção para evitar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado;

b) Da verificação das condições e do cumprimento dos requisitos estabelecidos no n.º 13 do artigo 14.º, através de formulário de modelo a aprovar pelo Ministro das Finanças que contenha os seguintes elementos:

1) Residência fiscal da sociedade beneficiária dos rendimentos e, quando for o caso, da existência do estabelecimento estável, certificada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que a sociedade beneficiária é residente ou em que se situa o estabelecimento estável;

2) Cumprimento pela entidade beneficiária dos requisitos referidos nas subalíneas i) e ii) da alínea a) do n.º 13 do artigo 14.º;

3) Qualidade de beneficiário efetivo, nos termos da alínea d) do n.º 13 do artigo 14.º, a fornecer pela sociedade beneficiária dos juros ou royalties;

4) Quando um estabelecimento estável for considerado como beneficiário dos juros ou royalties, além dos elementos referidos na subalínea anterior, deve ainda fazer prova de que a sociedade a que pertence preenche os requisitos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 13 do artigo 14.º;

5) Verificação da percentagem de participação e do período de detenção da participação, nos termos referidos na alínea b) do n.º 13 do artigo 14.º;

6) Justificação dos pagamentos de juros ou royalties.

Quando estejam reunidas as condições da citada Diretiva, deve ser preenchido o MOD. 01-DJR, que se destina a solicitar «a redução ou dispensa de retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), relativamente a pagamentos de juros e/ou royalties efetuados entre sociedades associadas de diferentes Estados membros da União Europeia (UE) e da Confederação Suíça, ao abrigo dos n.ºs. 12 e 16 do artigo 14.º e dos artigos 96.º e 98.º do Código do IRC, da Diretiva 2003/49/CE e do Acordo CE/Confederação Suíça».

Mas, quando estão reunidas as condições da Diretiva, e não tenha sido solicitada a dispensa de retenção na fonte nos termos atrás referidos, pode ser preenchido, pelo beneficiário efetivo, o MOD. 02-DJR, que se destina a solicitar «o reembolso parcial ou total de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) retido na fonte, relativamente a pagamentos de juros e/ou royalties efetuados entre sociedades associadas de diferentes Estados membros da União Europeia (UE) e da Confederação Suíça, ao abrigo dos n.ºs. 12 e 16 do artigo 14.º e dos artigos 96.º e 98.º do Código do IRC, da Diretiva 2003/49/CE e do Acordo CE/Confederação Suíça».

Não obstante, há que salientar que, nos termos do n.º 15 do artigo 14.º do CIRC, a isenção prevista no n.º 12 não é aplicável: «b) Em caso de existência de relações especiais, nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 63.º, entre o pagador ou o devedor e o beneficiário efetivo dos juros ou royalties, ou entre ambos e um terceiro, ao excesso sobre o montante dos juros ou royalties que, na ausência de tais relações, teria sido acordado entre o pagador e o beneficiário efetivo».

Acresce que, na Convenção Modelo, o Estado Português, formulou a seguinte reserva ao artigo 12.º n.º 2: "Portugal reserva-se o direito de tributar na fonte como royalties os rendimentos provenientes da locação de equipamento industrial, comercial ou científico ou de contentores e, bem assim, o rendimento da assistência técnica em conexão com o uso ou a concessão do uso do referido equipamento ou contentores" (Versão condensada de 15 de julho de 2014).

Concretamente, na CDT celebrada entre Portugal e o país da UE em causa, no artigo 12, n.º 4, o termo «royalties» significa as retribuições de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo filmes cinematográficos, filmes ou gravações para difusão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico.

A determinação do tipo de pagamentos que possa estar em causa vai depender, essencialmente, das disposições do contrato.

Embora a gestão integral dos tanques, bem como o armazenamento e manuseamento das matérias-primas, possa permanecer sob a exclusiva responsabilidade da Entidade B, sendo estabelecida no contrato a possibilidade de a Entidade A poder subcontratar a qualquer afiliada ou terceiro um dos tanques de armazenamento, tal significa que a Entidade B cede o uso das instalações à Entidade A e esta, por sua vez, pode ceder a uma afiliada ou terceira entidade a sua capacidade de armazenamento. De facto, a Entidade A, para poder ceder a uma terceira entidade a capacidade de armazenamento, tem de ter o tanque à sua disposição. Aliás, quem vai determinar a capacidade de utilização do tanque e o tanque destinado a ser cedido a terceiros é a Entidade A.

Apesar de se alegar que a Entidade A não dispõe de acesso direto nem exerce qualquer controlo operacional sobre os tanques e que só a Entidade B é que pode alterar os tanques, na verdade, a possibilidade de a Entidade A poder definir um determinado tanque para utilização por terceiros e comprometer-se a receber o produto exclusivo desses terceiros, são fatores que nos levam a considerar que lhe é cedido o uso dos tanques e não apenas a utilização da capacidade de armazenamento.

Porém, disponibilizando a Entidade B de determinados serviços, para além da cedência do uso do equipamento em causa (tanques), como sejam: o uso de barças, contentores de tanque, transporte rodoviário e marítimo de granéis líquidos através de cooperação com os acionistas, serviços de enchimento para alimentos líquidos e outros serviços logísticos como transporte rodoviário de contentores, transporte a granel e aquecimento de iso's e flexi's, afigura-se-nos poder tratar-se de um contrato misto, por estarem em causa rendimentos pela cedência de uso de equipamento (tanques) e rendimentos provenientes de diversos serviços prestados, como é o caso de serviços de limpeza, de drenagem de água, transferência de tanques, etc.

Em princípio, convém decompor a retribuição estipulada em função dos serviços prestados e submeter cada uma das parcelas de retribuição ao correspondente regime fiscal. Caso seja possível decompor as parcelas, quanto aos rendimentos relativos a royalties, estão os mesmos sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa de 25%, nos termos do disposto do artigo 94.º e do artigo 87.º, ambos do CIRC, sem prejuízo da aplicação da CDT, que permite a atenuação da tributação. Quanto à parcela em que a Entidade A está a pagar por diversos serviços, sendo os serviços prestados integralmente fora do território português, não se considera, neste caso, que os

rendimentos sejam cá obtidos, nos termos do n.º 4 do artigo 4.º do CIRC, uma vez que não respeitam a bens situados nesse território nem estão relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio, pelo que, nessa parte, a tributação apenas ocorrerá no país da residência do prestador dos serviços em causa.

De qualquer modo, caso não seja possível separar a remuneração nos termos atrás expostos, quando uma das prestações acordadas constitui, claramente, o objeto principal do contrato e as demais prestações apresentam uma natureza meramente acessória e irrelevante, considera-se que o tratamento aplicável à prestação principal dever-se-á aplicar ao montante global da retribuição.