

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 687/2016-T

Tema: IRC – Tributação autónoma; Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Luís M. S. Oliveira e Luís Manuel Pereira da Silva, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

I – RELATÓRIO

1. No dia 20 de Novembro de 2015, A... Sociedade Gestora de Participações Sociais S.A., NIF..., com sede na Rua..., Lote ..., ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional n.º 2014..., de 09 de Outubro de 2014, relativo a imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) do ano de 2011, no valor total a pagar de € 1.419.523,93, incluindo juros compensatórios e de mora.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que:
 - i. A Impugnante apurou em 2011 uma matéria colectável de € 1.336.345,40;

- ii. A administração tributária alterou o valor da matéria colectável assim apurada para € 3.177.972,20 em resultado das correcções ao valor do lucro tributável declarado pela Impugnante, acrescentando-lhe custos que entendeu esta ter indevidamente deduzido, no valor de € 1.663.956,37, por os achar em violação da disciplina do artigo 65.º n.º 1 do Código do IRC (atual 23.º-A n.º 1, alínea r) referente a pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, e liquidou uma importância de € 582.384,73 relativa a tributação autónoma agravada à taxa de 35% referida no artigo 88.º n.º 8 do CIRC.
- iii. O artigo 65.º do Código do IRC (actual artigo 23.º-A n.º 1, alínea r), referente a pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, é uma regra anti-abuso, na medida em que visa desincentivar ou sujeitar a requisitos mais onerosos o uso de uma determinada conduta abstractamente apta a produzir uma vantagem fiscal tipicamente ilegítima.
- iv. Essa regra não constitui, todavia, uma presunção legal na aceção da resposta da AT – pois não se trata de inferir um facto incerto através da observação de um facto certo, mas apenas de dispensar a AT da prova de determinados factos.
- v. Para além de não constituir uma presunção legal, a disciplina do artigo 65.º do CIRC não é susceptível de pôr em crise a missão da administração tributária de colaborar com o sujeito passivo, prosseguir a verdade material e exercer o seu poder-dever de inquisitório.
- vi. Isto é, embora o ónus da prova recaia essencialmente sobre o sujeito passivo, a AT não está – nem poderia estar – dispensada de colaborar nesse seu esforço probatório (neste sentido, vide os acórdãos arbitrais proferidos no âmbito dos processos n.ºs 10/2012, 11/2012 e 148/2013).

- vii. A decisão aqui impugnada é assim desde logo ilegal, uma vez que procede do entendimento contrário de que “da norma especial contida no art. 65.º do CIRC decorre antes a existência de uma verdadeira presunção legal” e “nem a AT está obrigada a concorrer para aquele esclarecimento ao abrigo do princípio do inquisitório.”
- viii. Não podia a AT desconsiderar toda a prova documental que a ora Requerente reuniu, bastando-se com a afirmação de que foi emitida em 2010 e não em 2011, e recusar ouvir as testemunhas cuja inquirição a Requerente requereu, por tanto não lhe parecer “manifestamente indispensável”, e ao mesmo tempo manter a sua conclusão de que as provas apresentadas “não são suficientes para aferir da realização efectiva do serviço de armazenamento.”
- ix. Sendo certo que a lei não exige qualquer formalismo, vigora, quer quanto à sua produção e quer quanto à respectiva valoração, o sistema da prova livre, podendo consequentemente socorrer-se o sujeito passivo e a AT de todos os meios de prova legalmente permitidos.
- x. O que o artigo 65.º do CIRC faz é dispensar a AT da prova de que as operações não se realizaram efectivamente ou de que têm carácter anormal ou montante exagerado, prova essa que, na ausência de regra especial em contrário, à AT caberia fazer nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT.
- xi. Exige assim o dispositivo que, para afastar a desconsideração dos pagamentos feitos, devem estes corresponder, em primeiro lugar, a operações efectivamente realizadas – por justa contraposição a operações que não se realizaram, ou que apenas ocorreram de forma simulada.
- xii. Exige ainda o dispositivo em causa que o contribuinte demonstre o carácter normal da operação ou o carácter não exagerado do seu preço.

- xiii. Estes dois últimos elementos, sendo assim apresentados de forma alternativa, implicam que ora Requerente prove apenas um deles.
- xiv. O carácter normal da operação apela às regras da experiência e à comparação desses pagamentos com pagamentos que ocorram em circunstâncias similares.
- xv. O carácter não exagerado do preço assenta, por sua vez, necessariamente em juízos de experiência comum que têm como referência não só a normalidade, mas também a proporcionalidade.
- xvi. No caso dos presentes autos, a ora Requerente demonstrou que aqui se tratou verdadeiramente de um serviço efectivo, real, prestado sobre coisas concretas e palpáveis que de facto forneceu, propondo-se um investimento de características consentâneas como os seus objectivos de firmar uma presença sólida e reconhecida num mercado novo em que sozinha se conseguiu sedimentar.
- xvii. A Requerente fez prova da realização real e efectiva das operações, provando para o efeito que os materiais e equipamentos que exportou para ... permaneceram no armazém de B... sito em ..., Venezuela, indicando documentadamente, embarque a embarque, os respectivos volumes parcelares e hiatos temporais de armazenamento.
- xviii. A AT preferiu, todavia, ignorar quer as facturas, quer os respectivos documentos de acompanhamento de exportação (DAU), quer os Bills of lading (B/L), quer as “packing list”, quer as guias de transporte quer a Requerente lhe ofereceu, que, conjuntamente, comprovam que o armazenamento foi efectivamente prestado, incidindo sobre os materiais e equipamentos que a ora Requerente exportou para a Venezuela.
- xix. Todos os empresários venezuelanos que, na sequência do sucesso do projecto de ..., contrataram a ora Requerente, estão unidos por antigos e sólidos laços de afectividade e confiança recíproca, pelo

que jamais aceitariam contratar com a ora Requerente se esta de algum modo frustrasse as expectativas de C....

- xx. Daí que tenha sido decisiva a capacidade da ora Requerente para encontrar e assumir os custos de uma solução que garantisse que os equipamentos fossem todos exportados ainda em 2010, pese embora que a obra não reunisse ainda as condições necessárias para os receber.
- xxi. Foi na verdade B... quem decidiu, por iniciativa própria e exclusiva, facturar os serviços em causa nos presentes autos através de uma sociedade sua sedeada nas Ilhas Virgens Britânicas.
- xxii. Dessa circunstância não decorre, porém, a automática desconsideração total do custo e a tributação autónoma agravada que a administração tributária propôs.
- xxiii. Desde logo, porque a ora Requerente fez prova de que não houve qualquer simulação, mas uma operação real.
- xxiv. Mas também porque a ora Requerente fez prova de que não seria anormal, nem mesmo em Portugal, cobrar o preço que lhe foi cobrado por serviço idêntico.
- xxv. Constituiu assim um encargo não só real, efectivo, de natureza não anormal nem valor exagerado, como também rigorosamente indispensável à realização dos proveitos realizados pela ora Requerente na venda dos múltiplos projectos de frio industrial para a Venezuela que deram azo a um volume de mais de 50 milhões de dólares americanos de facturação, o custo em causa nos presentes autos.
- xxvi. Também por isso, por errada interpretação e aplicação do artigo 65.º n.º 1 do CIRC, é ilegal a correcção do lucro tributável da ora Requerente, na parte em que desconsidera a dedução desse custo, como é na parte em que impõe uma tributação autónoma agravada de mais de meio milhão de Euros.

- xxvii. É ainda ilegal a decisão impugnada, igualmente por violação do artigo 65.º n.º 1, in fine, do Código do IRC, mas também dos artigos 58.º e 60.º, ambos da LGT, pois omitiu qualquer referência aos elementos e argumentos apresentados pela ora Requerente em sede administrativa.
- xxviii. É outrossim ilegal a decisão impugnada, por violação dos artigos 77.º, n.º 1 e 2 da LGT e 124.º e 125.º do CPA em vigor à data, pois procede de fundamentação que não é contextual do acto de liquidação adicional, nem é compatível com o pressuposto que determinou a aplicação do artigo 65.º, n.º 1 do CIRC, sendo por isso contraditória.
- xxix. Não é conciliável dizer, de um passo, que a realização efectiva da operação não se verificou, e de um outro, que não se aceita a dedutibilidade do respectivo encargo porque foi contabilizado num exercício errado, como faz a decisão impugnada quando, de modo absolutamente inovatório, veio consignar que “segundo o princípio da especialização dos exercícios (artigo 18.º do CIRC), a serem considerados, estes custos deverão ter sido (sic) contabilizados no exercício de 2010 e não no exercício de 2011, aqui em análise” – argumento este que não integrou o suporte fundamentador do acto de liquidação sindicado.
- xxx. É finalmente ilegal a decisão impugnada, porquanto decorre de uma interpretação do artigo 69.º, alínea e) do CPPT que redundaria na proibição do reclamante produzir prova testemunhal, resultado que seria manifestamente inconstitucional, se tolerado, por violação dos artigos 20.º, n.º 1, 266.º e 268.º, todos da Constituição da República, em conjugação com o princípio da proporcionalidade, tal como, em situações semelhantes, julgou o Tribunal Constitucional.
- xxxi. Em síntese conclusiva, e conforme dimana de jurisprudência arbitral, “nunca estaria a AT dispensada, mesmo em presença da referida inversão do ónus da prova, de, a propósito da aplicação da

medida anti-abuso em causa, fazer uma fundamentação adequada nos termos do artigo 65.º [do Código do IRC]. Ora, isso não aconteceu, tendo-se a AT desonerado dessa obrigação, com base no pretense carácter absoluto da inversão do ónus da prova, que, no contexto específico do processo tributário, não pode jamais, como é óbvio, levar a dispensa de fundamentação”.

3. No dia 23-11-2015, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 14-01-2016, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 29-01-2016.
7. No dia 08-03-2016, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. No dia 06-06-2016, com continuação no dia 18-07-2016, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram prestados depoimentos de parte e inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente, tendo ainda sido prorrogado por dois meses o prazo fixado no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, prazo esse que foi prorrogado novamente, nos mesmos termos, por despacho datado de 26-09-2016.

