

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 297/2017-T

Tema: IRC – Pagamentos a entidade sujeita a regime fiscal mais favorável.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Nuno Cunha Rodrigues e Sérgio Pereira da Silva, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 27 de Abril de 2017, A... LDA., NIPC..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ..., ..., ...-... ..., 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, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IRC e tributações autónomas n.º 2017..., e respectivos juros compensatórios, relativo ao ano de 2013, no valor total de € 194.069,32, e do acto de liquidação de IRC e tributações autónomas n.º 2017..., e respectivos juros compensatórios, relativo ao ano de 2014, no valor total de € 471.198,92.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, o seguinte:
 - i. a preterição de formalidade essencial referente à inexistência do direito de audição antes da liquidação dos juros compensatórios;

- ii. a anulação das liquidações por se considerarem verificados os gastos que a AT considerou como não dedutíveis;
 - iii. a falta de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios.
3. No dia 28-04-2017, 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 14-06-2017, 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 30-06-2017.
7. No dia 21-09-2017, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. No dia 30-11-2017, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
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. Verificando-se a falta de junção do PA, conforme imposto pelo artigo 17.º/2 do RJAT, foi a Requerida notificada a 21-02-2018 para proceder à sua junção, o que só veio a fazer a 09-04-2018.
11. Foi prorrogado por duas vezes o prazo a que alude o artigo 21.º/1 do RJAT, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, por despachos de 28-12-2017 e de 21-02-2018.
12. 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 da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente tem por objecto social *“a indústria de construção civil, compra, venda, revenda, dos adquiridos para esse fim; permuta e arrendamento de prédios urbanos ou rústicos, elaboração de estudos, projectos de urbanização e obras e gestão de imóveis e condomínios”*.
- 2- A Requerente está, e estava em 2013 e 2014, enquadrada para efeitos de IRC no regime geral de tributação de rendimentos.
- 3- A sociedade *“B...”* foi constituída em 27-09-2012 e tem como único acionista C..., detentor de 600.000 acções no valor de 1 dólar de Hong Kong, que corresponde à totalidade do capital.

- 4- A sociedade “B...” actua em todos os continentes, à excepção do continente africano, e presta serviços no sentido de criar as condições para a obtenção de autorizações de residência em programas de “*Vistos Gold*” ou semelhantes, para Chipre, Grécia, Irlanda, Malta, Portugal, Espanha e Estados Unidos da América.
- 5- A “B...” tem mais de 17 escritórios, 750 associados e 600 trabalhadores e foi premiada pela Câmara de Comércio e Indústria Luso-Chinesa, em 29 de Outubro de 2015, com o “Prémio de Mérito Empresarial”.
- 6- Os primeiros contactos entre a Requerente e a “B...” tiveram lugar em Novembro de 2012.
- 7- O Sr. D... (Project Director) e o Sr. E..., representantes da “B...”, fizeram uma prospecção com vista a obter promotores e imóveis seleccionáveis para o programa “*Golden Visa*” e, nesse contexto, contactaram o Eng. F... .
- 8- O Eng. F... representava várias sociedades que, individualmente, não preenchiam os requisitos impostos pela B... quanto à quantidade de imóveis disponíveis. Contudo, em conjunto, as sociedades A..., G..., H... e I... preencheram-se esses requisitos, nomeadamente, quanto ao número de unidades para venda com a mesma localização.
- 9- Foi celebrado um contrato de prestação de serviços entre a Requerente e a “B...”, designado por “*Framework Agreement*”, através do qual a Requerente se comprometeu a pagar uma retribuição por cada imóvel vendido a um comprador indicado pela “B... .
- 10- Para 2013, estava previsto, a título de “*Assistance Fee*”, o pagamento de um montante equivalente a 15% do valor de cada venda, líquido de impostos.
- 11- Através deste contrato, a “B...” obrigou-se a promover e divulgar os imóveis da Requerente junto dos cidadãos chineses.
- 12- A “B...” prestou os seguintes serviços:
 - elaboração de brochuras e outro material promocional sobre Portugal e sobre o mercado imobiliário nacional;
 - acompanhamento dos cidadãos chineses aquando a sua deslocação a Portugal para visitar os imóveis;

- pagamento das despesas de deslocação, alojamento e alimentação, bem como de outras despesas relacionadas com a estadia e a visita aos imóveis;
- serviço de intérprete;
- 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, restaurantes e os principais pontos turísticos de Portugal;
- acompanhamento dos cidadãos chineses na abertura de contas bancárias;
- assistência aos cidadãos na decoração dos imóveis e na ligação à rede de electricidade, gás e água;
- prestação de serviços jurídicos.

