

REVISTA DA
FACULDADE DE DIREITO DA
UNIVERSIDADE DE LISBOA

LISBON LAW REVIEW



Homenagem ao Professor José de Oliveira Ascensão

ANO LXIV

2023

NÚMERO 1 | TOMO 1

REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO
DA UNIVERSIDADE DE LISBOA
Periodicidade Semestral
Vol. LXIV (2023) 1

LISBON LAW REVIEW

COMISSÃO CIENTÍFICA

Alfredo Calderale (Professor da Universidade de Foggia)
Christian Baldus (Professor da Universidade de Heidelberg)
Dinah Shelton (Professora da Universidade de Georgetown)
Ingo Wolfgang Sarlet (Professor da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul)
Jean-Louis Halpérin (Professor da Escola Normal Superior de Paris)
José Luis Díez Ripollés (Professor da Universidade de Málaga)
José Luís García-Pita y Lastres (Professor da Universidade da Corunha)
Judith Martins-Costa (Ex-Professora da Universidade Federal do Rio Grande do Sul)
Ken Pennington (Professor da Universidade Católica da América)
Marc Bungenberg (Professor da Universidade do Sarre)
Marco Antonio Marques da Silva (Professor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo)
Miodrag Jovanovic (Professor da Universidade de Belgrado)
Pedro Ortego Gil (Professor da Universidade de Santiago de Compostela)
Pierluigi Chiassoni (Professor da Universidade de Génova)

DIRETOR

M. Januário da Costa Gomes

COMISSÃO DE REDAÇÃO

Paula Rosado Pereira
Catarina Monteiro Pires
Rui Tavares Lanceiro
Francisco Rodrigues Rocha

SECRETÁRIO DE REDAÇÃO

Guilherme Grillo

PROPRIEDADE E SECRETARIADO

Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa
Alameda da Universidade – 1649-014 Lisboa – Portugal

EDIÇÃO, EXECUÇÃO GRÁFICA E DISTRIBUIÇÃO

LISBON LAW EDITIONS

Alameda da Universidade – Cidade Universitária – 1649-014 Lisboa – Portugal

ISSN 0870-3116

Depósito Legal n.º 75611/95

Data: Julho, 2023

TOMO 1

M. Januário da Costa Gomes
13-44 Editorial

ESTUDOS DOUTRINAIS

-
- Alexandre Libório Dias Pereira**
47-56 Filtros de conteúdos digitais para infrações ‘óbvias’ aos direitos autorais?
Upload filters for copyright ‘obvious’ infringement?
-
- Alfredo Calderale**
57-83 *Posse pro-labore* e proprietà in Brasile tra conflitti sociali e tradizione giuridica portoghese
Posse pro-labore and property in Brazil between social conflict and portuguese legal tradition
-
- Ana Alves Leal | Tiago Fidalgo de Freitas**
85-133 Sobre a liquidação de fundações
On the liquidation of foundations
-
- André Moreira Simões**
135-181 Cláusulas MAC (“*Material Adverse Change*”) em contratos internacionais de M&A
Material Adverse Change (“MAC”) Clauses in International M&A Contracts
-
- António Barroso Rodrigues**
183-239 Em defesa da legítima defesa. Um olhar sobre os limites da justificação na dogmática civil moderna
In defence of self-defence. A glance at the limits of justification in modern civil dogmatics
-
- António Menezes Cordeiro**
241-276 Propriedade horizontal e alojamento local
Horizontal property and holiday rentals
-
- António Pedro Barbas Homem**
277-296 Legitimidade na revolução de 1820
The legitimacy of the 1820 Revolution
-
- Aquilino Paulo Antunes**
297-328 Mecanismos de incentivo à investigação e desenvolvimento de medicamentos: existe alternativa?
Mechanisms to encourage research and development of medicines: is there an alternative?
-
- Augusto Teixeira Garcia**
329-377 Marca: caducidade por não utilização séria e renovação
Trademark: Revocation for non-use and renewal

-
- 379-403 **Carlos Baptista Lobo | Daniel S. de Bobos-Radu**
Uma arte de escribas e fariseus: nota sobre os limites da extensão da incidência do IRC aos rendimentos derivados da prestação de serviços jurídicos por entidades não residentes em território nacional
An art of scribes and Pharisees: remark on the limits of the Portuguese Corporate Income Tax liability of income derived from the provision of legal services by non-resident entities
-
- 405-442 **Carlos Blanco de Moraes | Mariana Melo Egídio**
Da validade dos acordos de financiamento de contencioso por terceiros para a promoção de ações populares
On the validity of third-party litigation funding backing class action lawsuits
-
- 443-466 **Catarina Salgado**
A arbitragem voluntária como meio de resolução extrajudicial de conflitos no direito angolano – alguns subsídios
Voluntary arbitration as a method for extrajudicial conflict resolution in Angolan law – some subsidies
-
- 467-495 **Daniel de Bettencourt Rodrigues Silva Moraes**
A escolha de lei tácita: alguns problemas
Tacit choice of law: difficulties it raises
-
- 497-512 **Dário Moura Vicente**
Desinformação, liberdade e responsabilidade
Disinformation, freedom and liability
-
- 513-554 **Diogo Costa Gonçalves**
Relatório sobre a disciplina de Direitos de Personalidade
Personality Rights Academic Report
-
- 555-587 **Diogo Tapada dos Santos**
Interpretação extensiva e analogia de normas excepcionais: reflexões a propósito da proibição do pacto comissório
Extensive interpretation and analogy of exceptional rules: reflections on the lex commissoria prohibition
-
- 589-634 **Eduardo Vera-Cruz Pinto**
O pensamento jurídico analógico e a criação de Direito em Sociedades Digitais: o eterno retorno da analogia?
Analogical legal thinking and the creation of the Law in digital societies: the eternal return of analogy?
-
- 635-668 **Evaristo Mendes**
Sociedades preliminares e sociedades em formação
Companies Before Incorporation

Filipe A. Henriques Rocha
669-708 A Arbitragem de litígios sobre dados pessoais
Arbitration of personal data disputes

Filipe de Arede Nunes
709-728 Nas vésperas da revisão constitucional de 1989: iniciativas e roteiros parlamentares
On the eve of the 1989 constitutional revision: parliamentary initiatives and routes

TOMO 2

Flávio Tartuce
729-752 Os direitos da personalidade no código civil brasileiro. Diálogos com a doutrina do Professor José de Oliveira Ascensão
Personality rights in the Brazilian Civil Code. Dialogues with the doctrine of Professor José de Oliveira Ascensão

Francisco A. C. P. Andrade
753-771 Vícios de Vontade dos “agentes” de *Software*?
Software agent's defects of will?

Francisco Mendes Correia
773-800 O Direito natural na tradição aristotélico-tomista: esboço de uma defesa
A first attempt in the defense of Natural law in the Aristotelian-Thomistic Tradition

Francisco Paes Marques
801-826 Ação popular e *private enforcement*: nova vida europeia de um velho instituto nacional
Class actions and private enforcement: new European life of an old national legal remedy

Gonçalo Aleixo Nunes
827-884 Da penhora de direitos de crédito – em especial, as garantias de defesa do *debitor debitoris*, a execução concomitante e a legitimidade processual do exequente
The seizure of receivables – in particular, the guaranties of defence of the third debtor, the concurrent enforcement and the procedural legitimacy of the creditor

Henrique Marques Candeias
885-930 O abuso do direito de retenção. Exercício desproporcional do direito de retenção
The abuse of the right of retention. Disproportionate exercise of the right of retention

Hugo Ramos Alves
931-962 A desconsideração da personalidade coletiva em Oliveira Ascensão
Oliveira Ascensão and the disregard of the corporate veil doctrine

Isabel Alexandre
963-985 Reconhecimento e execução de acordos resultantes de mediação
Recognition and Enforcement of Mediated Settlements

-
- Isabel Graes**
987-1027 As cartas de seguro na história do direito português: um instrumento de protecção do réu
The security charts in the History of the Portuguese Law: an instrument to protect the defendant
-
- Ivanildo Figueiredo**
1029-1080 Registo dos direitos reais e da posse: Aspectos distintivos entre os sistemas de Portugal e do Brasil à luz da doutrina de José de Oliveira Ascensão
Registration of real rights and possession: Distinctive aspects between the systems of Portugal and Brazil based on the doctrine of José de Oliveira Ascensão
-
- J. P. Remédio Marques**
1081-1115 Defesa preventiva e providências cautelares: a introdução, em Portugal, do “requerimento de protecção”, face ao possível decretamento de providência cautelar *inaudita altera parte* – A questão no quadro da propriedade intelectual
Preventive defense and interim injunctions: the introduction, in Portugal, of “protective letters”, in view of the possible award of an interim injunction without the prior contradictory of the same respondent (inaudita altera parte) – The issue in the context of intellectual property rights
-
- Jaime Reis**
1117-1170 O penhor flutuante como penhor de universalidades: ensaio de fundamentação dogmática
The floating charge as a charge of universalities: an essay on its dogmatic foundations
-
- Joana Costa Lopes**
1171-1206 Os desafios à tutela judicial civil do direito à imagem na era digital
The challenges to the judicial protection of the image right in the digital era
-
- João de Oliveira Gerales**
1207-1248 Sobre o reconhecimento de decisões eclesíásticas em matéria matrimonial: o artigo 99.º do Regulamento Bruxelas II *ter* e a Concordata de 2004 entre a República Portuguesa e a Santa Sé
On Recognition of Ecclesiastical Judgments in Matrimonial Matters: Article 99 of the Brussels II ter Regulation and the 2004 Concordat Between the Portuguese Republic and the Holy See
-
- João Maurício Adeodato**
1249-1260 Imprecisão da linguagem jurídica no exemplo do conceito de imperatividade (Em homenagem a José de Oliveira Ascensão)
Inaccuracy of legal language in the example of the concept of imperativity (In honor of José de Oliveira Ascensão)
-
- Jones Figueirêdo Alves**
1261-1306 Pessoa como sujeito de direito e o Direito da Pessoa em suas moradas do ser: visões identitárias a partir de estudos doutriniais de Oliveira Ascensão
Person as subject of rights and the Personal Law in its being's abode: identitary perspectives based on doctrinal studies of Oliveira Ascensão