9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da AT, que se deu a 18-10-2016.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente foi objecto de uma acção de inspecção, efectuada ao abrigo da OI2014..., no âmbito da qual a AT considerou o seguinte, quanto a pagamentos a entidades não residentes, sujeitas a um regime fiscal privilegiado:
- a. Da análise à conta corrente do fornecedor D..., Ltd, verificou-se que a A... contabilizou no exercício de 2011, recibos emitidos por esta entidade, por contrapartida de contas de gastos, nos termos do quadro seguinte:

Recibos emitidos pela Solaris durante o ano de 2011 à A...					
Conta de Gastos	Data	Recibo nº	Descrição	Valor (€)	Valor (USD)
6253 13 Transporte de mercadorias	23-09-2011	2011-1	Costes nro 1 de "Sistema de transportadores" para grupo "E..." situada em ... - Venezuela	45.800,00	61.871,22
6111 13 Mercadorias - Obras	23-09-2011	2011-	Suministro de materiales Y accesorios para proyecto situada en ... - Venezuela	17.989,72	24.302,31
6121 13 Materias primas - Obras	23-09-2011	2011-	Suministro de materiales Y accesorios para proyecto situada Venezuela	17.416,37	23.527,78
6111 13 Mercadorias - Obras	28-09-2011	2011-	Gastos de nacionalizacion de materiales Y accesorios para proyecto " ... situada en: ... - Venezuela	2.086,07	2.828,08
6111 13 Mercadorias - Obras	28-09-2011	2011-	Gastos de nacionalizacion de materiales Y accesorios para proyecto " ... Tunnel Inter", situada Venezuela	25.399,87	34.434,80
6261 1112 - Aluguer de espaço	14-11-2011	2011-	Costes Nro de "Cedència de Mano de Obra Y Alquiler espaço para Obra ...	290.894,28	400.000,00
6221 23 Trabalhos especializados	14-10-2011	2011-1	Costes Nro de "Cedència de Mano de Obra Y Alquiler espaço "situada en: Venezuela"	202.206,88	275.000,00
6221 23 Trabalhos especializados	11-11-2011	2011-	Costes Nro de "Cedència de Mano de Obra Y Alquiler espaço "situada en: Venezuela"	135.820,90	249.000,00
6221 23 Trabalhos especializados	11-18-2011	2011-1	Costes Nro de "Cedència de Mano de Obra Y Alquiler espaço "situada en: Venezuela"	148.896,27	199.521,00
6221 23 Trabalhos especializados	28-11-2011	2011-	Costes Nro de "Cedència de Mano de Obra Y Alquiler espaço "situada en: Venezuela"	250.000,00	335.000,00
6221 23 Trabalhos especializados	09-12-2011	2011-	Costes Nro de "Cedència de Mano de Obra Y Alquiler espaço "situada en: Venezuela"	477.447,01	639.779,00
Total				1.663.956,37	2.245.263,99

b. Da análise dos referidos recibos, verifica-se que a D...tem a sua sede em..., ..., ..., British Virgin Islands, sendo portanto uma entidade sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, que consta na Portaria no 292/2011 que define a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis.

- 2- No cumprimento no disposto no n.º 4 do artigo 65.º do C.I.R.C, em 22/05/2014, a A... foi notificada para apresentar a prova de que os documentos emitidos pela D... e contabilizados nas rubricas 622123 – Trabalhos especializados e 62611112 – Aluguer de Espaço, (recibos 2011-07 a 2011-12 inclusive, já identificados no quadro anterior) correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.
- 3- Em 23/06/2014, e em resposta à notificação efectuada, o sujeito passivo entregou os seguintes documentos/esclarecimentos:

a. Documento elaborado em Word com o enquadramento da operação;

- b. Contrato celebrado em 03/01/2011 entre a D... e a A... (Contract of Equipment and material Storage and Handling);
 - c. Extratos das contas 622123 – Trabalhos especializados – IVA Isento e 62611112 – Aluguer de espaço – IVA n/Ded. referentes ao ano de 2011 onde estão contabilizados os documentos emitidos pela D...;
 - d. Documentos comprovativos dos pagamentos efetuados à D... LTD.;
- 4- Em 27/06/2014, a representante da Requerente referiu em termo de declarações que todos os projectos que a A... tinha na Venezuela são vendas de equipamentos contabilizadas na conta 71 – Vendas de mercadorias e que a compra de equipamentos pode ser efectuada em Portugal ou no mercado externo, nomeadamente no Norte da Europa, sendo contabilizada na A... na conta 31 – compra de mercadorias, e que no exercício de 2011 o único projeto que a A... tinha na Venezuela era com um único cliente com a designação de Grupo E... .
- 5- Em 07/07/2014, no cumprimento no disposto no n.º 4 do art.º. 65 do C.I.R.C, a A... foi notificada para apresentar a prova de que os documentos emitidos pela D... e contabilizados nas rubricas 61 – custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas e 625 – transporte de mercadorias, (recibos 2011-01, 2011-03, 2011-04, 2011-05 e 2011-06) correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.
- 6- Em 06/08/2014, e em resposta à notificação efectuada, o sujeito passivo entregou os seguintes documentos/esclarecimentos:
- a. As facturas emitidas pela A... ao Grupo E..., relativamente ao projeto do ..., referindo-se estas aos proveitos associados aos custos contabilizados pela D...;
 - b. Documento elaborado em Word com o enquadramento da operação;
 - c. Factura emitida pelo fornecedor F... relativa à aquisição do Túnel de congelação, cuja montagem implicou a compra de alguns materiais de recurso;
 - d. Contrato celebrado entre a F... e a A... em 22/12/2009 referente aos detalhes técnicos do Túnel de congelação;

- e. Referiu ainda que já tinha entregue os recibos emitidos pela D...(nos 2011-01, 2011-03, 2011-04, 2011-05 e 2011-06) e os respectivos documentos de pagamento.

7- No RIT a AT concluiu o seguinte:

“**A. Da análise às cláusulas do contrato** celebrado em 03/01/2011 entre a D... e a A... resultou a seguinte conclusão: não existe qualquer referência à localização do imóvel, não ficando provado que o armazém pertencente à D... se situe na Venezuela, local onde o s.p refere que a D... detém um armazém e onde são guardados os referidos equipamentos.

O ponto 7 do referido contrato refere que “o custo do serviço mencionado tem um valor máximo de 2.500.000 dólares e deve ser pago de acordo com uma percentagem da utilização das instalações, não referindo as regras de utilização, estipulando um valor máximo de 2.500.000 dólares consoante a utilização. Não é definido o custo total do serviço, este corresponde a um valor variável subjectivo, consoante a utilização. O s.p não juntou a prova da efectiva utilização das referidas instalações, nem documentação que discrimine e comprove os valores debitados pela D... .

Foi possível ainda verificar que o mesmo nada refere sobre as formas de pagamento.

Neste sentido, para demonstrar da veracidade das operações realizadas, é insuficiente apresentar os contratos celebrados entre as partes. As disposições legais instituídas pelo artigo 65.º do CIRC, inserem-se num conjunto de normas mais alargado, denominadas genericamente por medidas anti-abuso, destinadas a combater a evasão e fraude internacionais. Estas disposições traduzem-se, nomeadamente, na introdução de medidas restritivas na aceitação da dedutibilidade fiscal de determinadas importâncias relativas a operações realizadas com paraísos fiscais, consubstanciadas numa maior exigência na comprovação da sua efetividade e valor.

B. Relativamente aos recibos emitidos pela D...

Os valores contabilizados em contas de gastos estão documentados por onze recibos emitidos pela D... entre 23 de Setembro e 09 de Dezembro de 2011, sendo que, o recibo no 2011-08 foi emitido em data anterior ao recibo no 2011-07, conforme se verifica da análise dos referidos recibos.

Nos recibos 2011-1, 2011-03, 2011-04, 2011-05 e 2011-06, as descrições dos serviços prestados são genéricas “gastos de nacionalizacion, sistema de transportadores e suministro de materiales, todos situados em...”. Não referem por exemplo qual o período em que o serviço foi prestado, nem discriminam/quantificam cada uma das rubricas mencionadas.

O s.p em resposta à notificação efetuada em 07/07/2014, refere que estes gastos dizem respeito a custos inerentes ao desalfandegamento de equipamentos destinado ao projeto de um ... para o Grupo E... e a fornecimentos de materiais necessários para dar apoio à montagem do Túnel de Congelação. No entanto o s.p não junta comprovativos do desalfandegamento das mercadorias que comprovem que a entidade responsável pelo desalfandegamento seja a D... e que de facto estes gastos tenham existido.

Também nos recibos no 2011-07, 2011-08, 2011-09, 2011-10, 2011-11 e 2011-12, todos eles referem uma descrição genérica, não discriminando nem o período nem a efetiva natureza do serviço prestado, nem a forma de cálculo do valor neles mencionado.

Foi ainda possível verificar que em todos os recibos emitidos pela D... os mesmos não identificam as formas de pagamento (transferência bancária, cheque, entre outros);

A numeração dos recibos é sequencial, existindo uma falha no recibo 2011-02, o que significa que entre o período de 23 de Setembro a 09 de Dezembro de 2011 a D... só emitiu recibos para uma única entidade, a A... .

C. Relativamente aos meios de pagamento apresentados

Os documentos comprovativos dos pagamentos apresentados pelo s.p na sequência das notificações efetuadas são os que constam do quadro seguinte:

Documentos comprovativos do pagamento à D... apresentados pelo s.p. na sequência da notificação efetuada						
Conta	Recibos emitidos pela D... ano de 2011			Pagamento dos referidos recibos		
	Recibo nº	Data	Valor (USD)	Data	Valor (USD)	Beneficiário
625313 Transporte de mercadorias	2011-4	23-09-2011	61.871,22	15-11-2011	61.871,22	D... .Ltd
611113 Mercadorias - Oiras	2011-1	23-09-2011	24.302,31	15-11-2011	24.302,31	D... .Ltd
611113 Mercadorias - Oiras	2011-4	23-09-2011	23.527,78	15-11-2011	23.527,78	D... .Ltd
611113 Mercadorias - Oiras	2011	28-09-2011	2.828,08	15-11-2011	2.828,08	D... .Ltd
611113 Mercadorias - Oiras	2011-4	28-09-2011	34.434,60	15-11-2011	34.434,60	D... .Ltd
6261112 Aluguer de espaço	2011-4	14-11-2011	400.000,00	24-11-2011	400.000,00	D... .Ltd
				08-04-2011	30.000,00	A... Venezuela, c.a
				02-12-2011	70.000,00	A... Venezuela, c.a
622123 Trabalhos especializados	2011-1	14-10-2011	275.000,00	09-09-2011	40.000,00	Ordem Pagamento s/ Estrangeiro Ref. 201...
					338,24	
622123 - Trabalhos especializados	2011-4	11-11-2011	249.000,00	31-12-2011	134.661,76	Encontro contas do grupo E...
622123 - Trabalhos especializados	2011-1	11-18-2011	199.521,00	31-12-2011	249.000,00	
622123 - Trabalhos especializados	2011-1	25-11-2011	335.000,00	31-12-2011	199.521,00	
622123 - Trabalhos especializados	2011-1	09-12-2011	639.779,00	31-12-2011	335.000,00	Encontro contas do grupo E...
			2.245.263,99		228.778,24	
					1.834.263,23	

Da análise do quadro anterior é possível verificar que:

Os recibos no 2011-01, 2011-03, 2011-04, 2011-05, 2011-06 e 2011-07 foram pagos durante o ano de 2011, no valor total de 546.963,99 dólares. O beneficiário das transferências financeiras para pagamento dos referidos recibos foi a sociedade D..., Ltd.

Relativamente ao recibo no 2011-08 os beneficiários foram, a A... Venezuela, c.a no valor total de 100.000,00 dólares, Grupo E... através de encontro de contas no valor total de 134.661,76 dólares. O montante de 40.000,00 dólares o beneficiário não foi identificado apenas existindo uma ordem de pagamento s/ Estrangeiro (Ref. 2011...), conforme documento bancário. De acordo com informações prestadas verbalmente pela TOC, foi referido que a D... é uma empresa que faz parte do Grupo E..., sendo o Grupo E... cliente e ou fornecedor do s.p foi feito encontro de contas.

Nos recibos no 2011-09, 2011-10, 2011-11 e 2011-12 a conta corrente do fornecedor D... foi debitada através de encontro de contas com o grupo E... .

Pelo exposto relativamente aos recibos no 2011-08, 2011-09, 2011-10, 2011-11 e 2011-12, a A... não fez prova do efetivo pagamento dos serviços prestados pela D... .

D. Relativamente à prova de que as operações foram efetivamente realizadas

Relativamente aos recibos nos 2011-01, 2011-03, 2011-04, 2011-05, 2011-06 e 2011-07, o s.p não demonstrou que os serviços prestados pela D... (relativos a custos de desalfandegamento de equipamentos e a fornecimentos de materiais necessários para dar apoio à montagem do Túnel de congelação) foram efetivamente realizados. O s.p não juntou por exemplo, comprovativos do desalfandegamento das mercadorias ou seu transporte.

