

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 419/2017-T

Tema: IRC – Dedutibilidade de gastos - Gastos de carácter anormal ou de montante exagerado.

Decisão Arbitral

Os árbitros José Poças Falcão (árbitro-presidente), Henrique Nogueira Nunes e Leonor Fernandes Ferreira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 21 de Setembro de 2017, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., Lda., NIPC..., matriculada na ... Conservatória do Registo Comercial de Loures sob o n.º..., com sede na Rua ..., N.º..., ..., ..., no Serviço de Finanças Loures ..., tendo sido notificada das liquidações adicionais de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), Liquidação n.º 2017... de 2013 (AT) e Liquidação n.º 2017 ... de 2014 (AT) relativas aos anos de 2013 e 2014, respectivamente, € 172.835,24 e € 239.203,16, valores estes que incluem os juros compensatórios liquidados de € 17.789,86 e € 16.699,20, respectivamente, pretende, com efeito suspensivo da execução, nos termos do art.º 199.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) a fim de se declarar a ilegalidade das liquidações adicionais de IRC supra identificadas por padecerem dos seguintes vícios:

- a) Falta de fundamento legal por errónea qualificação e quantificação dos factos tributários;
- b) Incompetência por caducidade da acção inspectiva;

- c) Contradição da fundamentação e ausência da mesma no relatório que determinou a liquidação;
- d) Inconstitucionalidade das normas aplicadas pela Administração Tributária.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, AT) em 10-07-2017.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 01-09-2017, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66B/2012, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 21-09-2017.

A Requerente foi objecto de uma acção inspectiva, do que foi notificado por carta expedida pela AT em 08-08-2016.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, notificada do pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente e notificada para o efeito, de acordo com o disposto no artigo 17.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), apresentou, em 25-10-2017, a resposta em que defendeu a improcedência do pedido de declaração de caducidade da acção inspectiva, da anulação das liquidações adicionais peticionadas e da restituição do valor depositado a título de caução acrescido de juros à taxa legal.

No dia 18-11-2017 foi proferido despacho arbitral, notificado em 20-11-2017 às partes, a indicar a data de 26-01-2018 para realizar reunião do Tribunal com as partes, para os fins do art.º 18.º do RJAT e depois proceder à produção de prova testemunhal sendo as

testemunhas a inquirir apresentadas pela Requerente, para a inquirição de testemunhas. O Tribunal Arbitral determinou que a Requerente, em 10 dias, procedesse à indicação dos factos controvertidos, passíveis de prova testemunhal.

Em 21-12-2017 foi admitido o requerimento apresentado pela Requerente em 20-12-2017, que consiste na tradução dos documentos em língua estrangeira, ao abrigo do princípio da cooperação (Docs. 5-7, 11-12, 14, 18-27).

A AT não apresentou prova testemunhal nem disponibilizou que a sua funcionária arrolada pela Requerente comparecesse para ser inquirida.

Em 26-01-2018, foi realizada a reunião prevista no artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) e produzida prova testemunhal.

Na audiência de discussão e julgamento, foram inquiridas seis testemunhas arroladas e apresentadas pela Requerente. Foram ouvidas, nessa audiência, as testemunhas que se identificam a seguir, pela ordem em que são mencionadas: B..., C..., D... o, E..., F... e G....

Foi decidido que o processo prosseguisse com as alegações por escrito.

As Partes apresentaram alegações, tendo a notificação das alegações da Requerente ocorrido em 12-02-2018 e a notificação das alegações da AT em 14-02-2018.

A Requerente pretende, assim, que seja declarada a ilegalidade dos actos de liquidações de adicionais de IRC Liquidação n.º 2017 ... de 2013 (AT) e Liquidação n.º 2017 ... de 2014 (AT) relativas aos anos de 2013 e 2014, respetivamente.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 21 de setembro de 2017.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

II. MATÉRIA DE FACTO

Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas com sede em território nacional, tem como objecto social a construção e venda de propriedades, dos adquiridos para esse fim, empreendimentos urbanos e aluguer de imóveis, conforme Certidão Permanente.
- b) A Requerente está, em sede de IRC, enquadrada no regime geral de tributação, com obrigatoriedade de ter a contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística de modo a reflectir todas as operações realizadas e permitir o controlo do lucro tributável.
- c) A Requerente exerce a actividade sob o CAE 41200 e está registada, para efeitos de IVA, com a actividade secundária de Arrendamento de Bens Imobiliários, a que corresponde o CAE 68200.
- d) A Requerente está, em sede de IVA, enquadrada no regime de isenção do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código do IVA) desde que iniciou a sua actividade, em 15-03-1994.
- e) A Requerente entregou as declarações periódicas de IVA, relativas aos períodos 2013-12, 2014-02, 2014-03, 2014-04 e 2014-07.
- f) Com base nessas declarações, a Requerente pagou os montantes de IVA pelos serviços prestados pela entidade H... (doravante denominada simplesmente H...), a qual é uma entidade com sede em Hong Kong e sem sede, estabelecimento

estável ou domicílio em território nacional, por força da aplicação da alínea a) do n.º 6.º do artigo 6.º do Código do IVA.