- **Jorge Miranda**
1307-1314 A Constituição e a língua
The Constitution and the portuguese language
- **José Alberto Vieira**
1315-1338 Oliveira Ascensão e a crítica ao conceito de relação jurídica
Oliveira Ascensão and the critique of the concept of legal relationship
- **José Ferreira Gomes**
1339-1378 A eficácia das declarações a pessoas coletivas
The effectiveness of declarations to legal persons
- **José Luís Bonifácio Ramos**
1379-1406 Alojamento Local e Condomínio
Airbnb or Short-Term Rental and Condominium
- **Luourenço Vilhena de Freitas | Catarina Teles de Menezes**
1407-1426 Pandemia Covid-19 e a Reposição do Equilíbrio Económico-Financeiro dos Contratos de Concessão
Covid-19 Pandemic and the Restoration of the Economic-Financial Balance of the Concession Contracts
- **Luís de Lima Pinheiro**
1427-1448 Direito aplicável, equidade e composição amigável na arbitragem
Applicable law, ex aequo et bono and amicable composition in arbitration
- **Luís Manuel Teles de Menezes Leitão**
1449-1468 O novo Regulamento Europeu 2022/2065 sobre os Serviços Digitais: o *Digital Services Act (DSA)*
The New European Regulation 2022/2065 on Digital Services: The Digital Services Act (DSA)
- **M. Januário da Costa Gomes**
1469-1501 “Supomos que esta descrição legal da situação é inaceitável”. Sobre a “sub-rogação dos credores” do repudiante na aceitação da herança e a interpretação disruptiva de José de Oliveira Ascensão
“We believe that such legal description of the situation is unacceptable”. On the “creditors subrogation” of the waivant in the acceptance of the inheritance and the disruptive interpretation of José de Oliveira Ascensão

TOMO 3

- **Manuel Carneiro da Frada**
1503-1515 “Quando os lobos uivam...” – Sobre a tríplice tutela dos direitos subjectivos, a respeito de um trecho de Oliveira Ascensão (e de um acórdão da Relação de Coimbra sobre baldios)
“When wolves howl...” – On the triple protection of subjective rights, about an excerpt from Oliveira Ascensão (and a judgment of the Relação de Coimbra about the common land)

- **Marco Caldeira**
1517-1550 A colusão na contratação pública (em especial, a participação de empresas em relação de grupo): o “estado da arte” e perspectivas futuras
The bid-rigging in public procurement procedures (in particular, in regard to linked undertakings): the state of the art and future developments
- **Margarida Silva Pereira**
1551-1600 Ainda sem direito à identidade: as crianças na Gestação de Substituição segundo a (incompleta) Lei n.º 90/2021, de 16 de dezembro
Still no right to identity. Children of surrogacy under the (incomplete) Law n.º 90/2021, 16/12, which amended the Medically-Assisted Procreation Law
- **Maria Raquel Rei**
1601-1617 Mandato com vista a acompanhamento
Mandate to assist the vulnerable
- **Marta Boura**
1619-1662 A culpa do lesado e o abuso do direito. Considerações sobre a disfuncionalidade do exercício e o fundamento dogmático do instituto da culpa do lesado
The fault of the injured party and the abuse of right. Considerations on the dysfunctionality of the exercise and the dogmatic basis of the fault of the injured party
- **Miguel de Lemos**
1663-1688 Oliveira Ascensão, Direito Vivo e Pluralismo Jurídico em Água Branca – Entre *Factos* e *Mitos*: um Estudo de Sociologia Jurídica
Oliveira Ascensão, Living Law and Legal Pluralism in Água Branca – Between Facts and Myths: a Socio-Legal Study
- **Miguel Teixeira de Sousa**
1689-1702 Poderes do juiz no processo do trabalho: algumas notas
On the powers of the court in labor proceedings: some remarks
- **Míriam Afonso Brigas**
1703-1724 A Culpa como pressuposto da Acção de separação de pessoas e bens no Código Civil de 1867 – Breves notas
Guilt as a prerequisite for the Action of Separation of Persons and Property in the Civil Code of 1867 – Brief notes
- **Nuno de Oliveira Garcia | Ana Paula Basílio**
1725-1740 A tributação das mais-valias em IRS e o princípio da capacidade contributiva
Personal income tax on capital gains and the ability to pay principle
- **Paula Costa e Silva | Nuno Trigo dos Reis**
1741-1779 A morte de um comparte e o curioso caso da instância subjectivamente complexa: a lacuna oculta no art. 281.º CPC e a verdade do aforismo *nanos gigantum humeris*
The death of one of the defendants and the curious case of the subjectively complex proceedings: the hidden gap in art. 281 Civil Procedure Code and the truth of the aphorism nanos gigantum humeris

-
- Paulo Marques**
1781-1822 Breves notas sobre a prestação de garantia idónea no processo de execução fiscal
Brief notes on the provision of adequate surety in tax enforcement proceedings
-
- Pedro de Albuquerque**
1823-1876 A informação sensível a dar a administradores e membros do Conselho Geral e de Supervisão (em cenários de concorrência, efetiva ou potencial, na eventualidade de negação de autorização para o exercício de atividade concorrencial ou antes dessa autorização poder ser dada pelo órgão previsto)
The sensitive information to be given to directors and members of the General and Supervisory Board (in actual or potential competition scenarios, in the event of denial of authorisation to engage in competitive activity or before such authorisation can be given by the body envisaged)
-
- Pedro Romano Martinez**
1877-1911 Direito de preferência e autonomia privada (Da preferência sucessiva)
Pre-emption rights and private autonomy (Of the successive pre-emption rights)
-
- Renata Oliveira Almeida Menezes**
1913-1934 A proteção jurídica da memória do morto e a titularidade do interesse tutelado
The legal protection of the deceased memory and the ownership of the protected interest
-
- Ricardo Rodrigues de Oliveira**
1935-1968 A nova identidade digital europeia. Uma primeira abordagem
The new European digital identity. A first approach
-
- Rui Pinto**
1969-1991 A execução de condenações implícitas
The enforcement of implied condemnatory judgments
-
- Rui Soares Pereira | Daniela Rodrigues de Sousa**
1993-2029 Sobre o levantamento da personalidade coletiva no domínio penal
On piercing the corporate veil in the criminal realm
-
- Silvio Romero Beltrão**
2031-2045 O futuro dos direitos da personalidade: o valor da pessoa humana na sociedade
The future of personality rights: the value of human person in society
-
- Susana Antas Videira**
2047-2078 Remuneração Adicional do Agente de Execução – Uma Interpretação fundada [também] em elementos genéticos ou lógico-históricos
Additional Remuneration for Enforcement Agents – An Interpretation Based [also] on Genetic or Logical-Historical Elements

- _____ **Teresa Quintela de Brito**
2079-2122 Actuação “em nome ou por conta” e no “interesse directo ou indirecto” do ente colectivo, responsabilização penal da sociedade-mãe e (ir)relevância penal dos programas de *Compliance*
Acting “on behalf or for the account of” and in the “direct or indirect interest” of the collective entity, criminal liability of the parent company and criminal (ir)relevance of compliance programs
- _____ **Thomas Hoeren**
2123-2140 Morreu Oliveira Ascensão – uma profunda vénia a um espírito livre
Oliveira Ascensão has died: a deep bow to a free spirit
- _____ **Tiago Henrique Sousa**
2141-2169 A aquisição tabular na compra e venda executiva
Acquisition a non domino an execution sale
- _____ **Tong Io Cheng**
2171-2198 A exploração de terrenos vagos e a *Radix Omnium Malorum*: Reflexões (esparsas e cingidas ao essencial) sobre a Legitimidade da Propriedade Privada
Vacant Land Exploitation and the Radix Omnium Malorum: Reflections (sparse and limited to the essentials) on the Legitimacy of Private Property
- _____ **Vítor Palmela Fidalgo**
2199-2242 A responsabilidade dos intermediários e a violação do direito de marca: *quo vadis?*
Intermediaries’ liability and trademark infringement: quo vadis?

TESTEMUNHOS ACADÉMICOS

- _____ **Maria João Estorninho**
2245 Em memória do Professor Doutor Oliveira Ascensão
- _____ **Paulo de Sousa Mendes**
2247-2248 Em memória do Professor Doutor José de Oliveira Ascensão
- _____ **Pedro Pais de Vasconcelos**
2249-2251 Testemunho de um discípulo do Professor Oliveira Ascensão

Uma arte de escribas e fariseus: nota sobre os limites da extensão da incidência do IRC aos rendimentos derivados da prestação de serviços jurídicos por entidades não residentes em território nacional

An art of scribes and Pharisees: remark on the limits of the Portuguese Corporate Income Tax liability of income derived from the provision of legal services by non-resident entities

Carlos Baptista Lobo* | Daniel S. de Bobos-Radu**

À memória do Professor Doutor José de Oliveira Ascensão

Resumo: A presente análise tem por objeto o regime decorrente do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 7), e do artigo 4.º, n.º 4, ambos do Código do IRC, no que tange aos rendimentos derivados da prestação de serviços jurídicos adquiridos a entidades não residentes em território português. Pretende-se levar a cabo uma caracterização analítica das normas em causa, passando em revista algumas orientações administrativas e jurisprudência relevantes. Apesar da escolha dos serviços jurídicos como *caso de estudo*, a reflexão em apreço pretende demonstrar a complexidade subjacente às normas tratadas, bem como a incoerência que a mesma pode propugnar quanto aos possíveis resultados interpretativos.