13- A “B...” fez acções de promoção sobre as vantagens e benefícios de se viver em Portugal, em várias cidades da China.

14- Essas acções contaram com a presença de membros do Governo da República Popular da China, embaixadores, cónsules e representantes da agência para o investimento e comércio externo de Portugal (AICEP) como oradores convidados.

15- A “B...” contractou o ex-futebolista J... para promover Portugal como um bom destino para viver e para investir.

16- No ano de 2014, através de um “*Amendment 2 to Framework Agreement*”, foi alterada o valor da retribuição referida em 10., de 15% para 20%.

17- Este aumento foi justificado pela B... com a necessidade de aumentar o investimento na promoção do imobiliário português na China, face à concorrência do imobiliário espanhol que se tinha, entretanto, acentuado.

18- Em Janeiro de 2014, a Requerente aumentou o preço das fracções em 5% de modo a suportar o aumento da comissão.

19- Os pagamentos à B... foram efectuados mediante transferências bancárias do K... .

20- Os valores pagos pela Requerente situavam-se entre os 15,7%, em 2013, e 18,35%, em 2014, do preço recebido pelas vendas dos imóveis.

21- O valor da comissão era imposto, não tendo a Requerente qualquer hipótese de discutir o respectivo valor.

- 22- As mediadoras que prestavam serviço igual à “B...” cobravam valores idênticos pelo serviço prestado.
- 23- A sociedade “L..., SA”, pagou em 07 de Outubro de 2014 o valor de €113.400,00 à sociedade “M..., Ld.”, sediada em Macau, por serviços de mediação numa venda de um imóvel pelo preço de €630.000,00.
- 24- O referido pagamento corresponde a uma comissão de 18%, e foi aceite pela AT como custo, e não sujeito a tributação autónoma, nos procedimentos inspectivos relativos às ordens de serviço OI2016... e OI2016... .
- 25- Nos exercícios de 2013 e 2014, a Requerente efectuou pagamentos de serviços de mediação à sociedade “B...”, com sede em Hongkong, no valor de €477.250,00, em 2013, e de €802.063,00 referente ao ano de 2014.
- 26- Na contabilidade da Requerente e nas facturas emitidas, os serviços prestados pela “B...” constam como serviços de Marketing e Publicidade.
- 27- Em 2014, a conta de gastos relativa a marketing e publicidade exibia um saldo total de €959.313,00, o qual incluía €157.250,00 de gastos que respeitavam a 2013. No mesmo ano, a conta de IVA suportado exibia um saldo de €220.701,68, que incluía €36.167,50 de IVA daqueles gastos com marketing e publicidade.
- 28- No exercício de 2013, as fracções vendidas a clientes de nacionalidade chinesa com intervenção da “B...”, foram as seguintes:

| Data Escrit | Artigo | Fração | Valor Venda(€) | Pub Prop (€) | % | NIF e nome do Adquirente |
|-------------|--------|----------------|----------------|--------------|---------|--------------------------|
| 04-09-2013 | ... | Lt 13, 9.º Dto | 500.000,00 | 79.000,00 | 15,800% | ... Q... |
| 27-09-2013 | ... | Lt 14, 8.º Esq | 510.000,00 | 78.500,00 | 15,392% | ... R... |
| 06-12-2013 | ... | Lt 14, 4.º Esq | 500.000,00 | 79.000,00 | 15,800% | ... S... |
| 13-12-2013 | ... | Lt 14, 2.º Esq | 530.000,00 | 83.500,00 | 15,755% | ... T... |
| | | | | | | ... U... |
| 20-12-2013 | ... | Lt 14, 9.º Esq | 525.000,00 | (*)82.750,00 | 15,800% | ... V... |
| | | | | | | (i) ... W... |
| | | | | | | (i) ... X... |
| 27-12-2013 | ... | Lt 14, 5.º Esq | 470.000,00 | (*)74.500,00 | 15,900% | (i) ... Y... |
| TOTAL | | | 3.035.000,00 | 477.250,00 | 15,700% | |

29- Relativamente à venda das fracções S e J do artigo matricial..., estas foram contabilizadas em 2013, no entanto, os gastos contabilizados com marketing e publicidade, no total de €157.250,00, o IVA liquidado e o IVA suportado não dedutível de €36.167,50 foram contabilizados em 2014.