No que diz respeito aos recibos nos 2011-07, 2011-08, 2011-09, 2011-10, 2011-11 e 2011-12, de acordo com informações prestadas pela diretora financeira da A..., estes gastos foram necessários para o armazenamento dos materiais utilizados nas obras realizadas na Venezuela para o Grupo E... .

Durante o procedimento inspetivo e após notificação efetuada nos termos do nº 4 do artigo 65º do CIRC, o s.p não juntou evidência da utilização eventual do armazém. O s.p refere que estes gastos foram incorridos pela A... uma vez que esta necessitava de guardar os equipamentos para as obras que estava a realizar na Venezuela. No entanto não existe qualquer evidência que as mercadorias foram depositadas num armazém da Venezuela (documentos comprovativos da entrada/saída das mercadorias em armazém). O s.p não comprovou a efetiva da utilização daquele espaço com evidência física do movimento das mercadorias, nomeadamente entradas e saídas, descargas e cargas, ou outras despesas relacionadas com o armazém.

Em ambos os casos o s.p não apresentou documentos que demonstrem a realidade das operações em causa.

E. Relativamente ao carácter anormal ou montante exagerado

Em resposta a ambas as notificações efetuadas ao s.p, verificou-se que a A... não apresentou elementos/documentos que comprovem que todas as operações realizadas pela

D... não têm um carácter anormal e um montante exagerado. O s.p não apresentou orçamentos, contratos, ou de outros elementos comprovativos da realização das operações, e de que os preços acordados eram os normalmente praticados.

Não foram apresentados, por exemplo estudos de mercado que comprovem que os valores pagos à D... não tem um montante exagerado, ou seja que nestas operações tenham sido contratados e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre outras entidades.

Relativamente aos pontos D. e E., veja-se o douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, quando refere o mesmo “ (...) não devem ser aceites como custo, porque emitidas com sede num território com regime de tributação privilegiada, claramente mais favorável sendo que, não obstante notificada para esse efeito, a impugnante não fez a prova exigida pelo art.º 59º, nº1 do CIRC, de que tais facturas correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal nem um valor exagerado”.

Ora, em face dos fundamentos aduzidos, conclui-se que os elementos apresentados pelo sujeito passivo com o objetivo de cumprir os requisitos exigidos pelo artigo 65º nº 1 do CIRC, não permitem comprovar a efetividade das operações praticadas nem a sua normalidade, pelo que os montantes contabilizados nas contas 61 – Custo das Mercadorias Vendidas e das matérias, 625 – Transporte de mercadorias, 622123 – Trabalhos especializados e 62611112 – Aluguer de espaço referentes aos recibos emitidos pela D... à A..., no montante de 1.663.956,37 euros, não são dedutíveis para efeitos fiscais, nos termos do nº 1 do artigo 65º do CIRC.”.

8- Notificada do projecto de correcções, para efeitos do artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPITA, a Requerente exerceu o seu direito de audição prévia, juntou a seguinte documentação:

- i. Guias de transporte emitidas pela sociedade G..., C.A ao Grupo E...– C.A.;
- ii. Documento elaborado em Word assinado pela administração da A..., datado de 12 de Setembro de 2014, pretendendo “clarificar a localização do armazém de uma forma detalhada, a qual no contrato já disponibilizado a vossas excelências não fazia menção.”;

iii. Mapa de Selecção/Avaliação de fornecedores, datado de 20/12/2010.

9- Sobre o direito de audição prévia, no RIT fez-se constar o seguinte:

“de acordo com o disposto no nº 1 do artigo 65º do CIRC, os pagamentos efetuados a entidades com sede em paraísos fiscais não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, salvo se o s.p. provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado Assim, a legitimação para efeitos fiscais da dedução do custo inerente aos recibos emitidos pela D... apenas se obtém, satisfeitos que estejam cumulativamente os dois requisitos constantes do nº 1 do artigo 65º do CIRC, a saber

- materialidade das operações (operações efetivamente realizadas)
- carácter não anormal ou montante não exagerado das operações

Importa salientar que relativamente aos recibos emitidos pela D... nos 2011-1, 2011-03, 2011-04, 2011-05 e 2011-06 o s.p. nada refere.

Dos elementos/esclarecimentos entregues pelo s.p. para comprovar a materialidade das operações relativamente aos recibos nos 2011-07, 2011-08, 2011-09, 2011-10, 2011-11 e 2011-12, referentes aos gastos que foram necessários para o armazenamento dos materiais (aluguer de espaço e cedência de pessoal), o s.p. junta o comprovativo de cópia de várias guias de remessa emitidas durante o ano de 2011, pela sociedade G..., C. A ao GRUPO E...– CA.

Da análise das referidas guias de transporte verifica-se que a entidade G..., C. A., terá sido responsável pelo transporte de vários materiais para o GRUPO E...– C.A, não fazendo qualquer referência à A... .

Verificou-se ainda da análise das referidas guias que o local de carga dos vários materiais ocorreu em ...e o local de descarga em... .

De acordo com informações prestadas pela administração da A..., no âmbito do contrato de cedência de espaço e manuseamento de materiais entre o s.p e a D..., a localização do armazém é em..., que corresponde ao local de carga das guias de transporte apresentadas.

Para além disso verifica-se que o local de descarga dos materiais ocorreu em ..., na Venezuela.

No entanto, verifica-se nos documentos emitidos pela D... que o recibo no 2011-07 – refere “Obra...”, os recibos n.ºs 2011-08 e 2011-11 referem “...” e os recibos n.ºs 2011-09

e 2011-12 referem “...”, não tendo sido apresentada qualquer guia de transporte com origem ou destino nestas localizações, ou qualquer outro documento que comprove a realidade das operações referidas nestes documentos.

Foi ainda possível verificar que de acordo com o estabelecido no contrato entre a A... e o cliente, o transporte das referidas mercadorias seria da responsabilidade da A... .

O projeto designado por ... teve por base a proposta no ...-B/09 “...– ...” estabelecida entre a A... e o Grupo E... . Conforme cópia da mesma, recolhida durante o procedimento inspectivo (Anexo 19), foi possível verificar os termos do contrato estabelecido entre as partes, nomeadamente

“(...) Local de entrega: os nossos preços referem-se aos materiais e equipamentos montados, prontos a funcionar em ..., Venezuela” (fls3),

“(...) Guarda de material: Todo o material por nós entregue na obra, quer esteja ou não montado, ficará à guarda e responsabilidade de V. Ex.as exceptuando-se, porém, o que for depositado em armazém convenientemente seguro que porventura nos venha a ser facultado no local da obra.”

Assim, verifica-se que de acordo com a proposta apresentada, os custos de transporte seriam da responsabilidade da A..., o que de acordo com as guias de transporte apresentadas, não se veio a verificar.

Pelo exposto anteriormente consideramos que os documentos apresentados pelo s.p. são insuficientes para demonstrar a realidade das operações a que se referem os recibos emitidos pela D... .

No que respeita ao carácter não anormal ou montante não exagerado das operações, o s.p. limitou-se a juntar um documento interno - mapa de Selecção/Avaliação de fornecedores, que reflete informação relativa a dois fornecedores que reúnem as melhores condições para serem contratados, tendo por base parâmetros considerados relevantes.

O referido mapa foi elaborado pela A... e tem data de 20-12-2010. Da análise do mesmo verifica-se que foram avaliados dois fornecedores - a D... e a H..., existindo uma matriz de avaliação com diversos itens (preço, condições de pagamento, prazo de entrega, qualidade de serviços, certificado, fidelização/parceria). De acordo com os dados recolhidos através dessa matriz, a D... obteve uma avaliação de 84%, enquanto o fornecedor H... obteve uma avaliação de 50%, pelo que foi seleccionada a sociedade D... .

No que respeita ao mapa de Selecção/Avaliação de fornecedores, cabe salientar que se trata de um documento interno e que o s.p. não comprovou os valores nele evidenciados.

A A... deveria ter comprovado o montante não exagerado da operação, montante esse que teria de ser aferido tendo por base nomeadamente orçamentos ou outros documentos considerados relevantes elaborados por entidades independentes, comprovativos de que os preços acordados eram os normalmente praticados no mercado, tendo em conta as características do serviço contratado.

Ora, o s.p não cumpriu manifestamente a exigência definida no n.º 1 do artigo 65.º do CIRC, no sentido de comprovar não se estar perante um montante exagerado do serviço faturado.

Cabendo à A... o ónus da prova, no sentido de comprovar a substância das operações, o seu carácter não anormal e o seu montante não exagerado, verifica-se que da análise aos elementos entregues em sede de direito de audição, resulta que não se consideram cumpridos os requisitos do artigo 65.º do CIRC.

Por fim importa ainda referir, que o s.p vem solicitar no penúltimo parágrafo do direito de audição, que o valor de 1.841.626,80 euros seja aceite como gasto operacional decorrente da atividade da empresa na Venezuela. Este valor diz respeito ao somatório das correções aritméticas efetuadas no presente relatório (gastos relativos a exercícios anteriores no montante de 177.670,43 euros e pagamentos a entidades não residentes, sujeitas a um regime fiscal privilegiado no montante de 1.663.956,37 euros).”

10-O projecto de correções foi convolado em definitivo e a Requerente notificada do Relatório Final, o que deu origem à liquidação adicional ora impugnada.

11-A Requerente apurou em 2011 uma matéria colectável de € 1.336.345,40, que a administração tributária alterou, com base na contabilidade da ora Requerente, para € 3.177.972,20 em resultado das correções officiosas que constam do Relatório.

12-A AT corrigiu o valor do lucro tributável declarado pela Requerente, acrescentando-lhe custos que entendeu esta ter indevidamente deduzido, no valor de € 1.663.956,37, por os achar em violação da disciplina do artigo 65.º n.º 1 do Código do IRC (actual 23.º-A n.º 1, alínea r) referente a pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.

13-E liquidou uma importância de € 582.384,73 relativa a tributação autónoma agravada à taxa de 35% referida no artigo 88.º n.º 8 do CIRC.

- 14- A ora Requerente conformou-se com as correcções à matéria colectável referentes a “gastos relativos a exercícios anteriores”, no valor de € 177.670,43, e bem assim com a correcção à dedução à colecta referente aos benefícios fiscais (SIFIDE), no valor de € 200.000,00, melhor discriminadas nos pontos III.1.1 e III.2.2 do Relatório e pagou integralmente o imposto resultante das sobreditas correcções que aceitou, no valor de € 274.928,08, apresentado garantia bancária destinada a caucionar o remanescente e respectivo acrescido legal, no valor de 1.458.987,89.
- 15- A 01/04/2015 a Requerente deduziu reclamação graciosa, autuada no Serviço de Finanças de Loures ... com o n.º ...2015... contra aquela liquidação, na parte ora controvertida, a qual foi considerada improcedente por despacho de 18/08/2015.
- 16- No âmbito daquela reclamação foram juntos novos documentos pela Requerente, de cuja análise entendeu a AT que não resultou a prova da efectividade das operações nem que as mesmas não tenham carácter anormal ou sejam de montante exagerado nos termos legalmente exigíveis.
- 17- A Requerente, na reclamação graciosa interposta, arrolou testemunhas que não foram ouvidas pela AT no correspondente procedimento, por não lhe parecer “*manifestamente indispensável*”.
- 18- Não se conformando com o despacho de indeferimento da aludida reclamação graciosa, veio a Requerente apresentar o presente pedido de pronúncia arbitral.
- 19- À data dos factos a ora Requerente dedicava-se à concepção, projecto e execução de instalações de frio industrial, desenvolvendo soluções em todos os segmentos da cadeia agro-alimentar, entre eles a carne, o pescado, a logística, a distribuição alimentar, gelo, bebidas, química e farmacêutica, lacticínios e hortofrutícolas.
- 20- A ora Requerente vinha desenvolvendo e implementando soluções específicas ao nível do arrefecimento rápido, da congelação, da conservação e da climatização, procurando a qualidade e capacidade tecnológica.
- 21- No âmbito da sua actividade a ora Requerente levou a cabo, sensivelmente entre 2010 e 2013, cerca de nove projectos na Venezuela, fornecendo soluções e equipamentos técnicos destinados à indústria alimentar daquele país, designadamente em matadouros de aves, de suínos e de bovinos, câmaras frigoríficas industriais, túneis de arrefecimento rápido e túneis de congelação.