Palavras-chave: IRC, regime unilateral, retenção na fonte, não residentes, serviços jurídicos.

Abstract: The aim of this paper is to analyze the legal regime underlying articles 4(3)(c)(7) and 4(4) of the Portuguese CIT Code regarding the income derived from the provision of legal services acquired by Portuguese resident companies from non-resident suppliers. The authors intend to carry out an analytical characterization of the rules at stake, reviewing some relevant case law and administrative guidelines. Despite the choice of legal services as a case study, this inquiry intends to demonstrate the inherent complexity of the rules in question, as well as the incoherence that may arise from the possible interpretative results.

Keywords: CIT, unilateral regime, withholding tax, non-residents, legal services.

* Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Advogado.

** Assistente Convidado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Advogado.

Sumário: 1. A repartição da competência tributária internacional no regime unilateral do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas; 2. Não residentes sem estabelecimento estável: a tributação sobre os rendimentos derivados de prestações de serviços realizados ou utilizados em território nacional; 2.1. Antecedentes legislativos; 2.2. O artigo 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 7), do Código do IRC; 2.3. O artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRC; 2.4. Jurisprudência relevante; 3. A extensão da incidência do IRC aos rendimentos derivados da prestação de serviços jurídicos por entidades não residentes em território nacional; 3.1. Mandato forense enquanto ato próprio de uma profissão circunscrita a uma dada jurisdição; 3.2. Da incidibilidade da prestação: os serviços jurídicos prestados no âmbito do mandato forense e a regra *accessorium principale sequitur*; 3.3. A tipicidade taxativa da previsão do artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRC; 3.4. A inoperância do critério do benefício enquanto nexos entre os serviços jurídicos relacionados com um foro estrangeiro e a atividade operacional da sede em território nacional; 4. Conclusão.

1. A repartição da competência tributária internacional no regime unilateral do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

É lógico esperar que um determinado Estado que serve os interesses e propósitos comuns da sua população pretenda assegurar um grau aceitável de soberania no que respeita ao poder de tributar rendimentos¹. Nesta ótica, é irrealista considerar que as situações de autolimitação do poder de tributar – quer pela via convencional, quer pela via unilateral – implicam um encargo desproporcional ao benefício. Pelo contrário, a repartição da competência tributária internacional mais não é do que uma manifestação da racionalidade económica que subjaz ao fenómeno da concorrência fiscal internacional. Não obstante, a conceção de qualquer regime de autolimitação confrontar-se-á com um conjunto de noções de pendor *quasi-consuetudinário*, como sejam a imposição da *não dupla tributação* e da *não discriminação* e os conceitos de *reciprocidade*, *fonte*, *residência*, *nacionalidade*, etc².

¹ PEGGY B. MUSGRAVE, “Sovereignty, entitlement, and cooperation in international taxation”, *Brook J Int’l L* 26:1335, 2001, pp. 1336–1337.

² Cf., *inter alia*, REUVEN S. AVI-YONAH, *International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge University Press, New York, 2007; TURKI ALTHUNAYAN, *Dealing with the Fragmented International Legal Environment. WTO, International Tax and Internal Tax Regulations*, Springer, Berlin – Heidelberg, 2010, pp. 100 ss.; entre nós, cf. PAULA ROSADO PEREIRA, *Princípios do Direito Fiscal Internacional*, Almedina, Coimbra, 2020, pp. 85 ss.

Em matéria de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), perante situações transnacionais envolvendo a jurisdição nacional e outra jurisdição, na ausência de regime jurídico de fonte convencional, determina-se a aplicação direta do direito material comum do foro, independentemente de estarem em causa elementos de ordens jurídicas estrangeiras.

Em traços largos, a mecânica das normas de conflitos contidas no Código do IRC³ pressupõe uma distinção básica entre *peças residentes no exterior* e *peças residentes em território nacional*: as primeiras apenas serão tributadas quanto aos rendimentos de fonte nacional, ao passo que as segundas serão tributadas pela totalidade dos seus rendimentos, seja qual for o local da sua obtenção (*world-wide income*). Ainda quanto às primeiras, *i.e.*, sem residência no território nacional, o regime unilateral distingue consoante disponham ou não de estabelecimento estável. Em caso afirmativo, a tributação incidirá sobre os rendimentos imputáveis ao estabelecimento estável. Em caso negativo, prevê-se um regime de retenção na fonte quanto a determinados rendimentos que lhes sejam devidos. É sobre esta última hipótese que faremos incidir a presente análise.

2. Não residentes sem estabelecimento estável: a tributação sobre os rendimentos derivados de prestações de serviços realizados ou utilizados em território nacional

Como faz notar Alberto Xavier, no caso dos não residentes sem estabelecimento estável em território nacional, a lei considera os rendimentos de forma isolada ou analítica, submetendo cada um ao tratamento que lhe for individualmente aplicável; no caso dos não residentes com estabelecimento estável, estes são equiparados a residentes em território nacional, considerando a lei os rendimentos por si auferidos de forma complexiva ou sintética, submetendo-os ao regime do lucro da empresa⁴.

Desde logo, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea *c*), do Código do IRC, são sujeitos passivos de IRC 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, incidindo o imposto sobre os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, desde que tais

³ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, e republicado pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro.

⁴ ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, 2020, p. 506.

entidades não possuam estabelecimento estável ou que, possuindo-o, não lhe sejam aqueles rendimentos imputáveis (cf. artigo 3.º, n.º 2, al. *d*), do Código do IRC).

Em jeito de delimitação, o artigo 4.º, n.º 2, do Código do IRC, estabelece que 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. Para efeitos da citada norma, de acordo com o n.º 3 do mesmo preceito, consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, entre outros que, não se encontrando nessas condições, os rendimentos cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras.

Por seu turno, o n.º 4 do artigo 4.º do Código do IRC determina que 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 atividade 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, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.

Para uma maior precisão analítica, importa ter presente que a previsão (p) da norma de conflitos abrange dois elementos distintos, a saber, o conceito-quadro e o elemento de conexão. O *conceito-quadro* é composto pela realidade ôntica a que se aplica a regra (*Objekttatbestand*) e pelas características que acompanham essa realidade ôntica, com relevância para a subsunção (*Metatattbestand*)⁵. O *elemento de conexão* (*Anknüpfungspunkt*) enforma a realidade (ou a ficção) que releva para a concretização da subsunção. Por seu turno, a estatuição (q) da norma de conflitos consiste na designação de uma lei ou ordenamento⁶.

⁵ KLAUS VOGEL, “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, *Berkeley Journal of International Law*, 4(1), 1986, p. 25; WERNER HASLEHNER, “Introduction”, in Ekkehart Reimer / Alexander Rust (eds.), *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 5.ª ed., 2022, p. 35.

⁶ ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, cit., p. 56.

Consoante o operador deôntico presente na norma de conflitos, podemos estar perante normas de reconhecimento de competência exclusiva (permissão “P” e correlativa proibição “F”) ou perante normas de reconhecimento de competência cumulativa (permissão “P”). Como tal, numa situação de competência exclusiva, se no Estado A vigora a norma de conflitos “p P q”, no Estado B vigorará a norma de conflitos “p F q” e vice-versa, ao passo que, numa situação de competência cumulativa, em ambos os Estados A e B vigorará uma norma “p P q”.

As normas de conflitos internas, como as que iremos tratar na presente análise, ao contrário das normas de fonte convencional, procedem à definição unilateral da competência do ordenamento em causa sem regulem uma eventual situação de concurso, apelidando-se, assim, de *normas de delimitação (Grenznormen)*⁷.

Recortando o regime que, para o caso, releva, podemos formular as seguintes proposições normativas preliminares:

- (i) Estão sujeitos a IRC os rendimentos obtidos em território nacional [IRC] pelas pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português [S^E] apenas quanto aos rendimentos nele obtidos [I^{tn}]⁸;
- (ii) Consideram-se obtidos em território nacional os rendimentos derivados de outras prestações de serviços realizados [ps^R] ou utilizados [ps^U] em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras [tcf], cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território nacional [psD^N]⁹;
- (iii) Não se consideram obtidos em território português os rendimentos referidos em (ii) 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, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio;

⁷ Cf., a respeito, KARL NEUMEYER, *Internationales Verwaltungsrecht. Allgemeiner Teil*, Band 4, De Gruyter, Berlin, 2020 (reimp. 1936), pp. 136-151; KLAUS VOGEL, *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, p. 22; WERNER HASLEHNER, *op. cit.*, p. 32.

⁸ Em linguagem formal,

$$\begin{aligned} p\{S^E I^{tn}\} &\rightarrow P q\{IRC\} \\ \neg p\{S^E I^{tn}\} &\rightarrow F q\{IRC\} \end{aligned}$$

⁹ Ou seja,

$$I^{tn} \equiv \{[ps^R \vee ps^U] \wedge psD^N\} \neg tcf$$

Logo,

- (iv) Consideram-se obtidos em território português os rendimentos referidos em (ii) quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português $[\neg ps^R]$, respeitem a bens situados nesse território $[b^N]$ ou estejam 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 $[E]$ ¹⁰.

2.1. Antecedentes legislativos

Na exposição de motivos que acompanha o diploma de aprovação do Código do IRC, pode ler-se que o imposto se aplica ainda “às entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede ou direção efetiva em território português, mas nele obtenham rendimentos, desde que não se encontrem sujeitas a IRS – o que igualmente impede a existência de soluções de vazio legal relativamente a entidades não residentes que obtenham rendimentos em Portugal”.