30- O custo de venda das fracções foi de €2.209.010,66, repartido do seguinte modo:

| Data Escrit | Artigo | Fração | Valor Venda(€) | Custo Venda (€) | % | NIF e nome do Adquirente |
|-------------|--------|----------------|----------------|-----------------|---------|--------------------------|
| 04-09-2013 | ... | Lt 13, 9.º Dto | 500.000,00 | 358.084,46 | 71,617% | ... Q... |
| 27-09-2013 | ... | Lt 14, 8.º Esq | 510.000,00 | 370.185,24 | 72,585% | ... R... |
| 06-12-2013 | ... | Lt 14, 4.º Esq | 500.000,00 | 370.185,24 | 74,037% | ... S... |
| 13-12-2013 | ... | Lt 14, 2.º Esq | 530.000,00 | 370.185,24 | 69,846% | ... T... |
| 20-12-2013 | ... | Lt 14, 9.º Esq | 525.000,00 | 370.185,24 | 70,511% | ... U... |
| | | | | | | ... V... |
| | | | | | | ... W... |
| 27-12-2013 | ... | Lt 14, 5.º Esq | 470.000,00 | 370.185,24 | 79,000% | ... X... |
| | | | 3.035.000,00 | 2.209.010,66 | 73,000% | ... Y... |

31- No exercício de 2014, as fracções vendidas a clientes de nacionalidade chinesa com intervenção da “B...”, foram as seguintes:

| Data Escrit | Artigo | Fração | Valor Venda(€) | Pub Prop (€) | % | NIF e nome do Adquirente |
|-------------|--------|----------------|----------------|--------------|------------|----------------------------|
| 20-12-2013 | ... | Lt 14, 9.º Esq | | 82.750,00 | | |
| 27-12-2013 | ... | Lt 14, 5.º Esq | | 74.500,00 | | |
| 10-01-2014 | ... | Lt 14, 7.º Esq | 534.000,00 | 82.100,00 | 15,375% | ... Z... |
| 31-01-2014 | ... | Lt 13, 4.º Dto | 502.800,00 | 79.420,00 | 15,796% | ... AA... |
| 03-03-2014 | ... | Lt 14, 6.º Esq | 515.000,00 | 81.250,00 | 15,777% | ... BB... |
| 18-03-2014 | ... | Lt 13, 7.º Dto | 503.500,00 | 79.525,00 | 15,794% | ... CC... |
| 26-06-2014 | ... | Lt 13, 9.º Esq | 367.000,00 | 76.336,00 | 20,800% | (i) ... DD... |
| 26-06-2014 | ... | Lt 14, 8.º Dto | 360.000,00 | 74.880,00 | 20,800% | (i) ... EE... e' ... FF... |
| 14-07-2014 | ... | Lt 14, 2.º Dto | 490.000,00 | 99.960,00 | 20,400% | (i) ... GG... |
| 14-07-2014 | ... | Lt 14, 9.º Dto | 370.000,00 | 76.960,00 | 20,800% | (i) ... HH... |
| 01-08-2014 | ... | Lt 13, 8.º Esq | 364.000,00 | 75.712,00 | 20,800% | (i) ... II... |
| 07-11-2014 | ... | Lt13, 5.º Esq | 365.000,00 | 75.920,00 | 20,800% | (i) ... JJ... |
| TOTAL | | | 4.371.300,00 | 959.313,00 | (*)18,348% | |

32- Os gastos contabilizados como publicidade e marketing, no total de €157.250,00, das fracções S e J do Lote 14, bem como o IVA correspondente, no total de €36.167,50, foram contabilizados em 2014, embora as respectivas vendas tenham sido registadas em 2013.