- g) Todo o IVA pago pela Requerente é receita do Estado.
- h) Nas compras e vendas efectuadas, com a intervenção da H... e com as comissões que lhe foram liquidadas foram cobrados mais 239.745,86 €.
- i) Os serviços prestados pela H... à Requerente estão suportados por factura (conforme Doc. 10, em anexo à Petição Inicial).
- j) A Requerente pagou à H... esses serviços prestados através de transferências bancárias (Conforme Doc. 11, em anexo à Petição Inicial).
- k) A Requerente celebrou escrituras de compra e venda das fracções, sendo os compradores cidadãos chineses (conforme Doc. 16, anexo à Petição Inicial).
- l) A Requerente vendeu fracções por si construídas, sitas na Rua ..., n.ºs..., ... e..., ..., ... (antigos lotes..., ... e ...), a cidadãos chineses, tendo celebrado prévios contratos promessa de compra e venda (conforme Doc. 12, em anexo à Petição Inicial).
- m) Nos contratos não é feita referência à existência de agência de intermediação imobiliária (conforme Doc. 15, anexo à Petição Inicial).
- n) As mencionadas vendas da Requerente foram as seguintes (conforme RIT, p.13/43 e Doc. 15 em anexo a Petição Inicial):

As vendas em 2013 foram as seguintes:

NIF do Adquirente	Nome do Outorgante	Artigo da Matriz	Fracção	Valor do Acto
...	K...		D	586.500,00
			F	
			E	
...	L... (sócio-gerente)		F	360.000,00
			J	
...	Q...		D	260.000,00
...	R...		B	7.000,00
...	M...		R	152.461,15
..	N...		D	226.550,00
...	O...			
...	P...		C	195.000,00
...	G...		L	360.000,00
				2.147.511,15

As vendas da Requerente em 2014 foram as seguintes (conforme RIT, p.14/43 e Doc.15 em anexo à Petição Inicial):

NIF do Adquirente	Nome do Adquirente	Artigo da Matriz	Fracção	Valor do Acto
...	S...		C	606.950,00
			E	
...	T...		G	621.200,00
			E	
...	U...		F	621.850,00
			J	
...	V...		I	300.700,00
			G	
...	W...		H	625.000,00
			C	
...	X...		C	289.000,00
				3.064.700,00

- o) Os rendimentos provenientes das vendas aos cidadãos chineses de fracções dos Lotes ..., ... e ..., localizados na ..., foram os seguintes para os anos de 2013 e 2014 (conforme RIT, p.14/43):

A) **EXERCÍCIO DE 2013 :**

NIF do Adquirente	Nome do Adquirente	Data da Escritura	Artigo da Matriz	Fração	Andar	Lote	Valor do Acto (a)	Comissões (b)	Travelling Costs (c)	Percentagem c/ travelling costs (b)/(a)	Percentagem c/ travelling costs (b+c)/(a)
...	K...	26-12-2013		D	1ª Esq	Lote 22	586.900,00	87.975,00	4.000,00	15%	15,68%
...	Q...	19-12-2013		F	2ª Esq	Lote 21	200.000,00	30.000,00	4.000,00	15%	16,54%
							846.900,00	126.975,00	8.000,00		
									134.975,00		

* a comissão é de 15% sobre o preço de venda, acrescida de €4.000,00 por fração para despesas com viagens

A) **EXERCÍCIO DE 2014:**

NIF do Adquirente	Nome do Adquirente	Data da Escritura	Artigo da Matriz	Fração	Lote	Valor do Acto (a)	Comissões (b)	Travelling Costs (c)	Percentagem c/ travelling costs (b)/(a)	Percentagem c/ travelling costs (b+c)/(a)	Comissões Incompletissimas
...	S...	01-09-2014		C	Lote 18	408.950,00	51.042,50		15,00%		
...	T...	24-04-2014		E	Lote 22	401.200,00	95.190,00	(*)	15,00%		
...	U...	31-03-2014		F	Lote 21	401.850,00	93.277,50	4.000,00	15,00%	15,64%	
...	V...	06-02-2014		I	Lote 22	300.700,00	45.105,00	4.000,00	15,00%	16,33%	
...	W...	12-01-2014		G	Lote 21	420.000,00	63.000,00	4.000,00	15,00%	16%	(*)
...	X...	26-02-2014		H	Lote 21	269.000,00	40.350,00	(*)	15,00%		
							3.064.700,00	489.705,00			

Comissão de Marketing = 15% acrescida de €4.000,00 por fração

(*) comissão paga em 2013
(**) comissão paga à Incompletissimas no valor de € 4000,00 taxação ITA 2014/0

- p) A Requerente celebrou com a H... um contrato denominado de Framework Agreement, com data de 19 de Julho de 2013 (Doc. 6, anexo à Petição Inicial).
- q) Durante o ano de 2013, as facturas de comissões emitidas pela H... à Requerente foram as seguintes (conforme RIT, p.15/43 e Doc. 15 em anexo à Petição Inicial):

Comissões pagas em 2013

FATURA Nº	DATA	BT	IVA
073/2013	16-12-2013	€ 43.000,00	€ 9.890,00
074/2013	16-12-2013	€ 97.750,00	€ 22.482,50
085/2013	12-12-2013	€ 91.975,00	€ 21.154,25
TOTAL		€ 232.725,00	€ 53.526,75

Constatou-se que a comissão paga pela fatura nº 074/2013, foi contabilizada em 2013, tendo a escritura sido realizada em 2014, pela venda dos artigos 2902, frações "G" e "H", do lote 21.