Prossegue-se referindo que “[p]ara efeitos da definição do rendimento que se encontra sujeito a IRC, houve, naturalmente, que tomar como ponto de partida o facto de ter de ser feita uma distinção fundamental, conforme se trate de entidades residentes e de entidades não residentes. É que, enquanto as primeiras estão sujeitas a imposto por obrigação pessoal – o que implica a inclusão na base tributável da totalidade dos seus rendimentos, independentemente do local onde foram obtidos –, já as segundas se encontram sujeitas por obrigação real – o que limita a inclusão na base tributável aos rendimentos obtidos em território português”.

Posto isto, importa ainda frisar que a redação originária do Código do IRC não continha a subalínea 7) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º. Por seu turno, o artigo 4.º, n.º 4, dispunha da seguinte forma: “[n]ão 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 atividade exercida por seu intermédio”.

¹⁰ Ou seja,

$$I^m \equiv \{[ps^R \vee ps^U] \wedge psD^N \neg tcf\} \wedge \{[\neg ps^R \wedge ps^U] \cap b^N\} \vee \{[\neg ps^R \vee ps^U] \cap E\}$$

Pelo que,

$$p\{S^{E I^m} \equiv [ps^R \vee ps^U] \wedge psD^N \neg tcf \wedge [\neg ps^R \wedge ps^U] \cap b^N \vee [\neg ps^R \wedge ps^U] \cap E\} \rightarrow P q\{IRC\}$$

$$\neg p\{S^{E I^m} \equiv [ps^R \vee ps^U] \wedge psD^N \neg tcf \wedge [\neg ps^R \wedge ps^U] \cap b^N \vee [\neg ps^R \wedge ps^U] \cap E\} \rightarrow F q\{IRC\}$$

Quase uma década volvida desde a aprovação do Código do IRC, a Lei do Orçamento do Estado para 1997¹¹, na alínea *b*) do n.º 1 do seu artigo 32.º, veio prever uma autorização legislativa ao Governo com o seguinte teor: “[a]largar, sem prejuízo do atual regime específico das zonas francas da Madeira e dos Açores, a tributação na fonte de não residentes sem estabelecimento estável em território português, de modo a tributar em IRS e em IRC, por retenção na fonte a título definitivo à taxa de 15% as remunerações derivadas de serviços de qualquer natureza realizados ou utilizados em Portugal, considerando-se como tais aqueles cujo devedor do correspondente rendimento seja uma entidade residente em território português ou nele esteja situado estabelecimento estável a que o respetivo pagamento seja imputável”.

Quanto ao regime acima delineado, decorrente do artigo 4.º, n.º 3, alínea *c*), subalínea 7), e do artigo 4.º, n.º 4, ambos do Código do IRC, veio o Governo, através do Decreto-Lei n.º 25/98, de 10 de fevereiro, e ao abrigo da *supra* aludida autorização legislativa – embora não na totalidade da sua extensão –, alterar o artigo 4.º do Código do IRS para a versão atualmente em vigor¹². No preâmbulo do referido diploma aludia-se ao alargamento “[da] tributação na fonte de não residentes sem estabelecimento estável em território português, de modo a tributar em IRS e em IRC, por retenção na fonte a título definitivo à taxa de 15%, as remunerações derivadas de serviços realizados ou utilizados em Portugal, quando o devedor seja entidade residente em território português ou quando nele esteja situado estabelecimento estável a que o respetivo pagamento seja imputável”¹³.

2.2. O artigo 4.º, n.º 3, alínea *c*), subalínea 7), do Código do IRC

2.2.1. Caracterização

De acordo com Manuel Pires, o n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC “justifica-se pela dificuldade em determinar o lugar de obtenção de alguns rendimentos. Assim, e ainda que o tratamento fiscal dos rendimentos obtidos por não residentes,

¹¹ Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro.

¹² Ainda que irrelevante, o artigo 30.º da Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2004), procedeu à alteração cosmética do artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRC, passando a ler-se “consultoria” ao invés de “consultadoria”.

¹³ Para uma análise do processo legislativo, cf. GASPAR VIEIRA DE CASTRO, “Localização dos rendimentos para efeitos de IRC – rendimentos derivados de «outras prestações de serviços»”, *Revisores e Auditores*, Abril/Junho, 2014, pp. 40 ss.

esteja intimamente ligado à figura do estabelecimento estável, a existência deste não é condição necessária para a tributação de alguns rendimentos, já que serão também considerados obtidos em território português aqueles que, embora não imputáveis a estabelecimento estável, figuram na enumeração taxativa deste número. Da análise desta enumeração, verifica-se não existir um critério uniforme que permita definir o lugar de obtenção do rendimento, mas critérios distintos consoante o tipo de rendimentos em causa. Assim, o princípio de tributação no Estado da fonte, poderá ser entendido em sentido económico ou fonte produtora, isto é, a fonte está situada no território do Estado onde são utilizados os factores de produção; ou ainda em sentido financeiro ou fonte pagadora, estando esta situada no território do Estado onde é obtida a disponibilidade do rendimento, onde é realizada a despesa que àquela corresponde¹⁴.

O enunciado do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 7), do Código do IRC, deve ser lido na sequência do enunciado do artigo 4.º, n.º 2, que o antecede. Trata-se de normas de delimitação que visam autolimitar a competência tributária do Estado português. Não obstante a natureza de norma de conflitos decorrente da leitura conjugada dos enunciados do artigo 4.º, n.ºs 2 e 3, alínea c), subalínea 7), a fórmula “[p]ara efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos...” indica estarmos perante uma regra de-finitória. Assim, o enunciado da subalínea 7) da alínea c) do n.º 3 mais não enforma do que a concretização semântica do enunciado do n.º 2.

2.2.2. Conceito-quadro e elemento de conexão

O conceito-quadro empregue na norma de conflitos sob análise reporta-se ao rendimento derivado de prestações de serviços obtido em território português, *i.e.*, realizados ou utilizados neste território, excetuando os relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras, consistindo o elemento de conexão na residência, sede ou direção efetiva em território português por parte do devedor desses rendimentos ou em o pagamento ser imputável a um estabelecimento estável nele situado. Trata-se, portanto, do critério da fonte do pagamento ou fonte financeira.

Assume-se, assim, como elemento fundamental da previsão em causa a exigência de os serviços serem “realizados ou utilizados” em território nacional para que se verifique a competência tributária nacional, não bastando, para o efeito, que o

¹⁴ MANUEL PIRES, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1984, pp. 234 e 235.

devedor se encontre cá estabelecido. Com efeito, uma interpretação do enunciado em causa que ignore tal elemento da previsão dificilmente terá uma correspondência mínima com a letra da lei. Não contendo o Código do IRC regras definitórias quanto aos conceitos de *realização* e *utilização*, impõe-se aferir qual o seu sentido deóntico.

De acordo com o disposto no artigo 11.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT), sempre que nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei. A influência do direito civil é particularmente marcante, uma vez que não só a teoria geral do direito fiscal tem assentado largamente sobre a teoria geral do direito privado, mas também o direito civil, paradigma da proteção da liberdade e do património individuais, tem reclamado uma forte influência¹⁵. Prosseguem os citados autores, referindo que “[n]ão está em causa que o direito tributário possa qualificar qualquer conceito com o sentido que considere conveniente, mas não é menos certo que, normalmente, tais conceitos apresentarão, no âmbito tributário, um sentido semelhante ou muito próximo do que lhes é atribuído nos seus ramos de origem”, pelo que “[a] pesquisa prévia sobre o sentido dos conceitos nos seus ramos de origem terá, além disso, duas grandes vantagens: permitir salvaguardar a unidade do Direito e favorecer o avanço técnico do direito tributário, através da recolha de conceitos já longamente estudados noutros ramos de direito, o que permitirá uma maior certeza e segurança das relações jurídicas tributárias”¹⁶.

In casu, a fórmula “realizados ou utilizados em território português” reporta-se a “outras prestações de serviços (...), com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras.” Conforme havíamos detalhado *supra*, para efeitos de concretização da norma de incidência em apreço, integra o conceito de *rendimentos obtidos em território nacional* a disjunção inclusiva entre *prestações de serviços realizados* e/ou *prestações de serviços utilizados* em território nacional cujo devedor/adquirente se encontre estabelecido em território nacional (enquanto sujeito passivo de IRC apto a assegurar a cobrança do imposto por via da substituição tributária, *i.e.*, através do mecanismo da retenção na fonte)¹⁷.

¹⁵ DIOGO LEITE DE CAMPOS / BENJAMIM SILVA RODRIGUES / JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 4.ª ed., Encontro da Escrita, Lisboa, 2012, anot. art. 11.º, n.º 2.

¹⁶ DIOGO LEITE DE CAMPOS / BENJAMIM SILVA RODRIGUES / JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária*, *loc. cit.*

¹⁷ $I^m \equiv \{[ps^R \vee ps^U] \wedge ps^D\}$

Da disciplina jus-civilística aplicável aos contratos de prestação de serviços, em geral, e ao mandato, depósito e empreitada, em especial, não nos é possível recortar um sentido deôntico autónomo dos conceitos de *realização* e de *utilização*. Como tal, não cremos que seja possível ao intérprete-aplicador, neste caso específico, atender à norma do artigo 11.º, n.º 2, da LGT. Importa, todavia, ter presente que a aprovação das normas contidas no artigo 4.º, n.ºs 2 e 3, alínea *c*), subalínea 7), visou, por um lado, atrair a tributação em sede de IRC de rendimentos derivados de prestações de serviços que tivessem uma conexão material com o território nacional – com a exclusão, por razões de ordem técnica, das prestações de serviços relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras –, mas, por outro lado, cuidou em autolimitar essa conexão material, empregando os conceitos de *realização* e de *utilização* na previsão normativa.