33- O custo da venda das fracções aos clientes chineses foi de €3.421.919,91, repartido do seguinte modo:

| Data Escrit | Artigo | Fração | Valor Venda(€) | Custo venda (€) | % | NIF e nome do Adquirente |
|-------------|--------|----------------|----------------|-----------------|---------|--------------------------|
| 20-12-2013 | ... | Lt 14, 9.º Esq | (*) | (*) | | |
| 27-12-2013 | ... | Lt 14, 5.º Esq | (*) | (*) | | |
| 10-01-2014 | ... | Lt 14, 7.º Esq | 534.000,00 | 396.302,74 | 74,214% | ... Z... |
| 31-01-2014 | ... | Lt 13, 4.º Dto | 502.800,00 | 381.473,12 | 75,870% | ... AA... |
| 03-03-2014 | ... | Lt 14, 6.º Esq | 515.000,00 | 396.302,74 | 76,952% | ... BB... |
| 18-03-2014 | ... | Lt 13, 7.º Dto | 503.500,00 | 381.473,12 | 75,764% | ... CC... |
| 26-06-2014 | ... | Lt 13, 9.º Esq | 367.000,00 | 305.149,28 | 83,147% | ... DD... |
| 26-06-2014 | ... | Lt 14, 8.º Dto | 360.000,00 | 316.973,45 | 88,048% | ... EE... e ... FF... |
| 14-07-2014 | ... | Lt 14, 2.º Dto | 490.000,00 | 316.973,45 | 64,688% | ... GG... |
| 14-07-2014 | ... | Lt 14, 9.º Dto | 370.000,00 | 316.973,45 | 85,669% | ... HH... |
| 01-08-2014 | ... | Lt 13, 8.º Esq | 364.000,00 | 305.149,28 | 83,832% | ... II... |
| 07-11-2014 | ... | Lt13, 5.º Esq | 365.000,00 | 305.149,28 | 83,603% | ... JJ... |
| TOTAL | | | 4.371.300,00 | 3.421.919,91 | 78,282% | |

(*) Estas fracções foram vendidas em 2013 e o custo da venda apurado em 2013.

34- A 31-12-2012, a requerente tinha um encargo financeiro junto da banca de €7.830.390,00.

35- A título de juros a Requerente pagou à banca, de 2006 a 2014, os seguintes montantes:

- a. 2006: €63.082,35;
- b. 2007: €189.572,74;
- c. 2008: €309.199,00;
- d. 2010: €282.701,27;
- e. 2011: €202.617,72;
- f. 2012: €447.140,72;
- g. 2013: €473.615,08;
- h. 2014: €113.830,33.

36- No ano de 2013, as vendas da Requerente foram as seguintes:

| Cientes Regulares | Quantidade | % | Valor da facturacção | % |
|-------------------|------------|-------|----------------------|---------|
| Cientes Nacionais | | 0,00% | 1.560.000,00 | 31,87% |
| Intracomunitário | | 0,00% | 0,00 | 0,00% |
| Terceiros | | 0,00% | 3.335.000,00 | 68,13% |
| Total | 0 | 0,00% | 4.895.000,00 | 100,00% |

37- A evolução dos produtos e volume de negócios de 2012 para 2013, foi a seguinte:

| | 2012 | 2013 | Incremento no V.Negócios | |
|-----------------------|------------|--------------|--------------------------|--------|
| | | | Valor | % |
| Vendas Líquidas | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00% |
| Prestação de Serviços | 458.402,51 | 4.970.883,27 | 4.512.480,76 | 90,78% |
| Volume de Negócios | 458.402,51 | 4.970.883,27 | 4.512.480,76 | 90,78% |

38- No ano de 2014, as vendas da Requerente foram as seguintes:

| | | | | |
|-------------------|---|-------|--------------|---------|
| | | 0,00% | 78.657,10 | 1,64% |
| Cientes Nacionais | | 0,00% | 0,00 | 0,00% |
| Intracomunitário | | 0,00% | 4.731.300,00 | 98,36% |
| Terceiros | | 0,00% | 4.809.957,10 | 100,00% |
| Total | 0 | | | |

39- Dos referidos montantes reportados a 2013 e 2014, €56.60563 e €34.703,97, respectivamente, são imputáveis a empréstimo à sociedade “G...”, do grupo da Requerente.

40- A sociedade “B...” tinha parceiros na China, que lhe angariavam os clientes, com quem dividia a comissão.

41- Foram trocados várias centenas de “emails” entre as sociedades do gerente Eng. F... e a sociedade “B...”, desde 5 meses antes da venda do primeiro imóvel, até ao termo da relação comercial entre as sociedades.