Os valores das comissões incluídos na Base tributável, incluem o valor da comissão (15% sobre o valor de venda), acrescido de €2.000,00 por pessoa ou no máximo €4.000,00 por fração.

- r) Durante o ano de 2014, as facturas de comissões emitidas pela H... à Requerente foram as seguintes (conforme RIT, p.15/43 e Doc. 15, em anexo à Petição Inicial):

Comissões pagas em 2014

FATURA Nº	DATA	BT	IVA
024/2014	13-02-2014	€ 49.105,00	€ 11.294,15
038/2014	05-03-2014	€ 97.277,50	€ 22.373,83
064/2014	21-03-2014	€ 43.350,00	€ 9.970,50
109/2014	28-04-2014	€ 93.180,00	€ 21.431,40
245/2014	17-07-2014	€ 91.042,50	€ 20.939,78
TOTAL		€ 373.955,00	€ 86.009,65

- s) Constatase que relativamente aos dois exercícios é possível estabelecer uma correspondência inequívoca entre a fracção vendida e o gasto com a comissão imputada à venda da fracção (Cfr RIT, p.16/43)
- t) Quando da entrega das declarações anuais, a Requerente declarou os seus principais clientes, através do anexo recapitulativo O, onde constam cidadãos chineses (conforme RIT, p.9/33):

Ano de 2013 – Anexo O

NIF	NOME	ANEXO O (SP)
...	L...	€ 360.000,00
...	G...	€ 360.000,00
...	N...	€ 226.550,00
...	Q...	€ 260.000,00
...	O...	€ 195.000,00
...	K...	€ 586.500,00
...	M...	€ 152.461,00
TOTAL		€ 2.140.511,00

Ano de 2014 – Anexo O

NIF	NOME	ANEXO O (SP)
...	X...	€ 289.000,00
...	S...	€ 606.950,00
...	V...	€ 300.700,00
...	W...	€ 625.000,00
...	U...	€ 621.850,00
...	T...	€ 621.200,00
TOTAL		€ 3.064.700,00

u) O RIT (pp. 22/43 e 23/43) indica que a Requerente apresentou os documentos seguintes:

- o Comprovativo do pedido de transferência para pagamento;
- o Contrato de promessa para compra e venda;
- o Contrato de Reserva;
- o E-mails trocados entre a **A...** e a **H...** relativos ao serviço de acompanhamento do cliente e do negócio;
- o Comprovativo do rendimento associado – extrato de conta de rendimentos e escritura de compra e venda;

- Contratos Celebrados com a **H...** (inclui e-mails trocados entre a **A...** e a **H...**);
- Descrição da prestação de serviços – Contextualização e descrição dos serviços prestados;
- Comprovativos de divulgação dos imóveis na China em formato CD (com "print screen" dos diversos sites onde foram divulgados os imóveis, bem como brochura publicitária dos imóveis da **A...**);
- Juntou ainda por cliente, os seguintes elementos:
 - o Fatura da **H...** (comissão);

v) As facturas dos serviços prestados pela **H...** à Requerente referem no descritivo 'marketing consulting' e 'travelling costs', excepto a factura n.º 245/2014, de 17/07/2014, onde os serviços de marketing se encontram discriminados de forma mais exaustiva.

w) Na sequência da Ordem de Serviço n.º OI2016... e OI2016..., emitidas em 06-04-2016, a requerente foi objecto de acções inspectivas externas, de âmbito geral, que visaram o controlo da sua situação tributária com referência (Doc. 1, em anexo à Petição Inicial).

x) A Requerente foi notificada do Projeto de Conclusões do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), para se pronunciar sobre as correcções propostas, e exerceu o direito de audição prévia por escrito em 31-03-2017, depois de a AT, em 24-03-2017, ter autorizado a prorrogação do prazo para exercer o direito de audição prévia.

- y) O pedido de constituição de tribunal arbitral foi validado e aceite como Processo em fase de procedimento arbitral em 10-07-2017.
- z) A Requerente teve os imóveis em causa nos autos à venda desde 2009 e com o apoio de duas imobiliárias nacionais apenas vendeu dois apartamentos até 2013.
- aa) O Framework Agreement foi discutido e negociado, em reuniões prévias e por correio electrónico, quer com os representantes da H..., em Portugal, quer com os Advogados desta (conforme Doc. 7, em anexo à Petição Inicial e depoimento da testemunha G...).
- bb) O Framework Agreement estabelecia que por cada venda a Requerente pagaria uma comissão de 15 por cento do preço de venda, conforme previsto na cláusula 11 do Framework Agreement, acrescida dos custos de viagens de € 2.000 por pessoa e no máximo de € 4.000 por cada propriedade conforme previsto na cláusula 12 do Framework Agreement (conforme Doc. 7, em anexo à Petição Inicial).
- cc) Entre Setembro de 2013 a Dezembro de 2013 a H... efectuou com os seus clientes dezenas de visitas aos seus imóveis (conforme depoimento das testemunhas B..., C..., F... e G...)
- dd) As fracções que a Requerente vendeu entre Setembro de 2013 e Dezembro de 2013 foram todas vendidas a clientes chineses que lhe foram apresentados pela H... (conforme Doc. 10, em anexo à Petição Inicial e depoimento das testemunhas F... e G...).
- ee) Essas fracções foram vendidas por um valor cerca de 20 por cento, acima do seu valor para o mercado nacional (conforme Doc. 8 e Doc. 22, em anexo à Petição Inicial e depoimento da testemunha G...).
- ff) Em 2013, relativamente aos imóveis vendidos com intermediação de empresas nacionais, nomeadamente a I..., Lda, as comissões praticadas variaram entre 2,2% e 2,5%, sendo que foram cobradas comissões apenas em duas fracções (artigo..., fracção C – Valor do Ato: € 195.000,00 – Comissão € 5.000,00, IVA incluído;