Daí que, atendendo ao grau de vagueza das expressões em causa, se imponha ao intérprete-aplicador que lhes atribua um sentido deôntico útil. Atendendo, por um lado, ao vasto universo que o tipo empírico da *prestação de serviços* é passível de enformar à luz do princípio da liberdade contratual e considerando, por outro lado, a necessidade de alcançar um nível de racionalidade satisfatório na tarefa interpretativa, impõe-se concretizar os conceitos de *realização* e de *utilização* tendo em conta o seu uso na linguagem, a realidade a que se encontram atribuídos e a função que cumprem no enunciado da norma, *i. e.*, delimitar a amplitude do conceito-quadro aos serviços que efetivamente manifestem uma conexão material com o território nacional.

2.2.3. Os conceitos de realização e utilização

Aventando o seu sentido comum, por *realização* entendemos o ato de realizar, *i. e.*, tornar efetivo ou real, executar ou conceber algo. Transpondo para a lógica obrigacional, a realização reportar-se-ia ao conceito de *prestação* ou, mais amplamente, ao *pontual cumprimento da obrigação*. Já no que concerne ao conceito de *utilização*, a definição semântica aponta para o ato de alguém se servir de, empregar utilmente, tirar vantagem ou proveito de algo. Cumpre, desde logo, salientar que não se trata aqui da utilidade em sentido económico, nem da utilidade jurídica – enquanto *interesse na prestação* –, mas sim do ato de aproveitamento *de facto* de uma determinada prestação, num espaço e tempo determinados.

De acordo com a noção genérica fornecida pelo artigo 1154.º do Código Civil, *contrato de prestação de serviço* é “aquele em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição”. Uma prestação de serviços tanto poderá consistir numa

obrigação de resultado como numa obrigação de meios. Do ponto de vista da *realização*, quer num caso, quer noutro, o critério da finalidade da prestação não releva para aferir a sua conexão material com o território nacional. Quanto à *utilização*, em determinadas obrigações poderá haver um desfasamento entre o lugar da prestação e o lugar onde se verifica o resultado da prestação, assim como se poderá verificar também um desfasamento entre este último e o local da utilização. Do mesmo modo, a concretização dos conceitos de *realização* e *utilização* pode assumir um carácter mais ou menos contingente consoante se trate de prestações determinadas *vs.* indeterminadas, fungíveis *vs.* infungíveis, instantâneas *vs.* duradouras, *etc.* Assim, aparte as hipóteses de prestações de serviços incidentes sobre bens corpóreos utilizados em território nacional, o conceito de *utilização* não é de fácil concretização.

Outro ponto relevante prende-se com o facto de, no enunciado do artigo 4.º, n.º 3, alínea *c*), n.º 7, as expressões “realizados” e “utilizados” se encontrarem no masculino, sugerindo que se trata da caracterização do *serviço* e não da *prestação* do mesmo. Este elemento gramatical parece indiciar que a concretização dos conceitos de *realização* e *utilização* deverá atender ao *objeto da prestação*, o que determina a obrigação de o intérprete-aplicador atender às concretas características do serviço em causa, independentemente do credor da prestação.

Acerca da interpretação dos referidos conceitos, a Administração Tributária já se pronunciou da seguinte forma:

“A verificação das condições de realização e de utilização são alternativas, donde decorre que são abrangidas quer as prestações realizadas em território português mas utilizadas fora desse território, quer as prestações realizadas fora do território mas que nele sejam utilizadas.

Em princípio, uma prestação de serviços é considerada como realizada em território português quando a mesma aí for materialmente ou fisicamente executada. Já para averiguar se uma prestação de serviços é considerada como utilizada em território português deve atender-se às características próprias de cada serviço, havendo que examinar, casuisticamente, onde o serviço é usufruído ou onde os seus resultados efetivamente se projetam ou em benefício de quem revertem”¹⁸.

Assim, a Administração Tributária parece reconduzir o conceito de *realização* à execução material ou física da prestação de serviço, remetendo a concretização

¹⁸ Informação vinculativa proferida no âmbito do P 1112/1998 com despacho do Subdiretor-Geral de 26 de julho de 2002.

do conceito de *utilização* para as características próprias de cada serviço, avançando três critérios para o estabelecimento de um nexos territorial, a saber: o local onde o serviço é usufruído, o local onde os seus resultados se projetam ou o local da entidade em cujo benefício tais resultados revertem.

No que respeita ao critério do *local onde o serviço é usufruído*, este assume um grau de vagueza semelhante ao critério da *utilização*. Abstraindo-nos do sentido normativo dos termos *uso* e *usufruto*, “usufruir” de algo poderá não pressupor a sua “utilização”, assim como a “utilização” de algo poderá ser condição essencial para se “usufruir” desse *quid*. Não se trata, a nosso ver, de um critério verdadeiramente operacional, na medida em que, situando-se no mesmo grau de abstração, pode conduzir a resultados logicamente antagónicos.

Quanto ao critério do *local onde os resultados do serviço se projetam*, este parece enquadrar o já referido desfasamento entre o lugar da prestação e o lugar onde se verifica o resultado da prestação ou entre este último e o local da utilização, pelo que a sua utilidade apenas parece operar nestas circunstâncias específicas. Assim, trata-se de um critério útil para destrinçar as situações em que, apesar da verificação do elemento de conexão – situando-se, portanto, a fonte de pagamento em território nacional –, não existe uma conexão efetiva do serviço com o território nacional por falta de preenchimento do conceito-quadro.

O critério do *local da entidade em cujo benefício os resultados do serviço revertem* afigura-se em tudo semelhante ao anterior, embora de pendor marcadamente subjetivo, sendo igualmente útil para ilustrar o não preenchimento do conceito-quadro, *v.g.*, em configurações em que o beneficiário do serviço é uma entidade terceira.

Não obstante, concordamos com o entendimento da Administração Tributária ao referir que “para averiguar se uma prestação de serviços é considerada como *utilizada em território português* deve atender-se às características próprias de cada serviço”, havendo que proceder a uma examinação casuística: o que implica a admissão, *prima facie*, de todo e qualquer critério que se afigure sistemático e adequado ao serviço concretamente considerado, o que, naturalmente, implica um ónus de fundamentação acrescido por parte do intérprete-aplicador.

Creemos que, enquanto elementos de conexão territorial, os conceitos de *realização* e de *utilização* não se dirigem às mesmas prestações de serviços. De facto, o local da *realização* é um elemento de conexão apto à localização de serviços com uma componente material e cuja execução física se possa associar com maior ou menor facilidade a um espaço determinado, como sucede com os serviços que incidam sobre um bem corpóreo. O local da *utilização*, em contrapartida, é um elemento de conexão apto à localização de serviços integralmente imateriais e que, por isso, não se podem situar no espaço por qualquer outro modo.

Ao fixar a norma residual que abrange a generalidade dos rendimentos derivados de “outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território nacional”, pretende-se associar a cada tipo de serviço em concreto o elemento de conexão territorial que melhor se adequa à respectiva natureza – uma preocupação que está subjacente, aliás, a todo o artigo 4.º do Código do IRC.

É desnecessário dizer que a conexão com o território se pode concretizar de forma mais segura e objectiva quando um serviço tem uma expressão material e é possível determinar o local da sua *realização*; do que quando não a possui e não resta alternativa senão apelar ao local da *utilização*. De facto, para apurar se determinados serviços se consideram “utilizados” em determinada jurisdição, é forçoso olhar às características próprias desses serviços e proceder a um exame casuístico e sempre muito espinhoso, perguntando onde ocorre objectivamente o seu aproveitamento.

Estando em causa normas que determinam a competência tributária no plano internacional, é naturalmente desejável que a interpretação da lei conduza a um resultado racional e que previna situações de conflito¹⁹.

Por essa razão, e para efeitos da aplicação territorial dos impostos sobre o rendimento, o local da utilização é elemento de conexão com função apenas marginal no sistema e de aplicação muito limitada. De outro modo, além da incerteza na aplicação da lei, facilmente se poderiam criar situações de dupla tributação dos rendimentos no plano internacional, resultado a evitar.

Em todo o caso, o enunciado do artigo 4.º, n.º 3, alínea *c*), n.º 7, deve ser lido em articulação com o artigo 4.º, n.º 4., segunda parte, que o complementa. É o que faremos de seguida.

2.3. O artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRC

2.3.1. Caracterização

De acordo com o n.º 4 do artigo 4.º do Código do IRC, não se consideram obtidos em território português os rendimentos enumerados na alínea *c*) do n.º 3 do mesmo artigo quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à atividade exercida por seu intermédio e, bem assim, quando não se verificarem essas condições, os rendimentos referidos na

¹⁹ GUSTAVO LOPES COURINHA, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Almedina, Coimbra, 2019, p. 43.

subalínea 7), 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, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.

Na leitura conjugada dos enunciados do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 7) e do artigo 4.º, n.º 4, segunda parte, é-nos possível formular a seguinte proposição normativa: consideram-se obtidos em território nacional os rendimentos derivados de outras prestações de serviços cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território nacional, realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras, ou, sendo realizados integralmente fora do território português, respeitem a bens situados em território nacional ou estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio²⁰.

2.3.2. A substituição tributária total por parte da entidade pagadora

Nos termos do artigo 94.º, n.º 1, alínea g), do Código do IRC, o imposto é objeto de retenção na fonte relativamente aos rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras. O n.º 2 do mesmo artigo refere que, para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos mencionados no n.º 3 do artigo 4.º, excetuados os referidos no n.º 4 do mesmo artigo 4.º.

Assim, o regime em matéria de pagamento do imposto, que estabelece a substituição fiscal total por parte da entidade pagadora, por via da retenção na fonte do imposto devido pelo prestador não residente, configura nada mais do que o reflexo das normas que temos vindo a analisar, pelo que se afigura como um elemento sistemático válido na interpretação das mesmas.