42- A venda dos imóveis processava-se do seguinte modo:

- i. Um potencial comprador, indicado pela “B...”, chegava a ... e era recebido por um tradutor, que o acompanhava durante o período que permanecia em ..., e por um motorista, que o acompanhava em todas as deslocações que fazia em Portugal aos imóveis e a alguns pontos turísticos de referência, ao nível gastronómico, paisagístico e cultural, ambos contratados pela “B...”
- ii. Os potenciais clientes deslocavam-se aos escritórios de advogados “N...” e “O...” onde lhes era apresentado o programa “Golden Visa” em Portugal.
- iii. O potencial cliente iniciava uma visita a 10 empreendimentos imobiliários de referência, e, desses 10, escolhia 2 ou 3 para encetar negociações.
- iv. Fechado o negócio, o tradutor contratado pela “B...” preenchia o “Property Purchase Confirmation Form”, facultado pela “B...”, escrito em inglês e em

- mandarim, com as condições do negócio, identificava o imóvel, o preço, as condições de pagamento e a data previsível para a escritura.
- v. Esse documento era assinado pelo cliente e pelo promotor e depois anexado ao contrato promessa de compra e venda.
 - vi. O contrato promessa de compra e venda era elaborado pelo escritório de advogados “N...” ou “O...”, contractado *pela* “B...”, e assinado pelo cliente, pelo promotor e pelo tradutor.
 - vii. O promotor emitia o recibo correspondente ao sinal recebido ao que se seguia uma ida ao SEF para fazer uma recolha dos dados biométricos.
 - viii. Por fim, o promotor pedia o averbamento do nome do comprador na matriz.
- 43- Os escritórios de advogados “N...” e “O...” tinham escritório na China e, em representação da “B...” preparavam e acompanhavam toda a operação.
- 44- A “B...” intentou uma acção contra Requerente, onde pediu o pagamento do valor de €75.596,12, titulado pela factura nº 069/2015 de 13.04.2015, a título de comissão de uma venda, acção essa que se encontra a correr termos com o nº .../15...T8... na Instância Central –...secção Cível, ..., da Comarca de
- 45- O referido litígio surgiu porquanto a Requerente se recusou a pagar comissões relativas às quais a B... não apresentou o documento 21RFI e o certificado de residência para o ano de 2015.
- 46- A Requerente foi alvo de um procedimento de inspecção externa de âmbito geral para efeitos de controlo do cumprimento de obrigações tributárias dos exercícios de 2013 e 2014, através da Ordem de Serviço nº OI2016... e OI2016..., de 29-09-2016.
- 47- No âmbito da acção inspectiva foram detectadas várias incorrecções, nomeadamente aos gastos considerados para efeitos de apuramento da matéria tributável respeitantes ao exercício de 2013 e 2014, no montante de €477.250,00 e de €802.063,00, respectivamente.
- 48- No capítulo 7 do Relatório de Inspeção Tributária é feita referência expressa aos juros compensatórios.
- 49- A Requerente foi notificada do Projecto de Relatório de Inspeção e para querendo, exercer o seu direito de audição, nos termos do art. 60º da LGT e artigo 60º RCIPT.

50- No dia 28-12-2016, a Requerente exerceu o seu direito de audição, tendo alegado o seguinte:

C) Quanto ao montante exagerado do marketing e publicidade

i) Margens de comercialização

Na apreciação que no projeto de relatório é feita sobre margens de comercialização está a ser omitido que são positivas, apesar dos juros pagos à banca de € 2.427.656,88. A publicidade deveria antes ser classificada como “*custos globais de comercialização*” a fim de contemplar outras rubricas do custo global, designadamente os financeiros. Aplicando a estes o mesmo critério que foi aplicado à publicidade então chegar-se-ia à conclusão que são muito elevados e por esse motivo também não aceites fiscalmente.

ii) Comparação entre nível de tributação em IRC e IVA

No âmbito das vendas para cidadãos chineses é feito um resumo da relação da atividade da A... com a intervenção da B... , e das vantagens daqui decorrentes para a viabilização empresarial da A... , alegando que não faria sentido pagar IVA a 23% para “*fugir*” em IRC em 21,5%, e que a AT ignora a Convenção entre HONG KONG e Portugal, aprovada em 2012 para evitar a dupla tributação.

iii) Comparação com a margem praticada por empresa sediada fora dum paraíso fiscal

Junta cópia duma fatura duma empresa sediada em Macau, cuja margem de comercialização é de nível equivalente à suportada pela A... com os pagamentos à B... , e que foi aceite pela AT, pelo que deveria ser aplicado o mesmo critério.

iv) Comparação entre margens e nível de investimento

Para alcançar o limite dos € 500.000,00 de investimento, houve investidores chineses que tiveram que comprar mais de uma fração a diferentes empresas de construção civil, em que o intermediário foi o mesmo (a B...), pelo que não faz sentido que a AT afirme que o preço de venda foi aumentado para valores superiores a € 500.000,00 e posteriormente seja diminuído com comissões elevadas para evitar margens de comercialização também elevadas.