- artigo..., fração D – Valor do Ato: € 226.550,00 – Comissão € 5000,00, IVA incluído)
- gg) Os serviços da H... compreendiam a promoção e angariação de clientes na China por contactos com os seus subagentes, seminários, reuniões com os clientes, produção de material promocional, anúncios na internet etc. (conforme Doc. 9, em anexo à Petição Inicial e depoimento da testemunha F...).
- hh) O valor de comissões cobrado foi o praticado por estas agências Chinesas no mercado nacional, no valor de 15 por cento, sendo esse valor repercutido no valor do imóvel.
- ii) Uma vez que o cliente aceitasse o serviço prestado pela H..., esta empresa fazia o acompanhamento total aos clientes (conforme depoimento da testemunha F...).
- jj) Por cada venda concluída a H... participou na negociação, acompanhou a celebração de cada contrato outorgado, fosse de reserva, de promessa de compra e venda ou contrato definitivo (conforme Doc. 9, em anexo à Petição Inicial e depoimento da testemunha F...).
- kk) Na celebração de cada contrato de compra e venda celebrado entre a Requerente e os Clientes Chineses, intervieram colaboradores da H..., como tradutores e assinaram os mesmos (conforme Doc. 12 e Doc. 13, em anexo à Petição Inicial e depoimento da testemunha F...).
- ll) A complexidade e o volume inerentes ao serviço prestado pela H... aos clientes chineses são muito superiores ao serviço das agências imobiliárias nacionais e em face de clientes nacionais (conforme Doc. 7, em anexo à Petição Inicial e depoimento das testemunhas F..., E... e G...).
- mm) A H... trabalhou intensamente na promoção dos seus apartamentos na China, com a elaboração de materiais promocionais, seminários, contactos com agentes locais etc. (conforme depoimento da testemunha F... e G...).

- nn) Desde 2009 que tinham os apartamentos em venda em duas imobiliárias nacionais que só venderam dois apartamentos (conforme depoimento da testemunha G...).
- oo) Os preços estabelecidos para o mercado nacional foram aumentados para poder incluir os custos com a comissão da H... e com o mobiliário nos imóveis, sendo esse agravamento na ordem dos 20 por cento (conforme depoimento da testemunha G...).
- pp) A Requerente, com o apoio dos serviços da H..., vendeu todos os apartamentos que não se venderam nos quatro anos anteriores, por um valor superior ao que se venderiam no mercado nacional, e num espaço de três meses (conforme depoimento da testemunha G...).
- qq) As imobiliárias nacionais não forneciam os serviços prestados pela H..., aquelas não faziam angariação no estrangeiro, não faziam o transporte de clientes, pagando-lhes as despesas de estadia, não vendiam apartamentos por preços superiores aos que a Requerente tinha em tabela, não tinham tradutores para acompanhar clientes estrangeiros, nem faziam a assistência pós venda ao cliente (conforme depoimento da testemunha D...).
- rr) A Requerente pagou em 10-7-2017 a importância de 13.287,16 correspondente ao valor de liquidação adicional de IRC (Doc. 29, com o requerimento inicial).

Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com o processo administrativo e suportados nos depoimentos prestados na audiência pelas testemunhas inquiridas, as quais confirmaram a generalidade dos factos alegados pela Requerente.

Todas as testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que referiram, tendo convencido o Tribunal que depunham com isenção e verdade.

Em especial a testemunha F... descreveu com rigor a actuação e serviços prestados pela H..., desde a actuação na China até à renovação dos vistos de autorização de residência.

Posição da AT

I.2. DESCRIÇÃO SUCINTA DAS CONCLUSÕES DA AÇÃO DE INSPEÇÃO

Como resultado da ação inspetiva externa efetuada aos exercícios de 2013 e 2014 para efeito de controlo do cumprimento de obrigações tributáveis, foram detetadas irregularidades em seu apuramento do resultado tributável, as quais se encontram discriminadas e fundamentadas no capítulo deste relatório, conforme quadro seguinte:

I.2.1. IRC – Matéria Coletável

Descrição	2013	2014	OBS.
Lucro Tributável Inicial	€68.351,97	€187.746,36	
Correção – Gastos não aceites			
• Comissões	€232.725,00	€373.975,00	III.1
• Perda por imparidade	€44.979,30		III.3
Lucro Tributável Corrigido	€346.056,27	€561.721,36	

I.2.2. IRC – Imposto – Tributações Autónomas

Descrição	2013	2014	OBS.
Tributação Autónoma Inicial	€9.339,26	€2.700,03	
Correção	€81.453,75	€130.884,25	III.2
Tributação Autónoma Corrigida	€90.793,01	€133.584,28	

A AT reconhece que o serviço existiu. A AT conclui que todos os elementos só provam formalmente a prestação do serviço, mas não provam a substância das operações.