Como tal, o regime da retenção na fonte não prescinde, no que a prestações de serviços diz respeito, da sua *realização* ou *utilização* em território nacional. Por seu turno, o n.º 2 do artigo 94.º do Código do IRC determina que “[p]ara efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português

²⁰ $p\{S^{E}I^{tn} \equiv [ps^R \vee ps^U] \cup psD^N \neg tcf \wedge [\neg ps^R \wedge ps^U] \cap b^N \vee [\neg ps^R \wedge ps^U] \cap E\} \rightarrow O q\{IRC\}$
 $\neg p\{S^{E}I^{tn} \equiv [ps^R \vee ps^U] \cup psD^N \neg tcf \wedge [\neg ps^R \wedge ps^U] \cap b^N \vee [\neg ps^R \wedge ps^U] \cap E\} \rightarrow F q\{IRC\}$

os rendimentos mencionados no n.º 3 do artigo 4.º, *excetuados* os referidos no n.º 4 do mesmo artigo” [dest. nosso]. Obviamente, a *exceção* contida no citado n.º 2 do artigo 94.º deve ser lida em articulação com o n.º 4 do artigo 4.º do mesmo código, que se encontra redigido na forma negativa.

Importa, em seguida, analisar o regime em causa do prisma jurisprudencial, passando em revista algumas decisões judiciais relevantes.

2.4. Jurisprudência relevante

2.4.1. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 21 de abril de 2009

No âmbito do AcTCAS de 21 de abril de 2009²¹, encontrava-se em discussão o pagamento efetuado a título de aluguer de navios a uma entidade não residente e sem estabelecimento estável, os quais foram utilizados para neles serem prestados serviços de hotelaria em Portugal, no âmbito da Expo 98, por uma entidade não residente mas com estabelecimento estável em território português.

De acordo com o Tribunal, na redacção originária do Código do IRC, a situação em causa não preenchia a previsão da norma de incidência do artigo 4.º, n.º 3, alínea *c*), porque tais pagamentos relativos ao frete dos navios não se integravam em nenhum dos então cinco números da referida alínea.

Todavia, refere o Tribunal, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 25/98, de 10 de fevereiro, que veio alargar o âmbito da obrigação da extensão do imposto, além do mais, a outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, nos termos da subalínea 7) da citada alínea *c*) do n.º 3 do artigo 4.º, ao proceder ao pagamento das referidas facturas da locação dos navios devia a recorrida ter procedido à retenção do imposto devido.

O Tribunal concluiu, assim, que “os montantes relativos aos afretamentos dos navios não se encontram excluídos da tributação pela norma do n.º 4 do mesmo art.º 4.º, na redacção igualmente introduzida pelo citado Dec-Lei n.º 25/98, que o estabelece nos casos em que o estabelecimento estável a quem foram imputados não se situe no território português, ou os serviços sejam *integralmente* realizados fora do território português” (realce original).

²¹ Proferido no âmbito do processo n.º 02468/08, disponível para consulta em www.dgsi.pt.

2.4.2. Decisão Arbitral de 9 de dezembro de 2014

No âmbito da Decisão Arbitral de 9 de dezembro de 2014, do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)²², que versava sobre serviços relacionados com apoio técnico adquiridos por uma entidade residente em território nacional a uma entidade com sede em Angola, sem estabelecimento estável em território nacional, a Administração Tributária entendia – como, aliás, tem vindo a entender –, que o disposto no artigo 4.º, n.º 4, configura uma extensão do preceituado no artigo 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 7), de modo que o Estado português teria competência para tributar bastando para tal que a entidade devedora do rendimento fosse residente em território português, independentemente de o serviço prestado ter ou não sido realizado ou utilizado em território nacional.

O Tribunal Arbitral contrapõe, entendendo que “mesmo que se concluísse, como faz a Administração Tributária, que o n.º 4 do artigo 4.º do CIRC teria uma intenção de alargar o âmbito de sujeição fixado no n.º 7 da al. c) do n.º 3 que o precede, para o caso de serviços 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, prescindindo da sua realização ou utilização em território português, em tal caso, inexistiria qualquer obrigação de retenção na fonte, uma vez que o artigo 94.º do CIRC, apenas a fixa, expressamente, para as situações a que a alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º (artigo 94.º/1/f) do CIRC), nunca prescindindo, no que a prestações de serviços diz respeito, da sua realização ou utilização em território português (artigo 94.º, n.º 1/g) e 2, do CIRC)”, chamando também à colação o disposto no artigo 18.º, n.º 1, alínea f), do Código do IRS por razões de complementaridade sistemática.

Manuel Pires, votou vencido sustentando o seguinte:

«[E]ste n.º 4, 2ª parte, conexas-se exclusivamente com o 7) e, para ter efeito útil, tem de o complementar. Nela se estabelece não serem considerados obtidos em território português os rendimentos dos serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitantes a bens situados nesse território *nem estejam relacionados com estudos*, etc. (a relevância é nossa). Se a regra, no n.º 4, 2ª parte, é a não obtenção dos correspondentes rendimentos em território português, então, a exceção só pode significar que os rendimentos *relacionados com estudos*, etc. são considerados obtidos em território português, visto claramente serem a exceção ao disposto no início da disposição (Não se consideram obtidos em

²² Proferida no âmbito do processo n.º 418/2014-T, disponível para consulta em caad.org.pt.

território português) e não que se tivesse deixado em aberto a solução relativa aos rendimentos *relacionados com estudos*, etc., solução que dependeria da utilização ou não utilização em território português exigida pelo 7), como fundamenta o acórdão, não se descortinando razão para tal dada a natureza desses rendimentos afim dos rendimentos da assistência técnica, para os quais é suficiente a conexão financeira (artigo 4.º, n.º 3, alínea c) do CIRC e artigos 5.º, n.º 2, alínea m) e 18.º, n.º 1, alínea d) do CIRS) e ainda mais estranhamente quando a localização da utilização desses serviços pode suscitar tantas dificuldades. Aliás, este n.º 4, na parte que interessa, refere-se a rendimentos que, mesmo pelo 7), pelo menos, muitas vezes, não poderiam ser considerados como utilizados em território português (designadamente no caso de imóveis), mas elimina todas as dúvidas, o que demonstra bem o seu carácter esclarecedor e, portanto, facilitador da interpretação, carácter que deve ser considerado em toda a sua extensão. A solução agora sustentada implica, pois, não só eliminar as dificuldades da localização da utilização de prestações de serviços – tanto na regra como nas excepções –, mas também coincide, como se viu, com o regime adoptado para os rendimentos da assistência técnica, regime que corresponde aos vectores da política fiscal de países do tipo do nosso, política reflectida, embora limitadamente, em algumas convenções para evitar as duplas tributações celebradas pelo nosso País e na reserva formulada por Portugal ao artigo 12.º, n.º 2 do Modelo de Convenção da OCDE sobre o Rendimento e o Capital, reserva para evitar a aplicação do artigo 7.º do mesmo Modelo a esse rendimento e para possibilitar a adopção para eles, no Direito Convencional, do factor de conexão financeira.

Quanto ao argumento, relativamente à não sujeição, que se pretende retirar do disposto no artigo 94.º, n.º 1, alínea f), prova demais. É suficiente, para o efeito, comparar essa alínea f) com outras alíneas do mesmo número e atentar no disposto no mesmo artigo 94.º n.º 3, alínea b) e n.º 5, sempre importando, aliás, a compatibilização da disciplina legal subordinada da retenção na fonte com os normativos relativos à sujeição tributária. [...]»

Manuel Pires sustenta, em substância, que a utilização dos rendimentos enumerados na segunda parte do artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRC, se afigura dispensável uma vez que, tendo em conta a natureza dos mesmos, seria suficiente a conexão financeira, tendo em conta o facto de a localização da utilização dos serviços em apreço poder suscitar dificuldades. Todavia, não nos parece que o intérprete-aplicador tenha permissão para simplificar a realidade, excluindo *tout court* que os serviços enumerados na segunda parte do artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRC, não sejam passíveis de ser realizados no estrangeiro, mas utilizados em território nacional ou até noutra território distinto daquele em que foram realizados. E ainda que se negasse essa possibilidade, então, admitindo-se a pré-compreensão de que a realidade é complexa e de que o conceito de *utilização* é de difícil

concretização, então estar-se-ia implicitamente a qualificar a referida norma como uma presunção legal, simplificadora da realidade, que poderia sempre ser ilidida por força do disposto no artigo 73.º da LGT.

Por outro lado, será de notar que o termo *utilização* pertence ao conceito-quadro da previsão, num grau de especialidade análogo ao termo *realização*. Se o enunciado do artigo 4.º, n.º 4, apresenta um grau de especialidade superior apenas quanto ao conceito de *realização* – distinguindo os rendimentos derivados de serviços integralmente realizados fora do território nacional e atribuindo-lhes um regime mais específico – então, a regra *lex specialis derogat lex generalis* deve ser aplicada com rigor, apenas aos elementos do antecedente a que diz respeito. Quanto aos restantes elementos do antecedente, para esses valerá o mesmo consequente, na medida em que *non distinguere debemus*.

2.4.3. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de junho de 2019

No AcSTA de 26 de junho de 2019²³, estava em causa uma liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2001 com fundamento na falta de retenção na fonte do imposto quando dos pagamentos efectuados por uma sociedade portuguesa a uma sociedade com sede no Uruguai como contrapartida pela aquisição de direitos desportivos de dois jogadores profissionais de futebol.

Encontrava-se em discussão a qualificação dos rendimentos em causa, tendo o Tribunal concluído que a cedência de direitos desportivos de um jogador profissional de futebol efetuada por uma sociedade não residente a uma sociedade residente não constitui *prestação de serviços* para efeitos da previsão legal do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 7), do Código do IRC.