51- Os Serviços de Inspeção Tributária emitiram o Relatório Final de Inspeção Tributária, do qual consta o seguinte:

III.1 – Periodização económica

Constatou-se que os gastos com marketing e publicidade das frações do Lt 14 – (artigo matricial ... – fração S), no montante de € 82.750,00, e do Lt 14 – (artigo matricial ... – fração J), no montante de € 74.500,00, no total de € 157.250,00, foram contabilizados em 2014, embora as vendas tenham ocorrido em dezembro de 2013 e os rendimentos conexos também relevados em 2013 (€ 525.000,00 para a fração S e € 470.000,00 para a fração J). As faturas de suporte do gasto também estão datadas de 2013. Por seu turno, o IVA liquidado no 1.º trimestre de 2014 sobre aquele montante de € 157.250,00 e entregue ao credor tributário ascendeu a € 36.167,50 (€ 157.250,00 x 23%), tendo igual importância onerado a conta de gastos relativa a IVA suportado em 2014, atendendo a que se trata de IVA não dedutível.

Assim sendo, de acordo com as bases para a apresentação de demonstrações financeiras e concretamente do regime da periodização económica previsto no ponto 2.3 do Anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho que aprovou o SNC, tem-se:

2.3.1. Uma entidade deve preparar as suas demonstrações financeiras, exceto para informação de fluxos de caixa, utilizando o regime da periodização económica.

2.3.2. Ao ser usado o regime contabilístico de periodização económica, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos (os elementos das demonstrações financeiras) quando satisfaçam as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na Estrutura Concetual."

Trata-se dum princípio de "arrumação" ou atribuição temporal dos diversos factos patrimoniais que ocorrem na vida da empresa e que determina a imputação dos mesmos ao período em que ocorreram, independentemente do momento em que nasce o direito a receber ou o dever de pagar, ou o efetivo recebimento ou pagamento.

Do ponto de vista fiscal tal princípio encontra-se vertido no artigo 18.º do Código do IRC, que epigrafiado de "Periodização do lucro tributável", estipula:

"1 — Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica."

Pelo que se promovem as seguintes correções, por aplicação do referido regime:

A) Em sede de IRC

Em 2014 a conta de gastos relativa a marketing e publicidade exhibe um saldo total de € 959.313,00, o qual inclui € 157.250,00 de gastos que respeitam a 2013; por seu turno e no mesmo ano, a conta de IVA suportado exhibe um saldo total de € 220.701,68, que inclui € 36.167,50 de IVA daqueles gastos com marketing e publicidade. Pelo que se tem:

- Em 2014, são acrescidos, para efeitos da determinação do resultado fiscal, os valores de € 157.250,00 e € 36.167,50;
- Em 2013, são deduzidos, para efeitos da determinação do resultado fiscal, os valores de € 157.250,00 e € 36.167,50.

Uma vez imputados os gastos com o marketing / publicidade e o IVA ao exercício a que efetivamente respeitam, questão diferente é a da sua aferição para efeitos da dedutibilidade fiscal em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas.

B) Em sede de IVA

O IVA no montante de € 36.167,50 foi liquidado no 1.º trimestre de 2014, quando deveria ter sido no mês de dezembro de 2013, dado que respeita a duas faturas datadas de 2013:

- Fatura n.º 79/2013 de 20/12/2013 no valor de € 82.750,00;
- Fatura n.º 89/2013 de 26/12/2013 no valor de € 74.500,00.

São devidos juros compensatórios pelo diferimento de um trimestre na liquidação e entrega do imposto.