A AT alega que não foi demonstrada a adequação do serviço ao resultado obtido.

A AT entende que a Requerente não produziu prova material suficiente que permita aferir da natureza intrínseca do gasto, ou da sua consentaneidade para com a atividade comercial, não sendo possível aferir do seu carácter normal face à atividade desenvolvida.

Também aqui se conclui que, não tendo a **A...** produzido qualquer prova de que não existe exagero no montante da publicidade, se considera como não cumprido este requisito.

(iii) Quanto ao carácter anormal

Neste âmbito conclui-se que não tendo o sujeito passivo produzido prova material suficiente que permita aferir da natureza intrínseca do gasto, ou da sua consentaneidade para com a atividade negocial, não é possível aferir do seu carácter normal face à atividade desenvolvida.

Isto é, se o sujeito passivo não logrou provar a substancia do gasto, não é possível aferir se o que vem qualificado como publicidade e comissões, tem carater normal face à atividade desenvolvida.

(vi) Resumo do valor não aceite:

De acordo com o descrito nos pontos anteriores e não tendo a **A...** cumprido o ónus da prova consagrado nos artigos 65º e 23º A do CIRC, os gastos relativos aos pagamentos em causa são fiscalmente desconsiderados de acordo com o quadro seguinte:

2013	€232.725,00
2014	€373.955,00

III.2. – Correções ao imposto – tributação autónoma

A não comprovação dos gastos mencionados no capítulo anterior tem ainda como consequência a tributação autónoma à taxa de 35%, conforme o disposto no n.º 8 do artigo 88.º do Código do IRC.

Estipula este normativo o seguinte para os exercícios de 2013 e 2014:

Posição da Requerente

A Requerente alega que a operação da contribuinte com a comissionista foi absolutamente legal e pede que seja declarada a caducidade da acção inspectiva.

Entende que as liquidações impugnadas devem ser anuladas, por falta de fundamento legal e constitucional, e pede que o valor depositado a título de caução seja restituído à Requerente acrescido de juros legais à taxa comercial aplicável devidos entre a data da constituição da caução e a sua efectiva restituição.

Em suma, a Requerente alega que o serviço foi prestado, que se justificou economicamente, sem lesão dos interesses do Estado, antes pelo contrário, e que o gasto deduzido se adequa à complexidade do serviço prestado e aos resultados obtidos.

A Requerente entende que a comissão cobrada pela H... é adequada e justa em função dos elevados custos por si suportados, bem como em função dos seus excelentes resultados obtidos.

A Requerente entende que demonstrou a veracidade da operação. As operações de compra e venda e prestação de serviços pela H... e J..., Lda. não foram simuladas para obter vantagens ilícitas.

A Requerente entende que demonstrou também a racionalidade económica da operação e a adequação da proporção e aos resultados obtidos. Argumentou que a teleologia destas normas anti-abuso radica na prevenção de utilização de regimes fiscais mais favoráveis para eximir os proveitos gerados da sua justa tributação.

A Requerente entende que esta operação não teve um carácter anormal, nem exagerado que determine a sua desconsideração fiscal como gasto.

III. MATÉRIA DE DIREITO

Caducidade da Acção Inspectiva

Invoca a Requerente que, *in casu*, ocorreu a caducidade da acção inspectiva, porquanto o procedimento inspectivo teria de estar concluído no prazo de 6 meses após o início do mesmo, em 15/10/2016.

E que a consequência de tal invocada caducidade é a “*inexistência*” da acção inspectiva, pelo que devem soçobrar todos os actos seguintes, incluindo as liquidações adicionais em crise nos autos.

Por seu turno a AT vem negar que tenha ocorrido tal caducidade, porquanto diz que o início do procedimento inspectivo apenas se dá com a assinatura da Ordem de Serviço por parte dos sujeitos passivos ou dos seus representantes e que o mesmo ocorreu apenas em 05/09/2016, pelo que o prazo para conclusão do procedimento apenas terminava em 05/03/2017, sendo que com a prorrogação por mais 3 meses e tendo o procedimento inspectivo terminado em 05/05/2017, o prazo dos 6 meses foi respeitado.

Mais vem dizer que ainda que o referido prazo tivesse sido ultrapassado, a consequência não seria a inexistência por caducidade do procedimento inspectivo, e das liquidações em crise nos autos, mas apenas a cessação do efeito suspensivo do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Vejamos.

Quanto ao alegado pela AT de que o procedimento inspectivo apenas se dá como iniciado com a assinatura da Ordem de Serviço por parte dos sujeitos passivos, tal corresponde ao disposto na lei. Efectivamente o procedimento de inspecção externa inicia-se com a assinatura, pelo sujeito passivo ou obrigado tributário, ou seu representante, da ordem de serviço ou do despacho que a determinou, devendo ser-lhe entregue uma cópia (art.º 51.º n.ºs 1 e 2 do RCPIT).