Como nota final, refere-se no citado aresto que “se a AT entendia que o contrato em causa encobria uma realidade fáctica diversa da por ele titulada e sujeita a tributação, impunha-se-lhe que tivesse lançado mão dos mecanismos próprios para tributar essa realidade. Seguro é que essa tributação não poderá ocorrer ao abrigo do disposto no art. 4.º, n.º 3, alínea c), 7), do CIRC, e, consequentemente, também inexistia a obrigação de retenção na fonte nos termos dos arts 88.º, n.ºs 1 alínea g), e 3, alínea b), e 80.º, n.º 2, alínea e), todos do CIRC”.

²³ Proferido no âmbito do processo n.º 0313/04.2BEPRT 01109/16, disponível para consulta em www.dgsi.pt.

2.4.4. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30 de setembro de 2019

O AcTCAS de 30 de setembro 2019²⁴, versou sobre a aquisição de serviços de publicidade e registo de marcas por parte de uma empresa portuguesa a sociedades residentes em Angola e no Brasil.

No que respeita aos serviços de publicidade, entendeu-se que o esperado incremento das vendas de produtos da impugnante no Brasil e em Angola, não se verificando em Portugal, indica que os serviços em causa não tiveram *utilização* no território nacional. Assim, dada a ausência de conexão dos pagamentos em causa com o território português, pese embora a sua origem resultar de entidade com sede em território nacional, retira aos pagamentos em causa a natureza de rendimento tributável à face do IRC português à luz do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 7), e n.º 4, do Código do IRC. A mesma ausência de conexão verifica-se relativamente às despesas com o registo de marcas no estrangeiro, retirando aos pagamentos em causa a natureza de rendimento tributável à face do IRC português.

Neste aresto é patente o *iter* metodológico seguido pelo Tribunal, que analisa em primeiro lugar a conexão por via da *realização* do serviço e, apenas subsidiariamente, se pronuncia quanto à *utilização*. Um aspeto final a salientar, que decorre do sumário elaborado pelo relator, prende-se com a concretização do conceito de *utilização* no “benefício económico imediato” decorrente dos serviços adquiridos.

3. A extensão da incidência do IRC aos rendimentos derivados da prestação de serviços jurídicos por entidades não residentes em território nacional

No ponto anterior, tentou-se ilustrar a disparidade de critérios, e inerente dificuldade, com que as empresas, a Administração Tributária e os Tribunais se confrontam no âmbito da aplicação do regime em apreço, desde logo, pela necessidade de uma compreensão detalhada da prestação de serviços em causa quer para efeitos de qualificação, quer para efeitos de concretização dos elementos da previsão referentes à *realização* e *utilização* do serviço. Importa, de seguida, ajuizar o tratamento dos serviços jurídicos, *maxime*, do mandato forense, à luz da enunciação exaustiva das tipologias de serviços mencionados no artigo 4.º, n.º 4, segunda parte, do Código do IRC.

Desde logo, os serviços relacionados com *gestão* e os serviços de *contabilidade ou auditoria* são os mais propícios ao estabelecimento de um nexo direto entre a

²⁴ Proferido no âmbito do processo n.º 1372/09.7BESNT, disponível para consulta em www.dgsi.pt.

sua utilização e o local da sede de adquirente – ressalvando, naturalmente, que a concretização deste juízo depende do caso concreto.

Os serviços relacionados com *estudos, projetos ou apoio técnico* são igualmente de difícil concretização num plano abstrato. A título exemplificativo, um estudo geotectónico inteiramente realizado fora do território nacional pode ter várias utilizações possíveis, desde a preparação de uma decisão de gestão até à preparação de uma atividade económica (ato preparatório). O juízo é, novamente, casuístico.

O mesmo sucede com os serviços de *consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio*. Sem uma concretização donexo causal entre o seu objeto e o interesse do adquirente – ou outros fatores relevantes para a concretização do conceito de *utilização* –, Portugal teria uma competência praticamente ilimitada para tributar rendimentos auferidos por não residentes sem estabelecimento estável que à partida já seriam tributados sob a forma de lucro, no local da sua residência.

Situação diversa sucede com o mandato²⁵. Ao passo que a larga maioria dos serviços enumerados no artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRC, *prima facie*, se traduzirão em obrigações de resultado, em que o resultado da prestação consistirá numa realidade imaterial, o conteúdo performativo do mandato configura, tendencialmente, uma obrigação de meios. Mandato é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a praticar um ou mais atos jurídicos por conta da outra. O mandatário, nos termos do artigo 1161.º do Código Civil, é obrigado a praticar os atos compreendidos no mandato, segundo as instruções do mandante; a prestar as informações que este lhe peça, relativas ao estado da gestão; a comunicar ao mandante, com prontidão, a execução do mandato ou, se o não tiver executado, a razão por que assim procedeu; a prestar contas, findo o mandato ou quando o mandante as exigir; e a entregar ao mandante o que recebeu em execução do mandato ou no exercício deste, se o não despendeu normalmente no cumprimento do contrato. Assim, se o mandatário for representante, por ter recebido poderes para agir em nome do mandante, é também aplicável ao mandato o disposto nos artigos 258.º ss. do Código Civil, tendo o mandatário o dever de agir não só por conta, mas também em nome do mandante.

Em princípio, tendo em conta o conteúdo performativo do mandato com representação, a sua *realização*, numa perspetiva plurilocalizada, ocorre no território

²⁵ Sobre o tema, entre nós, cf., *inter alia*, F. PESSOA JORGE, *O mandato sem representação*, Ática, Lisboa, 1961, reimp. Almedina, Coimbra, 2001; M. JANUÁRIO DA COSTA GOMES, *Em tema de revogação do mandato civil*, Almedina, Coimbra, 1989; IDEM, *Contrato de Mandato*, AAFDL, Lisboa, 2007; A. MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil XII – Contratos em Especial (Segunda parte)*, Almedina, Coimbra, 2018 (reimp. 2020); C. FERREIRA DE ALMEIDA, *Contratos II. Conteúdo. Contratos de troca*, 5.ª ed., Almedina, Coimbra, 2021 (reimp. 2022), pp. 183 ss.; L. MENEZES LEITÃO, *Direito das Obrigações, Vol. III, Contratos em especial*, 14.ª ed., 2022, pp. 427 ss.

onde o mandatário pratica os atos jurídicos para os quais foi cometido pelo mandante. Essa é, aliás, uma das grandes utilidades do instituto da *representação*²⁶: por razões de inconveniência, impossibilidade fáctica ou jurídica, uma pessoa representa outra pessoa, em princípio, tendo-lhe sido outorgados poderes e instruções para o fazer.

Em seguida, constatar-se-á que as características subjacentes ao mandato forense²⁷ distanciam ainda mais esta modalidade de prestação de serviços das elencadas no artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRC.

3.1. Mandato forense enquanto *ato próprio* de uma profissão circunscrita a uma dada jurisdição

Tal como é comum na regulação do exercício da profissão de advogado, cada jurisdição dispõe de regras próprias e de uma entidade que regulamenta, supervisiona e fiscaliza o exercício da profissão. Como tal, é patente que os atos próprios dos advogados assumem uma conexão *prima facie* com a jurisdição em que são praticados e, por maioria de razão, com o território em questão, pelo que não são enquadráveis na tipicidade taxativa do artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRC. Ainda assim, admitem-se exceções. A título meramente exemplificativo, um documento que resume e apresenta, em linguagem acessível a não juristas, a legislação de um determinado setor de atividade numa dada jurisdição poderá ser considerado um *serviço de consultoria em qualquer domínio*, embora a sua utilização poderá variar consoante se destine à preparação de uma decisão de gestão – caso em que, regra geral, se considera utilizado no lugar da sede do adquirente – ou, *v.g.*, à compreensão de uma situação jurídica, no âmbito de um mandato forense – caso em que a utilização assume uma conexão com a particular situação *sub judice*.

Nesta ótica, é inevitável estabelecer, desde logo, uma distinção fundamental em matéria de localização dos serviços jurídicos à luz do regime que temos vindo a recortar, já que, para a correta aplicação do regime unilateral, afigura-se essencial compreender se os serviços em causa dizem ou não respeito a uma situação jurídica plurilocalizada. Em caso negativo, poderá tratar-se de serviços de consultoria em qualquer domínio, cuja utilização deve ser aferida casuisticamente. Havendo uma

²⁶ Cf., a respeito, *inter alia*, JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Teoria Geral do Direito Civil, Vol. III, Acções e Factos Jurídicos*, Lisboa, 1992, pp 240 ss.; A. MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil, Vol. V, Parte Geral. Exercício Jurídico*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2017, pp. 122 ss.; PEDRO PAIS DE VASCONCELOS / PEDRO L. PAIS DE VASCONCELOS, *Teoria Geral do Direito Civil*, 9.ª ed., Almedina, Coimbra, 2019, pp. 326 ss.

²⁷ Sobre a figura, cf., *inter alia*, L. MENEZES LEITÃO, *Estatuto da Ordem dos Advogados Anotado*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2017, pp. 68 ss.; C. FERREIRA DE ALMEIDA, *Contratos II*, pp. 194 ss.

conexão material com uma determinada situação jurídica, litigiosa ou não, então será essa conexão o elemento determinante, enquanto necessidade lógica, para a aferição do conceito de *utilização*.

No ponto seguinte, pretende-se reforçar a ideia de que todos os atos próprios dos advogados em contexto de mandato forense assumem uma natureza acessória à prestação de serviços principal, *i.e.*, o patrocínio judiciário.