- 22- Até 2010 a presença da A... na Venezuela consistiu num único projecto executado no ano de 2003 para o Grupo E... .
- 23- Nesse projecto, a A... fornecera toda a instalação frigorífica de um matadouro de suínos para o Grupo E... .
- 24- Em 2009, as instalações do Grupo E... de ..., a leste de ..., foram consumidas por um incêndio que as destruiu na sua quase plenitude.
- 25- C..., líder do Grupo E..., solicitou então a proposta da A... para avaliar a forma de reconstruir essas suas instalações que consistiam num matadouro de aves.
- 26- A proposta da Requerente concorreu a par de outras apresentadas pelas outras multinacionais da especialidade – americanas, brasileiras, italianas, espanholas – vencendo, entre outros factores, pela imagem que havia deixado na execução do referido primeiro projecto de 2003.
- 27- A possibilidade de ‘regressar’ à Venezuela foi um objectivo estratégico prioritário da A... .
- 28- O Governo da Venezuela criara um organismo de controlo de política cambial que regulamentava a importação de certos bens (‘CADIVI’), autorizando e avalizando o acesso a moeda estrangeira afecta primordialmente a projectos de interesse nacional como os necessários ao desenvolvimento da indústria alimentar daquele país.
- 29- A Requerente empenhou-se na adjudicação do projecto de matadouro de aves de ..., porquanto tinha a expectativa que tal lhe oferecesse um vasto leque de sucessivas oportunidades de novos negócios naquele país.
- 30- O projecto ...- ... consistiu no fornecimento de uma instalação frigorífica, túnel de congelação, isolamento térmico, portas isotérmicas e estanteria.
- 31- O matadouro de aves de ... ficou dotado de uma capacidade de processar 80 mil aves por turno, possuindo instalações de armazenamento a frio e um túnel de congelação que lhe permite elevar os padrões de qualidade, durabilidade e rotação dos seus produtos.
- 32- O projecto de ... resultou também em cerca de dez milhões e meio de dólares norte americanos de facturação da ora Requerente.
- 33- O mercado venezuelano, que é hoje um dos seus principais mercados da Requerente.

- 34-Perante a conjuntura económica nacional e europeia ocorrida em 2009, e sobretudo em 2010, o Grupo A... decidiu consolidar a sua presença nos mercados emergentes, nomeadamente na Venezuela.
- 35- Posteriormente à adjudicação do projecto ..., a A... logrou obter a adjudicação de outros projectos na Venezuela, que deram azo a mais de 50 milhões de dólares norte americanos de facturação, não só com o mesmo Grupo E..., como também outros clientes recomendados por este grupo.
- 36-Para a empresa I... a ora Requerente forneceu os equipamentos de frio necessários à ampliação de uma fábrica de produtos pré-cozinhados, na localidade de ..., Venezuela, designadamente para o túnel de congelação espiral automático, incluindo duas novas câmaras para a conservação do produto final congelado e três sistemas de desumidificação “IceStop” que reduzem a formação de gelo no interior das câmaras de congelados.
- 37-Para o mesmo cliente, a Requerente forneceu ainda os equipamentos de frio necessários à construção de raiz de uma outra fábrica, também localizada em..., dedicada à transformação de produtos derivados da carne, que incluiu câmaras de conservação, salas de processo climatizadas e cais de expedição e recepção de produto, bem como o projecto de construção isotérmica da fábrica, estanteria automática e dois sistemas “IceStop” na entrada e saída da câmara de congelados existente.
- 38-O controlo e supervisão de todos os equipamentos de produção de frio foi desenvolvido pela A... e é possível monitorizá-los através do software.
- 39-Os projectos de ... totalizaram cerca de sete milhões de dólares norte americanos de facturação para a Requerente.
- 40-Para o Grupo E... a ora Requerente forneceu os equipamentos de frio necessários à remodelação da instalação frigorífica da fábrica de congelação de frangos em ..., que englobou a refrigeração de 11 espaços distribuídos por mais de 9.000 m3.
- 41-Esse projecto de ... totalizou cerca de nove milhões e meio de dólares norte americanos de facturação para a Requerente.
- 42-Para a empresa J... a Requerente forneceu todo o equipamento de frio presente no matadouro de aves de ..., englobando túneis para cristalização de frango, máquinas

- de produção de gelo, salas de produção, cais de mercadorias, câmaras de congelados, distribuídas por duas linhas paralelas de produção que culminam num túnel de congelação automático cujo tempo de retenção variável e capacidade de congelação é de 30 Ton/h de frango com retenção máxima de 300 Ton de produto, representado o topo da tecnologia em “carton freezers”.
- 43- Esse projecto de ... totalizou cerca de dezasseis milhões de dólares norte americanos de facturação para a Requerente.
- 44- A empresa K..., por sua vez, confiou à Requerente a ampliação do seu entreposto de conservação de produtos congelados em..., que contemplou um projecto de construção de uma câmara de congelados de 1.200 m³ dotada de uma estanteria com capacidade para 160 paletes, permitindo 176 toneladas de produto congelado.
- 45- O projecto de ... da K... representou cerca de oitocentos mil dólares norte americanos de facturação para a Requerente.
- 46- Para a empresa L... de M..., a ora Requerente forneceu todo o equipamento de frio necessário à construção de raiz do seu entreposto de congelação de frangos de..., e bem assim o equipamento frigorífico que abasteceu o Matadero..., igualmente situado em... .
- 47- Os dois projectos de ... representaram cerca de treze milhões de dólares norte americanos de facturação para a Requerente.
- 48- Estes projectos surgiram na sequência da adjudicação do projecto ... à ora Requerente.
- 49- Os conglomerados económicos venezuelanos agro-alimentares são detidos por um número reduzido de empresários, pertencentes a grupos familiares que se relacionam entre si.
- 50- C..., líder do grupo com o mesmo nome, é amigo de infância de M..., dono da L..., empresa que se dedica também à indústria alimentar.
- 51- M... tem relações comerciais com a I... há mais de 20 anos e é amigo de longa data de N... (presidente da referida I... que é uma das maiores empresas do sector alimentar naquele país).
- 52- Por sua vez, O...– filha de C... e directora geral do Grupo E...– é amiga de infância de P..., dono da empresa agro-alimentar ... que detém a marca J... .

- 53-A A... aceitou em suportar os encargos associados à armazenagem e manipulação dos equipamentos e materiais que exportou para a obra de ..., tendo em vista a expectativa do desenvolvimento do seu negócio junto dos referidos grupos do sector agro-alimentar venezuelano.
- 54-A necessidade de armazenagem dos equipamentos e materiais da obra de ... resultou da conjugação de dois factores: por um lado, o seu embarque para a Venezuela teve de ser feito ainda em 2010, entre Maio e Setembro, caso contrário a aprovação do ‘...’ caducaria e com isso a disponibilização das divisas por parte do governo venezuelano,
- 55- Por outro lado, a impossibilidade de os colocar imediatamente em obra, pois o local não reunia ainda condições mínimas para os receber, uma vez que a unidade da ... em ... foi consumida por um incêndio ocorrido ainda em 2009 que implicou que a unidade tivesse de ser praticamente reconstruída de raiz.
- 56- O tempo de armazenagem dos equipamentos e materiais fornecidos pela A... correspondeu ao tempo necessário para que a obra apresentasse condições físicas e de segurança para os receber.
- 57- A recepção dos equipamentos em obra só foi possível, faseadamente, ao longo do ano de 2011, em virtude de factores como:
- a demora na peritagem do acidente que motivou o fogo nas instalações;
 - a demora na decisão de indemnização por parte da empresa seguradora;
 - o atraso na aquisição das licenças administrativas para a reconstrução;
 - o atraso nos trabalhos de construção civil.
- 58- Até então, o local não oferecia condições necessárias para manter os equipamentos devidamente protegidos da deterioração por exposição à intempérie, do furto das suas componentes ou da inerente danificação pela proximidade dos trabalhos de construção civil ainda em curso.
- 59- A Requerente aceitou a proposta que deu azo à facturação da empresa D... Ltd, feita por intermédio de B..., que se propôs prestar os serviços de armazenagem e manipulação.
- 60- B... era já conhecido da Requerente pois representava a Q..., C.A (Q...), uma empresa venezuelana que assegurava os trabalhos de construção para o Grupo E...,

- incluindo os de instalação e montagem dos materiais e equipamentos fornecidos pela A..., com quem a ora Requerente teve de se coordenar.
- 61- A Q... fora já a empresa venezuelana que realizara a empreitada de construção civil do matadouro de suínos do Grupo E... em 2003.
- 62- Todos os contactos atinentes aos serviços de armazenagem e manipulação foram sempre estabelecidos com a Q... .
- 63- A relação comercial com a D... surge por iniciativa do dono da Q..., o referido Eng. B... .
- 64- A proposta que este apresentou, de 30 USD por metro cúbico/mês, acrescido de 5 USD por mês ou fracção caso excedesse os 6 meses de calendário, foi tida pela Requerente como razoável e, uma vez que a Q... era já fornecedora do Grupo E... de longa data, a ora Requerente acordou com o seu cliente que seria aquela empresa a garantir a armazenagem dos equipamentos do Grupo E... até que a obra de ... reunisse condições para os receber.
- 65- Uma vez que era ainda incerto o momento em que tal se viria a verificar, foi fixado um tecto máximo de 2.500.000 dólares, que seria reduzido em função da utilização efectiva do armazém.
- 66- A Requerente incorreu nesse custo, porquanto no seu modo de ver tal era importante para salvaguardar o sucesso da obra de ... e assegurar a adjudicação de outros projectos.
- 67- O imóvel onde foram armazenados os materiais e equipamentos que a ora Requerente forneceu ao Grupo E... para a obra de ... fica na zona norte de ..., localidade de... .
- 68- Esse armazém era propriedade da Q..., C.A atrás referida,
- 69- Os serviços de armazenamento facturados pela D... não respeitam às obras de..., ...e..., em que tanto a ora Requerente como a Q... também colaboraram, e mencionadas nos recibos, mas apenas à obra de
- 70- O recibo nº 2011-... emitido pela D... respeita ao preço da instalação e montagem do sistema de abastecimento do túnel de congelação fornecido pela ora Requerente ao Grupo E..., necessário ao transporte das aves ao longo da linha de frio.