III.2 – Marketing e Publicidade

III.2.1 – Colocação do problema – requisitos na obtenção de autorização de residência

Na sequência da aprovação da Lei n.º 29/2012, de 9 de Agosto, que produziu alterações à Lei n.º 23/2007, de 4 de Julho, o governo português aprovou em 2012 legislação que alterou o regime jurídico da entrada, permanência e saída de estrangeiros do território nacional, permitindo a cidadãos estrangeiros não membros da União Europeia, através de atividades de investimento,

obter uma autorização especial de residência, denominado "VISTO GOLD" ou "GOLDEN VISA", que permite a investidores estrangeiros circular pelos países do espaço "Shengen".

Esta autorização de residência é atribuída aos cidadãos que a requeiram, desde que preencham determinados requisitos, sobretudo os relacionados com os investimentos, aquisição de imóveis e / ou geração de emprego, a seguir identificados:

- Aquisição de imóveis de valor igual ou superior a € 500.000,00, podendo o investimento corresponder a um ou vários imóveis;
- Transferência de capitais num montante igual ou superior a € 1.000.000,00;
- Investimento que conduza à criação de, pelo menos, 10 postos de trabalho.

Em 2015, com a Lei n.º 63/2015, de 30 de junho, ocorre nova alteração à Lei n.º 23/2007 de 4 de julho, que alarga a base dos investimentos que possibilitam a obtenção dos "VISTOS GOLD", passando estes a abranger as áreas de reabilitação urbana, a investigação científica, o apoio à produção artística, recuperação ou manutenção do património cultural nacional e a capitalização de PME's, para além dos três requisitos já contemplados desde 2012.

Qualquer que seja a natureza do investimento, este deverá ser mantido por um período mínimo de 5 anos, em que se devem manter os requisitos da sua atribuição, havendo ainda períodos mínimos de permanência em território nacional durante os anos de vigência da autorização.

Neste contexto, verificou-se que a **A...** vendeu no decurso de 2013 e 2014 diversas frações a cidadãos chineses, umas por valor superior a € 500.000,00, e outras por valor inferior, tendo nestas situações os clientes adquirido frações a outras empresas para atingirem aquele limite, factos que revelam claramente o objetivo destes cidadãos de se inserirem na previsão legal que regulamenta a entrada, permanência e saída de estrangeiros do território nacional, com o objetivo de obter a autorização de residência para livre circulação no espaço "Shengen".

Não obstante os gastos com marketing e publicidade se encontrarem refletidos na contabilidade da **A...**, questão diferente é a da aferição da dedutibilidade fiscal dos mesmos, atendendo a que assumem valores relativamente elevados, e que foram pagos a uma entidade não residente no território nacional. Será, pois, necessário averiguar se à luz dos normativos fiscais assiste à **A...** a faculdade de os poder deduzir para efeitos da determinação do resultado fiscal.

III.2.2 – Enquadramento jurídico - fiscal

O n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC, na redação aplicável em 2013, estabelece as condições gerais a que terão que obedecer os gastos para serem fiscalmente dedutíveis:

*"Artigo 23.º
Gastos*

1 — Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente."

Segue-se uma enumeração exemplificativa de várias naturezas de gastos, conforme resulta do advérbio *"nomeadamente"*, que ocorrem com maior frequência de que, para o caso em apreço, se destaca a publicidade prevista na alínea b).

São assim requeridos três requisitos essenciais para que os gastos suportados sejam valorados e aceites fiscalmente: a comprovação (justificação), a indispensabilidade e o da ligação aos ganhos sujeitos a imposto⁴.

O primeiro requisito reporta à efetividade da realização dos gastos o qual consiste em várias formas de apoio escritural aos lançamentos contabilísticos, ou seja, à sua prova documental.

O segundo requisito faz depender a dedutibilidade fiscal do gasto de uma relação justificada com a atividade produtiva da empresa e esta indispensabilidade verifica-se desde que esses encargos se conectem com a obtenção de lucro.

O terceiro requisito que compõe a cláusula geral de dedutibilidade em matéria de gastos, na formulação legal introduzida pelo Código do IRC, é o da exigência de ligação aos *"rendimentos sujeitos a imposto ou à manutenção da fonte produtora"*. Decorre do princípio geral do artigo 23.º do Código do IRC que as despesas realizadas pelo contribuinte, para serem fiscalmente dedutíveis, devem ser adstritas ou à obtenção dos ganhos sujeitos a imposto, ou à manutenção da fonte produtora.