Pelo que neste ponto o Requerente não tem razão, não tendo, igualmente, razão quando peticiona a caducidade da acção inspectiva e de todos os actos que lhe seguiram.

Efectivamente é hoje jurisprudência assente que a caducidade do procedimento inspectivo tem como única consequência a cessação do efeito suspensivo do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Neste sentido, *vide* o Acórdão do TCA-Sul, proferido no processo 02961/09 (<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/a10cb5082dc606f9802565f600569da6/98e192b38dc26177802575bb002c0f29>) a que se adere, quando nesse aresto é referido “*A inobservância dos prazos*”

legalmente fixados para a inspecção apenas relevam directamente em sede de caducidade da liquidação, não ofendendo essa interpretação os princípios constitucionais da legalidade, proporcionalidade e imparcialidade”.

Pelo que neste ponto padece igualmente de razão o quanto invocado pelo Requerente.

Dedutibilidade dos Gastos com o pagamento de comissões à sociedade H... .

A principal questão em apreciação nos autos prende-se com a dedutibilidade dos gastos em sede de IRC relativo aos pagamentos à sociedade H... .

De referir que seguiremos de muito perto a decisão proferida pelo Tribunal Arbitral no processo CAAD n.º 198/2017-T, que apreciou uma questão em tudo similar à dos presentes autos e a cuja fundamentação e decisão este Tribunal Arbitral adere nas suas linhas fundamentais.

A Requerida não aceitou a dedutibilidade dos gastos da Requerente relativos a pagamentos efectuados à sociedade H..., com fundamento nos artigos 65.º do CIRC, na redacção conferida pela Lei n.º 64B/ 2011, de 30 de Dezembro (vigente em 2013) e 23.º-A do mesmo Código, na redacção da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro (vigente em 2014), que estabelecem o seguinte, no que aqui interessa:

“Artigo 65.º

Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado

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.

2 – Considera-se que uma pessoa singular ou colectiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC, ou quando,

relativamente às importâncias pagas ou devidas mencionadas no número anterior, o montante de imposto pago for igual ou inferior a 60 % do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português.

3 – Para efeitos do disposto no número anterior, os sujeitos passivos devem possuir e, quando solicitado pela Direcção-Geral dos Impostos, fornecer os elementos comprovativos do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efectuados para o apuramento do imposto que seria devido se a entidade fosse residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

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.”

(...)

“Artigo 23.ºA

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

(...)

r) As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal identificado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças como um regime de tributação claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.”

O território de Hong Kong estava (e ainda está) incluído, em 2013 e 2014, na «*lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis*», que consta da Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro, que alterou a Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro.

Na sequência de notificação para esse efeito, a Requerente apresentou extensa prova documental para prova das operações realizadas pela sociedade H... .

A AT entendeu que os pagamentos efectuados à sociedade H... não são dedutíveis, alegando conforme resulta da sua posição expressa supra.

Da prova produzida nos autos resulta que a Requerente logrou provar, quer a realização das operações, quer o facto de as mesmas não padecerem do vício que lhe é imputado pela AT do seu carácter anormal e/ou exagerado.

Senão vejamos.

Resultou da prova produzida que a Requerente, para fazer face à crise que se sentia no mercado imobiliário nacional nos anos em causa nos autos, contratou com a sociedade H..., sociedade sediada em Hong Kong, a qual exercia uma actividade global de angariação de cidadãos chineses que pretendiam investir em imobiliário em Portugal, a angariação de clientes chineses para a compra de imóveis da Requerente, nos referidos anos de 2013 e 2014.

Essa actividade de angariação incluiu acções de publicidade e divulgação na China sobre as vantagens e benefícios da aquisição de imóveis em Portugal, pagamento das despesas de deslocação, alojamento e alimentação, bem como outras despesas relacionadas com a sua estadia e visita aos imóveis da Requerente, auxílio aos cidadãos chineses na obtenção de vistos para entrada e estadia em Portugal e seu acompanhamento nas visitas aos imóveis, contratação de motoristas para fazer as deslocações dos cidadãos chineses em Portugal, nomeadamente entre o aeroporto e o hotel, serviços de estrangeiros e fronteiras, bancos e restaurantes e visita aos principais pontos turísticos de Portugal.

No âmbito dessa actividade de angariação, a sociedade H... acompanhou os cidadãos chineses em território português, por si angariados, proporcionando-lhes um tratamento personalizado, o que do ponto de vista da realização de negócios é algo normal e

tradicional nesse país, conforme se provou pela inquirição de testemunhas em sede de audiência de julgamento.

Não se justificam dúvidas sobre a realização desta actividade, não só porque foi junta documentação comercial e correspondência trocada entre a Requerente e a sociedade H..., relativa a essas actividades, mas também porque foi nesse sentido a prova testemunhal produzida em audiência de julgamento, por quem teve em Portugal contacto directo com essa operação, designadamente o depoimento da testemunha F..., que era o gerente das operações da sociedade H... à época dos factos tributários em causa nos autos.