- 71- Esse serviço foi prestado pela Q... e o seu valor repercutido no recibo da D... Ltd em referência.
- 72- Os recibos seguintes dizem respeito ao fornecimento de outros materiais acessórios à montagem do túnel de congelação, e aos custos com o desalfandegamento e importação oportunamente aprovados pela Requerente, mediante proposta de C... .
- 73- Os recibos 2011-... e 2011-..., no valor de USD 24.302,31 e 23.527,78, debitam à Requerente os custos incorridos pela Q... junto da R..., C.A e da S..., C.A.
- 74- Esses custos totalizam 205.669,39 bolívares venezuelanos que correspondiam, à data, a 47.830,09 dólares norte americanos.
- 75- Os recibos 2011-... e 2011-..., no valor de USD 2.828,08 e 34.434,60, debitam à ora Requerente os custos incorridos pela Q... junto da G..., C.A. com o desalfandegamento e acessórios.
- 76- Esses custos totalizam 160.224,77 bolívares venezuelanos que correspondiam, à data, a 37.262,68 dólares norte americanos.
- 77- Entre os meses de Maio a Setembro de 2010 a A... processou dez embarques com destino a..., Venezuela, contendo os equipamentos e materiais destinados à obra de ... que permaneceram armazenados em ... até que a obra de ... reunisse as condições necessárias para os receber.
- 78- Normalmente, o percurso por via marítima, de Lisboa a ..., em particular, demora não menos de 25 dias nem mais de 45 dias.
- 79- O primeiro embarque corresponde à factura n.º .../... emitida pela Requerente ao Grupo E..., C.A.
- 80- Desse primeiro embarque constaram os 2054 volumes expedidos sob o documento de acompanhamento de exportação (DAU) de 18 de Maio de 2010 que a ora Requerente apresentou como doc.º n.º 19 com a sua reclamação.
- 81- Esses equipamentos e materiais embarcaram no navio 'OPDR Lisboa/.... operado pela empresa de navegação T... S.A.
- 82- Os equipamentos e materiais foram devidamente acomodados em 17 contentores do tipo High Cube 40' com 1190 metros cúbicos de carga.

- 83-Saíram do porto de Lisboa em 26 de Maio de 2010, com o conhecimento de embarque (“bill of lading”) nº ... que a ora Requerente apresentou como doc.º nº 20 com a sua reclamação.
- 84- E chegaram a ..., Venezuela, em 27 de Junho de 2010.
- 85- Os equipamentos e materiais incluídos no primeiro embarque acham-se integralmente discriminados no documento ‘packing list’ nº .../2009 que a ora Requerente apresentou como doc.º nº 21 com a reclamação.
- 86- Uma vez chegados a..., esses equipamentos e materiais foram postos em armazém (...) de onde saíram para obra em Janeiro de 2011.
- 87- Os equipamentos e materiais incluídos no primeiro embarque estão reflectidos nas guias de transporte da G..., C.A. com destino a ... com os nºs 9 a 11, 19 a 22, 26, 31, e 33 a 35 que a ora Requerente apresentou como doc.º nº 22 com a sua reclamação.
- 88- Esses equipamentos e materiais estiveram em armazém cerca de sete meses, o que correspondeu a um custo total de armazenagem de 291.550,00 USD, acrescido dos inerentes custos de manuseamento e etiquetagem de 5.100,00 USD e 30.810,00 USD, igualmente debitados.
- 89- O segundo embarque corresponde à factura nº .../... emitida pela Requerente ao Grupo E..., C.A que a ora Requerente apresentou como doc.º nº 23 com a sua reclamação.
- 90- Esses equipamentos e materiais embarcaram no navio ‘...’ operado pela empresa de navegação U... .
- 91- Os equipamentos e materiais foram devidamente acomodados num contentor do tipo High Cube 40' com 59 metros cúbicos de carga.
- 92- Saíram do porto de Génova em 28 de Maio de 2010, com o conhecimento de embarque (“bill of lading”) nº ITG... que a ora Requerente apresentou como doc.º nº 24 com a sua reclamação.
- 93- Chegaram a ..., Venezuela, no dia 22 de Junho de 2010.
- 94- Os equipamentos e materiais incluídos no segundo embarque acham-se integralmente discriminados no documento ‘packing list’ nº .../2010 que a ora Requerente apresentou como doc.º nº 26 com a reclamação.

- 95- Esses equipamentos e materiais foram postos em armazém (...) de onde saíram para obra em Fevereiro de 2011.
- 96- Os equipamentos e materiais incluídos no segundo embarque estão reflectidos nas guias de transporte da G..., C.A. com destino a ... com os nºs 38 e 39 que a ora Requerente apresentou sob o doc.º n.º 27 com a sua reclamação.
- 97- Todos esses equipamentos e materiais estiveram em armazém cerca de oito meses, o que correspondeu a um custo total de armazenagem de 18.880,00 USD, acrescido dos inerentes custos de manuseamento e etiquetagem de 300,00 e 30,00, igualmente debitados.
- 98- O terceiro embarque corresponde à factura nº .../... emitida pela Requerente ao Grupo E..., C.A.
- 99- Desse terceiro embarque constaram os 824 volumes expedidos sob o documento de acompanhamento de exportação (DAU) de 15 de Junho de 2010 que a ora Requerente apresentou sob o doc.º n.º 29 com a sua reclamação.
- 100- Esses equipamentos e materiais embarcaram no navio ‘.../Zim Istanbul/...’ operado pela W... S.A. (W...).
- 101- Os equipamentos e materiais foram devidamente acomodados em 4 contentores do tipo High Cube 40’ e num contentor do tipo 20’, com 270 metros cúbicos de carga.
- 102- Saíram do porto de Lisboa em 17 de Junho de 2010, com o conhecimento de embarque (“bill of lading”) nº ZIMULIS... que a ora Requerente apresentou sob o doc.º n.º 30 com a reclamação.
- 103- Chegaram a ..., Venezuela, em 09 de Agosto de 2010.
- 104- Os equipamentos e materiais incluídos no terceiro embarque acham-se integralmente discriminados no documento ‘packing list’ nº .../2010 que a ora Requerente apresentou sob o doc.º n.º 32 com a reclamação.
- 105- Uma vez chegados a ..., esses equipamentos e materiais foram postos em armazém (...) de onde saíram para obra em Abril de 2011.
- 106- Os equipamentos e materiais incluídos no terceiro embarque estão reflectidos nas guias de transporte da G..., C.A. com destino a ... com os nºs 56, 58

- a 61 e 63 a 65 que a ora Requerente apresentou sob o doc.º n.º 33 com a reclamação.
- 107- Todos esses equipamentos e materiais estiveram em armazém cerca de nove meses, o que correspondeu a um custo total de armazenagem de 109.350,00 USD, acrescido dos inerentes custos de manuseamento e etiquetagem de 1.500,00 USD e 12.360,00 USD, igualmente debitados.
- 108- O quarto embarque corresponde à factura nº .../... emitida pela Requerente ao Grupo E..., C.A.
- 109- Desse quarto embarque constaram os 107 volumes expedidos sob o documento de acompanhamento de exportação (DAU) de 28 de Maio de 2010 que a ora Requerente apresentou sob o doc.º n.º 35 com a reclamação.
- 110- Os equipamentos e materiais embarcaram no navio ‘OPDR .../... ...’ operado pela empresa T... S.A. (T...).
- 111- Os equipamentos e materiais foram devidamente acomodados em 4 contentores do tipo High Cube 40’ com 280 metros cúbicos de carga.
- 112- Saíram do porto de Lisboa em 2 de Junho de 2010, com o conhecimento de embarque (“bill of lading”) nº PAIA... que a Requerente apresentou sob o doc.º n.º 36 com a reclamação.
- 113- Chegaram a..., Venezuela, em 03 de Julho de 2010.
- 114- Os equipamentos e materiais incluídos no quarto embarque acham-se integralmente discriminados no documento ‘packing list’ nº .../2009 que a Requerente apresentou sob o doc.º n.º 37 com a reclamação.
- 115- Esses equipamentos e materiais foram postos em armazém (...) de onde saíram para obra em Maio de 2011.
- 116- Os equipamentos e materiais incluídos no quarto embarque estão reflectidos nas guias de transporte da G..., C.A. com destino a ... com os nºs 68 a 73 que a ora Requerente apresentou sob o doc.º n.º 38 com a reclamação.
- 117- Todos esses equipamentos e materiais estiveram em armazém cerca de dez meses, o que correspondeu a um custo total de armazenagem de 140.000,00 USD, acrescido dos inerentes custos de manuseamento e etiquetagem de 1.200,00 USD e 1.605,00 USD, igualmente debitados.

- 118- O quinto embarque corresponde à factura nº .../...emitida pela Requerente ao Grupo E..., C.A.
- 119- Desse quinto embarque constaram os sete volumes expedidos sob o documento de acompanhamento de exportação (DAU) de 28 de Junho de 2010 que a ora Requerente apresentou como doc.º n.º 40 com a reclamação.
- 120- Os equipamentos e materiais embarcaram no navio ‘... .../...’ operado pela empresa de navegação W... S.A. (W...).
- 121- Os equipamentos e materiais foram devidamente acomodados em 3 contentores do tipo High Cube 40' com 210 metros cúbicos de carga.
- 122- Saíram do porto de Lisboa em 1 de Julho de 2010, com o conhecimento de embarque (“bill of lading”) nº ZIMULIS... .
- 123- Chegaram a ..., Venezuela, em 04 de Setembro de 2010.
- 124- Os equipamentos e materiais incluídos no quinto embarque acham-se integralmente discriminados no documento ‘packing list’ nº .../2010 que a ora Requerente apresentou como doc.º n.º 43 com a sua reclamação.
- 125- Uma vez chegados a ..., esses equipamentos e materiais foram postos em armazém (...) de onde saíram para obra em Junho de 2011.
- 126- Os equipamentos e materiais incluídos no quinto embarque estão reflectidos na guia de transporte da G..., C.A. com destino a ... com o nº 75 que a ora Requerente apresentou como doc.º n.º 44 com a reclamação.
- 127- Todos esses equipamentos e materiais estiveram em armazém cerca de dez meses, o que correspondeu a um custo total de armazenagem de 105.000,00 USD, acrescido dos inerentes custos de manuseamento e etiquetagem de 900,00 USD e 105,00 USD, igualmente debitados.
- 128- O sexto embarque corresponde à factura nº .../...emitida pela Requerente ao Grupo E..., C.A.
- 129- Os equipamentos e materiais embarcaram no ‘...’ operado pela empresa de navegação X... .
- 130- Os equipamentos e materiais foram devidamente acomodados num contentor do tipo High Cube 40' com 67 metros cúbicos de carga.

- 131- Saíram do porto de ... em 1 de Junho de 2010, com o conhecimento de embarque (“bill of lading”) n.º
- 132- Chegaram a ..., Venezuela, em 19 de Junho de 2010.
- 133- Os equipamentos e materiais incluídos no sexto embarque acham-se integralmente discriminados no documento ‘packing list’ n.º .../2010 que a ora Requerente apresentou como doc.º n.º 47 com a reclamação.
- 134- Uma vez chegados a..., esses equipamentos e materiais foram postos em armazém (...) de onde saíram para obra em Junho de 2011.
- 135- Os equipamentos e materiais incluídos no sexto embarque estão reflectidos na guia de transporte da G..., C.A. com destino a ... com o n.º 81 que a ora Requerente apresentou como doc.º n.º 48 com a reclamação.
- 136- Todos esses equipamentos e materiais estiveram em armazém cerca de doze meses, o que correspondeu a um custo total de armazenagem de 48.240,00 USD, acrescido dos inerentes custos de manuseamento e etiquetagem de 300,00 USD e 90,00 USD, igualmente debitados.
- 137- O sétimo embarque corresponde à factura n.º .../... emitida pela Requerente ao Grupo E..., C.A.
- 138- Desse sétimo embarque constaram os 168 volumes expedidos sob o documento de acompanhamento de exportação (DAU) de 15 de Junho de 2010 que a ora Requerente apresentou como doc.º n.º 50 com a reclamação.
- 139- Os equipamentos e materiais embarcaram no navio ‘...’ operado pela W... S.A. (W...).
- 140- Os equipamentos e materiais foram devidamente acomodados em 2 contentores do tipo High Cube 40’ com 140 metros cúbicos de carga.
- 141- Saíram do porto de Lisboa em 17 de Junho de 2010, com o conhecimento de embarque (“bill of lading”) n.º ZIMUSLIS... .
- 142- E chegaram a ..., Venezuela, em 09 de Agosto de 2010.
- 143- Os equipamentos e materiais incluídos no sétimo embarque acham-se integralmente discriminados no documento ‘packing list’ n.º .../2010 que a ora Requerente apresentou como doc.º n.º 53 com a reclamação.