3.2. Da incidibilidade da prestação: os serviços jurídicos prestados no âmbito do mandato forense e a regra *accessorium principale sequitur*

O tipo empírico do patrocínio judiciário implica que a vontade do representado se repercute na instância, através dos atos do seu mandatário, que age numa *comunidade processual típica*²⁸ em que a linguagem utilizada, regra geral, é hermética e não acessível a não juristas²⁹. Sendo as partes normalmente representadas, e não sendo o juiz um auxiliar das partes, pode dizer-se que quase todo o processo se desenrola entre técnicos.

Como faz notar Paula Costa e Silva, o mandato geral permite, aliás, que o advogado promova todos os termos no processo, havendo mesmo a possibilidade de ao mandatário serem conferidos poderes especiais para confessar o pedido, desistir da instância ou do pedido e transigir³⁰, pelo que, da circunstância de os verdadeiros agentes do diálogo judiciário serem os advogados e não as partes decorre, naturalmente, que os atos adjetivos são praticados por um sujeito profissionalmente habilitado para exercer o patrocínio numa determinada jurisdição, exigindo-se-lhe quer um conhecimento do direito material aplicável ao caso concreto, quer um conhecimento das técnicas do procedimento³¹.

A comunicação entre o mandatário e o seu constituinte tem subjacentes vários objetivos fundamentais, desde logo, dar a conhecer a este último, em linguagem acessível, os contornos, estratégias e consequências jurídicas inerentes a uma dada configuração

²⁸ Cf. PAULA COSTA E SILVA, *Acto e Processo. O dogma da irrelevância da vontade na interpretação e nos vícios do ato postulativo*, Coimbra Editora, Coimbra, 2003, pp. 323 ss.

²⁹ Tal como no sonho revelado por Oliveira Ascensão, em que João de Castro Mendes dialogava com Deus, tendo este último repreendido aquele, afirmando que o processo é arte de escribas e fariseus, pelo que, quem não o soubesse, seria glorificado – ao que Castro Mendes teimosamente teria replicado “sim, mas não passa para o 5.º” (JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, “Acção de reivindicação”, *Estudos em Memória do Professor Doutor João de Castro Mendes*, Almedina, Coimbra, 1994, p. 19; também referido por PAULA COSTA E SILVA, *Acto e Processo*, p. 325).

³⁰ PAULA COSTA E SILVA, *Acto e Processo*, p. 327.

³¹ PAULA COSTA E SILVA, *Acto e Processo*, p. 328.

processual, bem como apreender a vontade postulativa do mandante, por forma a expressá-la da forma mais correta possível em juízo. Esta comunicação, regra geral, poderá através da elaboração de pareceres, trocas de correspondência, reuniões presenciais ou virtuais, *etc.*, que configuram serviços acessórios ao principal: a representação em juízo. Mas precisamente porque o advogado tem total liberdade e independência técnica, o advogado não está vinculado, na sua atuação, às instruções que recebe da parte. Não obstante deva atuar no exclusivo interesse desta, o advogado está sujeito a um conjunto de deveres deontológicos que constroem o exercício do *ius postulandi*: ele é considerado um servidor da justiça, tendo múltiplos deveres para com a comunidade³².

Destriçar esta realidade para efeitos tributários, no sentido de sujeitar a retenção na fonte em território nacional serviços jurídicos relativos a um foro estrangeiro, equivaleria a decompor artificialmente um negócio jurídico unitário, criando as condições para uma tributação seletiva onde ela não seria admissível.

3.3. A tipicidade taxativa da previsão do artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRC

Atento o exposto, é patente que a norma do artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRC, constitui *lex specialis* relativamente à do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 7), do mesmo Código. Todavia, a Administração Tributária tem vindo a entender, designadamente, em sede inspetiva, que o n.º 4 do artigo 4.º do Código do IRC identifica diversos rendimentos que, pelo seu carácter desmaterializado serão sempre tributados em território nacional, independentemente do local onde sejam prestados, em virtude da dificuldade de conexão da realização da prestação de serviços com o território. Nessa medida, a Administração Tributária tende a efetuar uma interpretação extensiva, subsumindo várias tipologias de prestações de serviços, de entre os quais os de natureza jurídica, ao conceito de *apoio técnico* contido na segunda parte do artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRC, bastando o seu *carácter desmaterializado* para concluir pela sua localização em território nacional, independentemente do local onde sejam prestados, bastando como condição *sine qua non* que o devedor dos mesmos seja residente nacional.

Retomamos o que afirmámos *supra* acerca desta postura interpretativa: o intérprete-aplicador não tem permissão para simplificar a realidade, pelo que não se pode excluir *in limine* que os serviços enumerados na segunda parte do artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRC, não sejam passíveis de ser realizados no estrangeiro, mas utilizados em território nacional ou até noutro território distinto daquele em que

³² PAULA COSTA E SILVA, *Acto e Processo*, pp. 330-331.

foram realizados. E ainda que se negasse essa possibilidade, admitindo-se a pré-compreensão de que a realidade é complexa e de que o conceito de *utilização* é de difícil concretização, então estar-se-ia a qualificar a referida norma como uma presunção legal, simplificadora da realidade, que poderia sempre se ilidida por força do disposto no artigo 73.º da LGT.

3.4. A inoperância do critério do *benefício* enquanto nexó entre os serviços jurídicos relacionados com um foro estrangeiro e a atividade operacional da sede em território nacional

Quanto à concretização do artigo 4.º, n.º 3, alínea *c*), subalínea 7), do Código do IRC, perante serviços realizados fora do território nacional, a Administração Tributária, designadamente, em sede inspetiva, tende a concretizar o conceito de *utilização*, através de um juízo “tudo visto” – qualquer serviço desmaterializado seria reconduzível à previsão do artigo 4.º, n.º 4, logo, bastando que a fonte de pagamento se situe em território nacional para que se verifique a competência tributária. Não obstante, apesar de aventar alguns critérios em sede de orientações administrativas³³, a principal tendência da Administração Tributária, bem como de alguma jurisprudência³⁴, tem consistido na tentativa de compreender onde se projeta o (eventual) benefício económico decorrente do serviço em causa. Tal concepção, para além da sua duvidosa correspondência no texto da lei, suscita dúvidas no âmbito da lógica própria da repartição da competência tributária internacional. Desde logo, entre os fundamentos da tributação do rendimento, *maxime*, da riqueza, e da concorrência fiscal internacional entre os Estados, o direito fiscal internacional tem assentado essencialmente nos critérios da residência e da fonte. Tipicamente, os conflitos de normas ocorrem em configurações do tipo *residência-residência*, *residência-fonte* e *fonte-fonte*. Precisamente pela sua complexidade e pela estratégia inerente à concorrência fiscal internacional, as normas de repartição da competência tendem a evitar simplificações da realidade. Não obstante os casos de tributação sintética do rendimento nas situações de residência, o critério da fonte tende a ser analítico: pretende-se que os conceitos reflitam a realidade, uma vez que, sem uma correspondência entre o território e a criação da riqueza, a tributação será ilegítima, enquadrando-se numa lógica expansionista.

³³ Cf., *inter alia*, a *supra* citada informação vinculativa no âmbito do P 1112/1998 com despacho do Subdiretor-Geral de 26 de julho de 2002.

³⁴ Cf. o citado AcTCAS de 30/09/2019, proferido no processo n.º 1372/09.7BESNT, disponível para consulta em www.dgsi.pt.

Pelo exposto, o critério do *benefício* não pode, a nosso ver, operar em sede de obrigações de meios, como é o caso do patrocínio judiciário e outras prestações análogas. Desde logo, porque submete a localização do rendimento e a consequente repartição da competência tributária à lógica do resultado da prestação. A título de exemplo, se um sujeito passivo que contrata patrocínio judiciário numa jurisdição estrangeira for totalmente vencido na respetiva causa, dificilmente daí retiraria algum benefício. Como tal, o referido critério apenas operaria nas situações em que se verificasse um benefício económico na esfera do sujeito passivo, sendo que nos casos de derrota parcial o critério teria de operar em função da respetiva sucumbência (?). Não se trata, pois, de um critério consistente com os princípios da legalidade fiscal e da segurança jurídica e, tão-pouco, com a lógica da repartição da competência fiscal internacional.

In limine, se aceitássemos o sobredito critério do *benefício* enquanto critério operacional para aferir da *utilização* de um serviço, numa lógica de tributação analítica, então o Estado português, *ad terrorem*, teria competência ilimitada para tributar os rendimentos em causa. Não nos parece que seja essa a lógica subjacente às *normas de delimitação* (*Grenznormen*) do direito fiscal internacional.

4. Conclusão

No plano do direito fiscal internacional, a dificuldade de tributar os serviços técnicos prestados por prestadores de serviços não residentes, ao abrigo do regime unilateral, pode implicar uma vantagem fiscal destes face aos prestadores de serviços nacionais. Sendo um problema comum, quer aos países desenvolvidos, quer aos países em vias de desenvolvimento, o problema adensa-se relativamente a estes últimos, na medida em que são tipicamente países importadores de serviços técnicos, caracterizados pela exiguidade administrativa, no que tange ao controlo e limitação da erosão da base tributável.

Num contexto internacional, em que o nexo subjacente aos elementos de conexão no direito fiscal internacional se encontra em discussão à escala global, designadamente no plano da OCDE, entendeu-se oportuno analisar, à luz do regime unilateral do IRC, o tratamento das prestações de serviços jurídicos adquiridos a entidades não residentes. Outras tipologias de serviços poderiam ter sido tratadas, designadamente no âmbito da economia digital. Todavia, não foi preciso ir tão longe para demonstrar a complexidade das normas em apreço e a incoerência do resultado interpretativo que a mesma pode potenciar, quer em sede administrativa, quer em sede judicial. Esperamos que esta reflexão contribua para um debate mais amplo no que respeita à articulação dos princípios da praticabilidade e eficiência, por um lado, e da igualdade e segurança jurídica, por outro, no plano do direito fiscal internacional.