Aliás, o facto, que não é controvertido, de a Requerente ter vendido no espaço de 4 meses 14 fracções, sendo que para conseguir vender o mesmo número de fracções anteriormente precisou de 4 anos e meio, resulta claro para o Tribunal da importância decisiva da existência dessa actividade de angariação, pois sem esta não se vislumbra como poderiam ter conhecimento cidadãos chineses, na China, de que a Requerente dispunha de imóveis para venda em Portugal, se esta directamente não fez qualquer publicidade para tal.

Por outro lado, o facto de a remuneração da sociedade H... só ser paga, por via de regra, aquando da celebração de negócios de aquisição dos imóveis da Requerente, assegura uma efectiva ligação entre os pagamentos realizados e a subjacente actividade de angariação levada a cabo pela referida sociedade.

Por isso, resulta da prova produzida que os gastos suportados pela Requerente com pagamentos à sociedade H... correspondem a operações efectivamente realizadas.

Neste contexto, afigura-se manifestamente injustificado exigir à Requerente, para prova da efectividade da actividade desenvolvida pela sociedade H... que esta (sem que no entanto a AT coloque em causa a existência de serviços prestados, ou diga que prova pretende em concreto) venha dissipar as *«dúvidas razoáveis sobre a extensão dos serviços efectivamente prestados»*, pois, para além de consubstanciar um pedido indeterminado, a Requerente apenas efectuava pagamentos em função dos resultados obtidos pela sociedade

H..., ou seja, sempre e apenas quando eram celebrados negócios de aquisição dos seus imóveis.

Assim, é de considerar provado que os pagamentos correspondem a operações efectivamente realizadas.

No que se refere ao carácter anormal dos referidos gastos ou ao seu montante exagerado, vício que imputa a AT, importa dizer como segue.

Os preceitos em causa (identificados supra) são, na sua essência, disposições normativas que são normalmente designadas como normas anti-abuso especiais, na medida em que impedem os contribuintes de, numa situação específica, usarem uma determinada conduta para obterem uma vantagem fiscal. Relaciona-se com os pagamentos ou importâncias devidas a entidades residentes fora do território português e aí sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, desconsiderando-os para efeitos de determinação do lucro tributável, a não ser que o sujeito passivo prove que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

Esta norma, apesar das afinidades com a dinâmica das presunções, e de ter efeitos semelhantes, uma vez que dispensa a AT de fazer a prova de determinados factos, em rigor não consiste numa presunção, pois não se trata de acreditar uma realidade com base nouro facto distinto, mas tão-somente de dispensar de prova de determinados factos, em relação aos quais a mera alegação desencadeará os efeitos jurídicos que lhe são próprios, salvo quando são provados outros factos que com aqueles são incompatíveis.

Assim, quando um determinado sujeito passivo faz pagamentos a uma entidade não residente sujeita a um regime fiscal privilegiado, tem de fazer a prova de que o pagamento efectivamente se realizou e que tem um carácter normal ou então que não é exagerado.

Relativamente ao ónus da prova ínsito nesse preceito, impõe-se que se diga que este, apesar de recair essencialmente sobre o sujeito passivo, não dispensa a AT de colaborar no esforço probatório, dado que a prova no processo tributário tem algumas especificidades.

Feita esta pequena introdução sobre a natureza tributária deste tipo de normas, adere-se, igualmente, à posição expressa pelo Tribunal Arbitral, no já referido processo n.º 198/2017-T, que apreciou um caso em tudo similar ao dos presentes autos e de que ora se transcreve o excerto relevante:

“No concerne à normalidade de pagamentos pela prestação de serviços de angariação de clientes para a aquisição de imóveis afigura-se evidente, pois trata-se de uma actividade de prestação de serviços regulamentada, precisamente no que concerne a imóveis (Decreto-Lei n.º 69/2011, de 15 de Junho) e, como qualquer actividade de natureza profissional, é remunerada. O que consubstanciaria anormalidade seria a prestação de serviços gratuitos a Requerente, suportando a (...) as despesas da actividade.

Quanto ao montante das comissões, tem a ver com o requisito do «não exagero» e não com o de «não anormalidade» para efeitos daqueles artigos 65.º e 23.ºA do CIRC.

Para decidir se há ou não exagero não pode tomar-se como termos de comparação as percentagens das comissões que a Autoridade Tributária e Aduaneira diz serem cobradas habitualmente pelas empresas imobiliárias, entre 3% e 5%, pois a desenvolvida pela (...) não se limita à que normalmente é levada a cabo na mediação imobiliária, que não envolve despesas da ordem das que se provou serem suportadas pela (...) (pagamento de viagens, alojamento, alimentação, transportes, intérpretes, etc.).

Por outro lado, a aferição do requisito do não exagero, deverá ser efectuada tendo em conta a situação do sujeito passivo, procurando apurar se o pagamento deve considerar-se excessivo, sob a sua perspectiva, no contexto em que tem de decidir pagar os serviços. Desta perspectiva, será exagerado o pagamento quando se demonstrar que o sujeito passivo podia obter o que o mesmo serviço por quantia inferior.