- 144- Uma vez chegados a..., esses equipamentos e materiais foram postos em armazém (...) de onde saíram para obra em Julho de 2011.
- 145- Os equipamentos e materiais incluídos no sétimo embarque estão reflectidos nas guias de transporte da G..., C.A. com destino a ... com os n.ºs 89 a 92 que a ora Requerente apresentou como doc.º n.º 54 com a sua reclamação graciosa.
- 146- Todos esses equipamentos e materiais estiveram em armazém cerca de doze meses, o que correspondeu a um custo total de armazenagem de 100.800,00 USD, acrescido dos inerentes custos de manuseamento e etiquetagem de 600,00 USD e 2.520,00 USD, igualmente debitados.
- 147- O oitavo embarque corresponde à factura n.º .../... emitida pela Requerente ao Grupo E..., C.A.
- 148- Os equipamentos e materiais embarcaram no navio ‘...’ operado pela Y... .
- 149- Os equipamentos e materiais foram devidamente acomodados em 3 contentores do tipo Standard 40’ e em 14 contentores do tipo Open Top 40’, com 1037 metros cúbicos de carga integrando 7105 volumes expedidos.
- 150- Saíram do porto de Savannah em 14 de Agosto de 2010, com o conhecimento de embarque (“bill of lading”) n.º SAVPTC... .
- 151- E chegaram a..., Venezuela, em 02 de Setembro de 2010.
- 152- Os equipamentos e materiais incluídos no oitavo embarque acham-se integralmente discriminados no documento ‘packing list’ n.º .../2010 que a ora Requerente apresentou como doc.º n.º 58 com a reclamação.
- 153- Uma vez chegados a..., esses equipamentos e materiais foram postos em armazém (...) de onde saíram para obra em Setembro de 2011.
- 154- Os equipamentos e materiais incluídos no oitavo embarque estão reflectidos nas guias de transporte da G..., C.A. com destino a ... com os n.ºs 96 a 98 que a ora Requerente apresentou como doc.º n.º 59 com a sua reclamação graciosa.
- 155- Todos esses equipamentos e materiais estiveram em armazém cerca de treze meses, o que correspondeu a um custo total de armazenagem de 876.265,00 USD, acrescido dos inerentes custos de manuseamento e etiquetagem de 5.100,00 USD e 106.575,00 USD, igualmente debitados.

- 156- O nono embarque corresponde à factura nº .../... emitida pela Requerente ao Grupo E..., C.A.
- 157- Desse nono embarque constaram os 119 volumes expedidos sob o documento de acompanhamento de exportação (DAU) de 29 de Junho de 2010 que a ora Requerente apresentou como doc.º n.º 61 com a sua reclamação graciosa.
- 158- Os equipamentos e materiais embarcaram no navio ‘...’ operado pela W... S.A. (W...).
- 159- Os equipamentos e materiais foram devidamente acomodados em 2 contentores do tipo High Cube 40’ com 140 metros cúbicos de carga.
- 160- Saíram do porto de Lisboa em 1 de Julho de 2010, com o conhecimento de embarque (“bill of lading”) nº ZIMUSLIS... .
- 161- E chegaram a ..., Venezuela, em 04 de Setembro de 2010.
- 162- Os equipamentos e materiais incluídos no nono embarque acham-se integralmente discriminados no documento ‘packing list’ nº.../2010 que a ora Requerente apresentou como doc.º n.º 64 com a sua reclamação.
- 163- Uma vez chegados a..., esses equipamentos e materiais foram postos em armazém (...) de onde saíram para obra em Outubro e Novembro de 2011.
- 164- Os equipamentos e materiais incluídos no nono embarque estão reflectidos nas guias de transporte da G..., C.A. com destino a ... com os nºs 109 a 117 que a ora Requerente apresentou como doc.º n.º 65 com a reclamação.
- 165- Todos esses equipamentos e materiais estiveram em armazém cerca de quinze meses, o que correspondeu a um custo total de armazenagem de 157.500,00 USD, acrescido dos inerentes custos de manuseamento e etiquetagem de 600,00 USD e 1.785,00 USD, igualmente debitados.
- 166- O décimo embarque corresponde às facturas nºs .../... e ... emitidas pela Requerente ao Grupo E..., C.A.
- 167- Desse décimo embarque constaram os 161 volumes expedidos sob os documentos de acompanhamento de exportação (DAU) de 17 de Setembro de 2010 que a Requerente apresentou como doc.º n.º 68 com a reclamação.
- 168- Os equipamentos e materiais embarcaram no navio ‘...’ operado pela empresa de navegação Z... .

- 169- Os equipamentos e materiais foram devidamente acomodados num contentor do tipo Open Top 40' e noutro do tipo Standard 20', com 90 metros cúbicos de carga.
- 170- Saíram do porto de Lisboa em 21 de Setembro de 2010, com o conhecimento de embarque (“bill of lading”) nº ... (doc.º nº 69 apresentado pela ora Requerente com a reclamação.
- 171- Chegaram a ..., Venezuela, em 25 de Outubro de 2010.
- 172- Os equipamentos e materiais incluídos no décimo embarque acham-se integralmente discriminados no documento ‘packing list’ nº .../2010 que a Requerente apresentou como doc.º nº 71 com a reclamação.
- 173- Uma vez chegados a ..., esses equipamentos e materiais foram postos em armazém (...) de onde saíram para obra em Novembro e Dezembro de 2011.
- 174- Os equipamentos e materiais incluídos no décimo embarque estão reflectidos nas guias de transporte da G..., C.A. com destino a ... com os nºs 118, 120 e 125 que a ora Requerente apresentou como doc.º nº 72 com a sua reclamação.
- 175- Todos esses equipamentos e materiais estiveram em armazém cerca de treze meses, o que correspondeu a um custo total de armazenagem de 76.050,00 USD, acrescido dos inerentes custos de manuseamento e etiquetagem de 600,00 USD e 2.415,00 USD, igualmente debitados.
- 176- A ora Requerente era credora do Grupo E... de um valor de 1.310.578,00 referente à factura nº .../2012.
- 177- Desse valor, a A... recebeu do Grupo E... a quantia de USD 163.617,00, assim decomposta em três pagamentos sucessivos de USD 60.510,17, 39.933,46 e 63.173,37, respectivamente, tendo este último sido integrado na transferência de USD 86.400,31, também para pagamento da factura nº .../2012.
- 178- O direito ao remanescente de USD 1.146.961,00 foi transmitido para a D... Ltd, reconhecendo esta que a dívida de igual montante que à A... lhe caberia pagar se encontrava integralmente satisfeita.
- 179- A Requerente aceitou que a D... se sub-rogasse no seu direito de crédito para com o Grupo E..., dando em contrapartida quitação integral e efectiva dos

valores mencionados nos recibos em referência por compensação, tendo em conta a relação comercial contínua e preexistente entre o Grupo E... e B..., quer através da Q..., C.A (Q...), quer através da própria D... .

- 180- Os custos de transporte, e bem assim os encargos com desalfandegamento, fornecimento de energia, construção civil e afins estavam expressamente excluídos dos fornecimentos da ora Requerente à obra de
- 181- Excepcionalmente, a ora Requerente aceitou suportar alguns custos acessórios ao fornecimento do equipamento da obra de..., bem como os custos de armazenagem e manipulação atrás referidos.
- 182- Uma vez exportado, o equipamento passava a pertencer ao cliente, neste caso ao Grupo E..., não cabendo à ora Requerente assegurar o transporte de ou para a obra, pelo que a Requerente não figura nas guias de transporte dos materiais e não é da sua responsabilidade o local de obra mencionado nos recibos da D... .
- 183- A Requerente apresentou as seguintes propostas de armazenamento:
- Da empresa AA... Portugal, datada de 2015: 20 Euros por metro cúbico/mês;
 - Da empresa AA... Angola, datada de 2015: 3.000 kwanza por metro cúbico/mês;

A.2. Factos dados como não provados

1- A ora Requerente obteve no mercado venezuelano outra proposta para a armazenagem e manipulação do material, concretamente de uma empresa denominada H..., demonstrativa de que o valor acordado com a Q... e facturado pela D... era comparável a outros valores praticados no mercado venezuelano e portanto não exagerado.

2- O armazém de ... era vedado por um perímetro electrificado e guardado por homens armados durante 24 horas por dia.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam

para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e testemunhal e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

As testemunhas inquiridas, bem como as partes que depuseram, apresentaram-se com um discurso sereno e coerente, revelando conhecimento dos factos e respondendo de forma directa às questões colocadas nas instâncias, contextualizando e corroborando a prova documental disponibilizada.

Assim, os factos dados como provados nos pontos 19 a 62 e 64 a 66 foram relatados pelas testemunhas BB..., CC... e, em parte, pela testemunha B... (pontos 59 e 60), no que foram corroborados pelos representantes da Requerente, DD... e EE..., quer pela prova documental disponível.

O ponto 63 foi confirmado pelas testemunhas CC..., B..., e pelos declarantes EE... e DD... .

Os pontos 67 e 68 foram corroborados pela testemunha B... .

O ponto 69 resulta dos depoimentos de BB..., CC... e B..., confirmados pelas declarações de EE... e DD... .

Os pontos 70 a 76, foram corroborados, essencialmente, pela testemunha CC..., bem como, em parte, pelas testemunhas BB... e B..., e pelo declarante EE... .

O ponto 77 foi confirmado pelas testemunhas BB... e B..., e pelo declarante EE... .

O ponto 78, foi corroborado pelas testemunhas BB..., CC... e FF..., bem como pelos declarantes EE... e DD... .

Os pontos 79 a 176 foram confirmados pela testemunha FF..., em conjugação com a correspondente prova documental disponibilizada pela Requerente.

Os pontos 177 a 180 foram confirmados essencialmente pela testemunha BB..., e pelo declarante EE..., sendo ainda tido em conta o depoimento da testemunha B... .

O ponto 182 resulta do depoimento de B..., conjugado com os depoimentos de BB... e CC... e com as declarações de EE... .

O ponto 183 resulta dos documentos 76 e 77, juntos à reclamação graciosa, constante dos autos.

Os factos dados como não provados, devem-se, essencialmente, à prova em sentido contrário que foi produzida, bem como à apreciação pelo tribunal quanto à suficiência ou insuficiência de prova.

Assim, no que diz respeito ao primeiro facto não provado, a testemunha CC..., esclareceu que a análise de preços que foi feita pela Requerente ocorreu após os materiais estarem já armazenados na Venezuela, a testemunha BB... declarou que o preço era idêntico ao ‘das propostas que tínhamos cá, uma de Portugal, uma de Angola, uma talvez da Venezuela’, mas ‘não tinha a certeza’, o depoente DD... declarou não se recordar de ver um mapa comparativo de propostas para armazenamento.

Relativamente a uma alegada proposta recebida da H..., relativamente ao mercado venezuelano, não foi a mesma junta. Assim, o que referiu a AT, no RIT, após audição prévia da Requerente, é um juízo que o tribunal acompanha: *“No que respeita ao mapa de Selecção/Avaliação de fornecedores, cabe salientar que se trata de um documento interno e que o s.p. não comprovou os valores nele evidenciados.”*

Por seu lado, a testemunha B..., dono do complexo de armazéns em questão, esclareceu que o mesmo não dispõe de vigilância armada.

B. DO DIREITO

Conforme indica a Requerente, e aceita a Requerida, a primeira, e fundamental, questão a decidir nos presentes autos, radica em saber se os encargos facturados pela

sociedade D..., Ltd, com sede em..., ..., ..., British Virgin Islands, à ora Requerente, relativos a serviços de instalação, montagem, fornecimento de acessórios, desalfandegamento e importação, por um lado, e de armazenamento, manipulação e etiquetagem, por outro – todos relativos ao projecto ...- ... executado pela Requerente para o Grupo E..., Venezuela – correspondem a operações efectivamente realizadas sem carácter anormal ou montante exagerado.

Questão esta que se coloca, porquanto a referida D... se trata uma entidade sediada nas Ilhas Virgens Britânicas, que consta na Portaria no 292/2011 que define a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis.

O epicentro normativo da questão jurídica a resolver situa-se no artigo 65.º do CIRC vigente à data que, para o que ora importa, dispunha que:

“1- Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado. (...)

4 — A prova a que se refere o n.º 1 deve ter lugar após notificação do sujeito passivo, efectuada com a antecedência mínima de 30 dias.”.

No caso, conforme resulta da matéria de facto provada, a Requerente deduziu para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas à sociedade D..., inquestionavelmente uma pessoa colectiva residente fora do território português e aí submetida a um regime fiscal claramente mais favorável.

Para aferir da legitimidade dessa dedução, não aceite pela AT, e sujeita a tributação autónoma nos termos do artigo 88.º/8 do CIRC aplicável, torna-se, portanto, necessário aferir se:

- i. tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas; e
- ii. não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

*

Como se acaba de ver, a primeira questão a verificar relativamente à legitimidade, ou não, da dedução de custos efectuada pela Requerente, e em causa nos presentes autos de pronúncia arbitral, prende-se com a demonstração de que os encargos deduzidos correspondem a operações efectivamente realizadas.

A este respeito, a Requerente fez um exaustivo e aprofundado esforço probatório, direccionado no sentido de demonstrar, em suma, que efectivamente levou a cabo uma operação de armazenamento e serviços complementares na Venezuela, cujos encargos, em função de vicissitudes da execução contratual subjacente a tais operações, assumiu suportar.

Face à matéria de facto dada como provada, não quedam, neste processo, dúvidas que, efectivamente, a Requerente, no âmbito de uma operação de exportação para a Venezuela, procedeu à remessa de material vário, cujo envio não poderia ser adiado, e que, dado não existirem condições para o receber em obra, houve necessidade de guardar em armazém, naquele referido país. Dúvidas não quedam, igualmente, que a Requerente assumiu perante o seu cliente, o encargo de suportar as despesas a que tal operação de armazenagem deu causa.

Não obstante, entende este Tribunal que tal prova não exaure o ónus probatório que sobre a Requerente impendia.

Considera-se, antes, que a prova de que “encargos correspondem a operações efectivamente realizadas” não se limita à simples prova de que as operações a que correspondem os encargos ocorreram na realidade objectiva, mas implica ainda a demonstração de que as mesmas, tendo-se efectivamente dado na realidade, tiveram como sujeitos o contribuinte que suportou o encargo, por um lado, e a pessoa singular ou colectiva residente fora do território português e aí submetida a um regime fiscal claramente mais favorável, por outro.

Dito de outro modo, a prova da efectividade das operações a que correspondem os encargos deduzidos, relativos a pagamentos feitos a pessoa singular ou colectiva residente fora do território português e aí submetida a um regime fiscal claramente mais favorável, pressupõe uma dimensão objectiva – ou seja, a prova de que na realidade as operações em causa se deram – e uma dimensão subjectiva – ou seja, a prova de que a mesma se deu

entre o contribuinte que pretende deduzir o encargo, e a entidade sujeita a regime fiscal mais favorável.

A não ser assim, de resto, estar-se-iam a admitir dois tipos de situações objectivamente intoleráveis do ponto de vista racional e sistemático, a saber:

- situações em que um contribuinte suporte um encargo correspondente a operações que não lhe digam respeito,;
- situações em que um contribuinte realizasse operações com uma determinada entidade (por exemplo, residente em território nacional), e depois fizesse o pagamento a uma outra entidade, residente fora do território português e aí submetida a um regime fiscal claramente mais favorável.

Assente isto, ou seja, que a prova da efectividade das operações a que correspondem os encargos deduzidos, relativos a pagamentos feitos a pessoa singular ou colectiva residente fora do território português e aí submetida a um regime fiscal claramente mais favorável, pressupõe uma dimensão objectiva e uma dimensão subjectiva, forçosamente se terá de concluir que a Requerente claudicou no cumprimento cabal do ónus probatório que lhe assistia.

Com efeito, não só resulta do acervo fáctico apurado que as operações a que correspondem os encargos deduzidos, e cuja dedução foi corrigida pela AT, não foram realizadas com a D..., como a própria Requerente o acaba por reconhecer.

Assim, resulta, para além do mais, da matéria de facto dada como provada (pontos 62 e 70 a 76) que:

- Todos os contactos atinentes aos serviços de armazenagem e manipulação foram sempre estabelecidos com a Q... O recibo nº 2011-... emitido pela D... respeita ao preço da instalação e montagem do sistema de abastecimento do túnel de congelação fornecido pela ora Requerente ao Grupo E..., necessário ao transporte das aves ao longo da linha de frio, mas esse serviço foi prestado pela Q... e o seu valor repercutido no recibo da D... Ltd em referência;
- Os recibos seguintes dizem respeito ao fornecimento de outros materiais acessórios à montagem do túnel de congelação, e aos custos com o

- desalfandegamento e importação oportunamente aprovados pela Requerente, mediante proposta de B...;
- Os recibos 2011-03 e 2011-04, no valor de USD 24.302,31 e 23.527,78, debitam à Requerente os custos incorridos pela Q... junto da R..., C.A e da S..., C.A;
 - Os recibos 2011-05 e 2011-06, no valor de USD 2.828,08 e 34.434.60, debitam à ora Requerente os custos incorridos pela Q... junto da G..., C.A. com o desalfandegamento e acessórios.

Por outro lado, ao longo dos articulados da Requerente pode ler-se que:

- *“os pagamentos dos recibos 2011-03 a 2011-06 emitidos à Impugnante pela D... têm subjacentes bens e serviços reais, i.e. efectivamente fornecidos à Q... (Q...) pela R... C.A., pela S..., C.A. e pela G..., C.A.”* (ponto 105 do Requerimento inicial);
- *“ficou demonstrado, a D... surgiu apenas por iniciativa de B... e a sua intervenção esgotou-se na emissão das facturas, justamente por determinação unilateral de B...”* (ponto 62 das alegações);
- *“não podia a Impugnante contrariar o ímpeto de B... em fazer emitir as suas facturas através da D..., muito menos quando B...detinha já uma relação muito forte e consolidada com C... .”* (ponto 69 das alegações);

Tudo isto é confirmado pela prova testemunhal inquirida, tendo a testemunha B... afirmado que:

“O contrato inicial fizeram comigo B..., porque entre nós, aqui, a relação sempre foi até então uma relação de confiança, de palavra... O proprietário dos terrenos é a Q..., mas os pagamentos, como tinham que ser em dólares e aqui há um controlo de câmbio, por isso tivemos de fazê-los através de D... . Isso foi uma imposição minha, depois, só lhes disse a eles depois. Eles não sabiam, fizeram contrato comigo, com B..., mas quando chegou a altura de facturar e cobrar, disse-lhes que não podia ser em nome de B..., nem de Q..., porque na Venezuela existe um controlo de câmbio e isso não se pode fazer”.

Todos estes considerandos e afirmações são coerentes com o contexto geral apurado, onde se desenha um quadro no qual a D... surge, unicamente, como um centro de

facturação *off-shore*, utilizado para contornar restrições cambiais, e eventualmente fiscais, na Venezuela, e que, eventualmente, terá sido imposto à Requerente, em função das relações comerciais em que se inseria e que procuraria desenvolver.

Todavia, nenhuma destas circunstâncias é susceptível de abrigo no regime do artigo 65.º/1 do CIRC aplicável.

Efectivamente, a Requerente sabia, ou devia saber, que a D... era residente fora do território português e aí submetida a um regime fiscal claramente mais favorável, e que esta não lhe prestara quaisquer serviços, notando-se que não se demonstra, sequer, que, genericamente, a D... estivesse autorizada a operar na Venezuela.

Daí que, o consentimento da Requerente à facturação pela D..., consciente ou inconscientemente (na perspectiva do quadro normativo em causa é irrelevante), correspondeu ao assumir de um risco da indemonstrabilidade dos pressupostos do regime fiscal a que está sujeita.

Não obsta ao que se conclui o alegado pela Requerente, segundo a qual foi B... quem decidiu, por iniciativa própria e exclusiva, facturar os serviços em causa nos presentes autos através de uma sociedade sua sedeada nas Ilhas Virgens Britânicas, desde logo porquanto sendo a sua contraparte livre de facturar o que lhe aprouver, à Requerente apenas se impõe pagar o que for devido por quem lhe fornecer serviços ou bens, pelo que deveria, para bom cumprimento da lei portuguesa (e provavelmente também da lei venezuelana, mas isso para aqui não releva), a Requerente recusar a facturação pela D... e exigir a facturação da parte do real prestador dos serviços.

Claudica, também, a conclusão da Requerente, segundo a qual fez prova de que não houve qualquer simulação, mas uma operação real. Com efeito, a situação *sub iudice* é um caso típico de simulação relativa, por interposição fictícia de pessoas¹.

Independentemente do mais, e em suma, ao não demonstrar, *in casu*, que as operações a que correspondem os encargos deduzidos, relativos a pagamentos feitos a pessoa singular ou colectiva residente fora do território português e aí submetida a um regime fiscal claramente mais favorável, foram efectivamente realizadas por esta,

¹ A este propósito, cfr., p. ex., o Ac. do STJ de 12-07-2001, proferido no processo 02B511 (disponível em www.dgsi.pt), onde lê, para além do mais, que “A *interposição fictícia*, verifica-se quando um negócio jurídico é realizado simultaneamente com uma pessoa, dissimulando-se nele um outro negócio (real), de conteúdo idêntico ao primeiro, mas celebrado com outra pessoa.”

determina a ilegitimidade de tal dedução, bem como a sujeição daqueles encargos a tributação autónoma.

Argui, ainda, a Requerente que a decisão do Director das Finanças de Lisboa, que indeferiu a reclamação graciosa do acto de liquidação adicional de IRC, respeitante ao exercício de 2011, padecerá de vício de violação de lei, por preterição do dever de investigação e de descoberta da verdade material e por violação do dever de fundamentação suficiente, coerente, contextual e contemporânea do acto, porquanto, e em suma e no seu entender:

- A decisão de indeferimento ignorou ostensivamente a generalidade da prova que a Impugnante reuniu;
- A mesma decisão de indeferimento introduziu a conclusão inédita e incompatível com o fundamento contemporâneo da liquidação adicional, afirmando que os custos diriam respeito a 2010 e não a 2011, e que por isso teria havido violação da especialização dos exercícios;
- Finalmente, a decisão de indeferimento recusou ouvir as testemunhas cuja inquirição a ora Impugnante requereu, por tanto não lhe parecer “manifestamente indispensável”, apesar de manter que as provas “não são suficientes para aferir da realização efectiva do serviço de armazenamento.”