Resulta da prova produzida que a Requerente pretendia vender o mais rapidamente possível os imóveis, pois estava previsto que o processo de construção e venda dos imóveis estivesse concluído até 2010, cinco anos após o início do processo de construção, e ainda não os tinha conseguido vender até 2013 e 2014, devido à situação de crise económica e financeira que afectava Portugal.

(...)

Nestas condições o pagamento não se pode considerar exagerado, pois está justificado pela necessidade de obtenção dos serviços de angariação e não haver alternativa a preço inferior. A razoabilidade dos pagamentos efectuados à (...) é ainda reforçada pelo facto de a Requerente não ser afectada pelos pagamentos que lhe fazia, pois apenas lhe pagava quando concretizasse a venda dos imóveis e o que pagava à (...) acrescia ao preço de venda que a própria Requerente fixava e pretendia obter para si.”

Importa, assim, determinar o sentido dos elementos que devem ser provados.

Resulta da prova produzida que não está em causa nos autos a prestação de serviços de mediação imobiliária (casos em que a Requerente pagou comissões que variaram entre 2,2% e 2,5%) mas sim a prestação de um serviço bem mais abrangente do que esse e que passou pela prestação de um serviço de angariação (suportando a sociedade H... os custos de viagem e estadia desses potenciais clientes chineses nas visitas que faziam em Portugal, custos com traduções, assessoria jurídica na China e em Portugal, a recolha e legalização de documentos, etc...) no território chinês de clientes chineses e de promoção do stock de imóveis da Requerente, e sem que esta tenha incorrido em gastos com isso, só o fazendo quando os negócios de aquisição dos seus imóveis eram celebrados, não correndo, assim, qualquer risco negocial.

Por outro lado, as próprias fracções vendidas no espaço de 4 meses foram-no por um valor superior em cerca de 20% ao praticado no mercado nacional, sendo este acréscimo repercutido nos clientes finais chineses, para permitir absorver, em parte, a comissão de 15% que a Requerente teria contratualmente de pagar à sociedade H..., mas conseguindo

esta, ainda assim, vender as fracções por um valor superior a que seriam vendidas com a intervenção das mediadoras nacionais.

Não estando em causa nos autos a prestação de um serviço de mediação imobiliária, como se provou, não se pode estar a fazer comparações com o mesmo, como fez a AT, pois trata-se de serviços diversos e bem mais abrangentes do que uma simples mediação imobiliária.

Nestas condições o pagamento não se pode considerar exagerado, pois está justificado pela necessidade de obtenção dos serviços de angariação (que se “traduziram” na venda em tempo recorde de 14 fracções, tendo-se revelado uma aposta acertada do ponto de vista comercial e financeiro) e não haver alternativa a preço inferior. A razoabilidade dos pagamentos efectuados à sociedade H... é ainda reforçada pelo facto de a Requerente não ser afectada pelos pagamentos que lhe fazia, pois apenas lhe pagava quando concretizasse a venda dos imóveis e o que pagava à sociedade H..., como se disse, acrescia ao preço de venda que a própria Requerente fixava e pretendia obter para si.

Pelo exposto, conclui-se que a Requerente provou que os pagamentos efectuados à sociedade H... não foram anormais nem exagerados, cumprindo com a legislação fiscal em vigor.

Conclui-se, assim, que os actos de liquidação adicional em crise nos autos enfermam do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito, pelo que não podem subsistir na ordem jurídica.

Questões de conhecimento prejudicado

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral por vício de violação de lei, que proporciona eficaz tutela dos interesses da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil (artigo 130.º do CPC) o conhecimento da alegada inconstitucionalidade do artigo 23.º-A, n.º 1, r) e do artigo 88.º, n.º 8, ambos do CIRC, invocado pela Requerente.

Do pedido de juros indemnizatórios

Quanto ao pedido de pagamento dos juros indemnizatórios petitionado pela Requerente, o mesmo não pode ser julgado procedente nos termos petitionados, porquanto não foi efectuado o pagamento das liquidações adicionais em crise nos autos, mas sim comprovado tão só e apenas o pagamento, em 10-7-2017, de liquidação adicional de IRC na importância de €13.287,16 (cfr doc 29, junto com o pedido) sem que esteja demonstrado que tal pagamento esteja relacionado com os valores das liquidações adicionais objeto da presente impugnação.

Não pode efectivamente, nestas condições de prova, ser a AT condenada a restituir a “*quantia indevidamente paga acrescida dos respectivos juros indemnizatórios*”, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT.

IV. DECISÃO

Termos em que acordam neste Tribunal Arbitral em:

- julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, e, em consequência:
- determinar a anulação das liquidações adicionais de IRC n.º 2017..., referente ao exercício de 2013 e Liquidação n.º 2017..., referente ao exercício de 2014, no valor respectivo de € 172.835,24 e € 239.203,16, valores que incluem os juros compensatórios liquidados de € 17.789,86 e € 16.699,20;
- julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios e
- julgar prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas.

V. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 398.681,88.

VI. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 6.426,00, a cargo da Requerida, conforme a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Lisboa, 15 de Março de 2018.

O Tribunal Arbitral Coletivo

(José Poças Falcão)

(Henrique Nogueira Nunes)

(Leonor Fernandes Ferreira)

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redação, por opção da maioria dos árbitros, pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)