*

Relativamente à primeira das situações em causa, entende a Requerente que a AT:

- Ignorou grande parte da documentação de suporte aos débitos relativos aos serviços de instalação e montagem do sistema de abastecimento do túnel de congelação, materiais acessórios e inerentes custos com o desalfandegamento, porque “são emitidos em 2010, pelo que, desde logo, não cabem na presente análise”;

- Ignorou a totalidade da documentação destinada a reconstituir o percurso dos bens desde a expedição, entre Maio e Setembro de 2010, à colocação em obra, no decurso de 2011, porquanto “dos documentos resulta que os embarques e as próprias facturas emitidas pela reclamante ao Grupo E... datam de 2010”;
- Ignorou a prova do efectivo pagamento dos serviços pois “não data do exercício em análise – 2011”;
- Desprezou as propostas da AA... apresentadas como indício seguro de que tal preço não é anormal nem manifestamente exagerado, uma vez que “datam de 2015”.

Conclui a Requerente que a administração tributária recusa-se a apreciar todo e qualquer documento que não date de 2011, quando é natural que a generalidade dos documentos não date de 2011, e que a recusa da administração em apreciar a prova assim oferecida pela ora Requerente não tem o mínimo arrimo legal.

Ressalvado o respeito devido, entende-se que não assiste razão à Requerente quando afirma que a decisão de indeferimento ignorou ostensivamente a generalidade da prova que reuniu, razão pela qual não terá cabimento, no caso, a jurisprudência por si indicada.

Com efeito, e tal resulta do próprio argumentário da Requerente, a AT não ignorou a prova apresentada pela Requerente, antes, pelo contrário, apreciou-a, em termos que até poderão estar errados (ou seja, a apreciação que a AT faz da prova pode não ser a correcta), mas que não se equiparam a uma falta de apreciação.

De facto, ao referir, por exemplo, que a prova apresentada não releva por se referir a 2010, a AT não está a não apreciar tal prova, mas, justamente, a fazer uma apreciação – ainda que discutível ou incorrecta – sobre a mesma.

Não se verifica, assim, qualquer violação dos artigos dos artigos 65.º n.º 1, *in fine*, do Código do IRC, 58.º e 60º, ambos da LGT, nos termos arguidos pela Requerente.

*

Alega, também, a Requerente, que a

- A decisão do Director das Finanças de Lisboa, que indeferiu a reclamação graciosa do acto de liquidação adicional de IRC, respeitante ao exercício de 2011, consignou que *“segundo o princípio da especialização dos exercícios (artigo 18.º do CIRC), a serem considerados, estes custos deverão ter sido (sic) contabilizados no exercício de 2010 e não no exercício de 2011, aqui em análise”*.
- Com efeito, a tese que a administração tributária assim aventa, alicerçada no princípio da especialização, pressupõe que esta admita que os encargos correspondam a operações que efectivamente se realizaram, embora imputados a um exercício incorrecto, ou seja, já não estaríamos em face de operações que não se realizaram, ou que apenas ocorreram de forma simulada, mas perante operações efectivas, reais, mas cujos encargos inerentes teriam sido contabilizados num exercício errado.
- A fundamentação sucessiva ou a posteriori não é admissível, quando não acompanhada de revogação e prática de um novo acto.
- A aventada violação do princípio da especialização dos exercícios não integra o suporte fundamentador do acto de liquidação aqui sindicado que, como vimos, se confina ao pressuposto de que a ora impugnante não apresentou prova de que as operações em causa nos presentes autos se realizaram efectivamente e de que o seu carácter não é anormal ou o seu preço é exagerado, pelo que essa tese constitui fundamentação que não é contextual, não é coeva do acto de liquidação.
- A aventada violação do princípio da especialização é também incompatível com o pressuposto que determinou a aplicação do artigo 65.º, n.º 1 do CIRC, pois não é conciliável dizer, de um passo, que a realização efectiva da operação não se verificou, e de outro, que não se aceita a dedutibilidade do respectivo encargo porque contabilizado foi num exercício errado.
- É ilegal a fundamentação que se afigura contraditória – isto é, quando os fundamentos não se harmonizem logicamente entre si ou quando não se conformem logicamente com a decisão final.

Ressalvado uma vez mais o respeito devido à opinião da Requerente, afigura-se que também nesta matéria aquela não apresenta o correcto enquadramento jurídico dos factos.

Com efeito, o segmento da decisão do Director das Finanças de Lisboa, que indeferiu a reclamação graciosa do acto de liquidação adicional de IRC, respeitante ao exercício de 2011 que a Requerente isola, não é, devidamente contextualizado, o fundamento decisório de tal acto.

Trata-se, antes, de uma consideração *a outrance*, decorrente da argumentação apresentada pela Requerente em sede graciosa, e que o autor do acto entendeu inserir como um argumento adicional, para lá do quanto expendeu antes, para o caso de se entender que nada do anteriormente expendido procede.

Efectivamente, o sentido do segmento da decisão contra o qual a Requerente se insurge não é o de que não lhe assiste razão por se ter violado o princípio da especialização dos exercícios, mas o de que, ainda que lhe assistisse razão na crítica que faz ao acto reclamado, sempre – do ponto de vista do autor da decisão da reclamação haveria a referida violação.

Daí que, sendo uma argumentação, flagrantemente, subsidiária, não se verifique qualquer contradição com a fundamentação principal, já que, justamente, consta apenas para o caso de não se entender que o quanto foi dito antes procede.

Por outro lado, da circunstância de se tratar de uma fundamentação subsidiária decorre que a mesma é insusceptível de afectar a fundamentação principal. Daí que, apenas e eventualmente, se a decisão da AT quanto à aplicação dos artigos 65.º/1 e 88.º/8 do CIRC aplicável fosse tida por ilegal (o que não é o caso, como se viu antes), se pudesse questionar a validade fundamentante do segmento em questão, para o que seria, para além do mais necessário, verificar se tal segmento não se impunha face à argumentação inovatória da reclamação graciosa, à qual, naturalmente, não está a AT vedada de responder em termos necessariamente inovadores face ao acto primário, onde tais questões não foram colocadas.

Assim, e face ao exposto, não se detecta qualquer violação dos artigos 77º, n.º 1 e 2 da LGT e 124º e 125º do CPA em vigor à data, nos termos arguidos pela Requerente.

*

Por fim, sustenta a Requerente que:

- A prova documental que a decisão de indeferimento analisou, suscitou dúvidas ao órgão decisor, designadamente:
 - o na parte em que a decisão duvida do teor do doc.º n.º 15 por configurar uma “acta ou acordo”;
 - o na parte em que questiona quem pagou ou a que fins se destinaram os bens e serviços patentes nos doc.ºs n.ºs 16 e 17;
 - o quando conclui que as guias de transporte (doc.ºs n.ºs 22, 27, 33, 38, 44, 48, 54, 59, 65 e 72), “apesar de datadas de 2011”, não são suficientes para aferir da realização efectiva do serviço de armazenamento, mas apenas demonstram que a ora Impugnante “procedeu ao envio de determinados materiais direccionado ao Grupo E...”;
 - o quando formula sobre os doc.ºs n.ºs 76 e 77 questões que deixa por responder.
- Não obstante a Requerente ter arrolado duas testemunhas e requerido a sua inquirição, concluiu que não lhe parece “*manifestamente indispensável*” porque “*na realidade, a matéria aqui controvertida e deduzida pela reclamante não sugere para os serviços quaisquer dúvidas na sua resolução, como todo o exposto supra demonstra.*”;
- Sob pena de inconstitucionalidade, a norma do artigo 69º, alínea e) do CPPT tem que ser lida com as devidas ressalvas, donde resulte a possibilidade da Impugnante poder usar todos os meios de prova dos factos que julga relevantes para demonstrar os requisitos de afastamento da estatuição do artigo 65.º, n.º 1 do Código do IRC;
- Caso contrário, a norma de incidência vertida no artigo 65.º, n.º 1 do Código do IRC constituiria uma presunção sem admissão de prova em contrário que, no domínio tributário, violaria o princípio constitucional da igualdade, conexas com o da capacidade contributiva, contidos nos artigos 13º, nº 1, e 104º, nº 3, da Constituição da República.
- Se o artigo 69º, alínea e) do CPPT fosse interpretado como uma proibição do reclamante produzir prova testemunhal, seria inconstitucional por

violação dos artigos 20º, nº 1, 266º e 268º, todos da Constituição da República, em conjugação com o princípio da proporcionalidade.

Uma vez mais, nesta matéria, sempre salvaguardado o devido respeito, não se subscreve o enquadramento jurídico operado pela Requerente.

Com efeito, em passo algum a decisão do Director das Finanças de Lisboa, que indeferiu a reclamação graciosa do acto de liquidação adicional de IRC, respeitante ao exercício de 2011 assenta no entendimento de que do artigo 61.º/1 do CIRC aplicável, e/ou do artigo 69.º/e) do CPPT, decorre uma proibição de produção de prova testemunhal, o que, evidentemente, conduziria às inconstitucionalidades arguidas pela Requerente.

Antes, e como a própria Requerente indica, em tal decisão consta que se considerou que a prova testemunhal arrolada por aquela na reclamação graciosa não parecia “*manifestamente indispensável*”, de onde resulta o entendimento de que da conjugação das normas referidas pela Requerente (do artigo 61.º/1 do CIRC aplicável, e/ou do artigo 69.º/e) do CPPT), decorre que a prova testemunhal é admissível se “*manifestamente indispensável*”, entendimento esse que se tem, igualmente, como correcto.

Eventualmente, poderia questionar-se o acerto ou não de tal juízo, que não deixa de ser objectivamente sindicável dentro do que são os respectivos pressupostos.

Ora, para fundamentar a ilegalidade da decisão do Director das Finanças de Lisboa, que indeferiu a reclamação graciosa do acto de liquidação adicional de IRC, respeitante ao exercício de 2011, por violação do artigo 69.º/e) do CPPT, decorrente da não inquirição da prova testemunhal, incumbia à Requerente demonstrar que tal inquirição era manifestamente indispensável, o que passava, em primeira linha, por no próprio requerimento de reclamação graciosa indicar os factos que pretendia provar com as mesmas e justificar qual a razão pela qual não poderia tal prova ser feita por outros meios.

E, ainda que assim não se entendesse, e se considerasse que basta o mero arrolar de testemunhas com a menção genérica de que se tem a respectiva inquirição por indispensável para o apuramento da verdade material na reclamação graciosa, sempre incumbiria, em sede contenciosa, e face ao estrito teor da norma do artigo 69.º/e) do CPPT, fazer tal demonstração, o que, no caso, não ocorre.

Efectivamente, não se demonstra em sede arbitral que a inquirição das testemunhas em causa fosse manifestamente indispensável para a decisão da reclamação graciosa, não

obstando a tal conclusão a circunstância de nesta sede se ter procedido a tal inquirição, uma vez que os critérios para proceder, ou não, à produção de prova testemunhal, em sede de reclamação graciosa e em sede de processo arbitral tributário são, consabidamente, distintos.

Deste modo, conclui-se não ter havido qualquer violação do artigo 65.º/1 do CIRC aplicável e/ou do artigo 69.º/e) do CPPT, nos termos arguidos pela Requerente, pelo que deve o pedido arbitral improceder.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, manter os actos tributários objecto da presente acção arbitral e condenar a Requerente nas custas do processo, abaixo fixadas, tendo-se em conta o já pago.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 1.153.918,00, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €15.912,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa 8 de Novembro de 2016

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(Luís M. S. Oliveira)

O Árbitro Vogal

(Luís Manuel Pereira da Silva)