O requisito da comprovação encontra-se preenchido se assentar numa base documental como, por exemplo, faturas ou contratos; os outros dois requisitos têm que ser aferidos por critérios de racionalidade económica, face à atividade e aos objetivos estatutários.

Com a redação da lei n.º 2/2014 que republicou o Código do IRC, a norma do artigo 23.º foi alterada:

*“Artigo 23.º
Gastos e perdas*

1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

2 - Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:

...”

E segue-se igualmente uma enumeração exemplificativa de várias naturezas de gastos, contemplando a alínea b) a publicidade.

Perante a nova redação é possível estabelecer diferenças em relação à anterior e delinear os seus requisitos:

- A prova documental continua a ser a prova de excelência e a sua importância foi vinculada e reforçada;
- A comprovação foi estruturalmente separada da indispensabilidade (ambos constavam anteriormente do n.º 1 do artigo 23.º), a qual desaparece do texto da lei. Existem agora três números para frisar a comprovação de custos (3, 4 e 6), o que é indicador do acréscimo de importância dado às exigências de luta contra a fuga e evasão fiscal;
- Mantêm-se as duas virtudes da intensificação das exigências formais que são conducentes, por um lado, ao controlo eficaz da atividade do contribuinte e, por outro, que as mesmas constituam um reflexo da realidade material das operações (por exemplo, o gasto de um operador económico corresponderá, em princípio, ao de um rendimento noutra);
- O gasto tem que garantir rendimentos sujeitos a IRC, o que revela um reforço da congruência económica entre o gasto suportado no âmbito da atividade da empresa e o rendimento conexo, com vista a potenciar o seu desenvolvimento e a alcançar o lucro.

De ressaltar que o n.º 4 do artigo 23.º do Código do IRC veio consagrar um conjunto de requisitos que o documento comprovativo deve conter, que não é tão exaustivo quanto o equivalente preceito para as faturas em sede de IVA e, mormente, no n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA, o que se

compreende, dada a diferença de finalidades em causa. Em IVA o documento externo engloba em si um direito que é o direito à dedução do imposto, enquanto no IRC o documento é apenas comprovativo da operação. Pelo que em IVA o documento justificativo tem uma finalidade substancial, enquanto em IRC tem uma finalidade probatória sendo que, de acordo com a jurisprudência, em IRC são admissíveis meios complementares de prova⁵.

Com esta alteração legislativa procurou-se diminuir a litigância em redor do que deve consistir um documento comprovativo e quais os elementos que deve conter, e realçar que o gasto tem que garantir rendimentos sujeitos a IRC, em conjugação com as obrigações contabilísticas formais do artigo 123.º do Código do IRC. Reforçou-se o interesse em assegurar a legitimidade e consistência dos gastos da atividade empresarial, que a prova deve ser documental, tendo-se verificado que, não obstante a indispensabilidade ter desaparecido do texto da lei, continua a ser seguida na jurisprudência, no sentido da congruência do gasto com a atividade, com o escopo social da empresa e com o seu fim último que é o lucro. Em suma, poderá dizer-se que a alteração visou sobretudo uma uniformização da interpretação.

Contudo, o princípio geral da dedutibilidade dos gastos sofre uma derrogação no caso de pagamentos a entidades não residentes em Portugal e localizadas em jurisdições de fiscalidade privilegiada, medida adoptada no nosso ordenamento jurídico como forma de obviar à erosão da base tributável.

Assim e com vista a restringir a utilização de paraísos fiscais o legislador português optou por introduzir no nosso ordenamento jurídico pelo Decreto-Lei n.º 37/95, de 14 de fevereiro, medidas genericamente designadas como de anti-abuso, através de cláusulas específicas na lei, dado que o Direito Fiscal Português, balizado pelos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação, por sua vez emanados do princípio da segurança jurídica, é avesso a técnicas de combate à evasão fiscal como o recurso à analogia ou à utilização de cláusulas gerais⁶ que utilizem conceitos indeterminados.

Estipula o artigo 65.º do Código do IRC o seguinte, aplicável em 2013:

“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.

5 - O disposto nos números anteriores é ainda aplicável às importâncias pagas ou devidas indirectamente, a qualquer título, às mesmas pessoas singulares ou colectivas, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento do destino de tais importâncias, presumindo-se esse conhecimento quando existam relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º entre:

- a) O sujeito passivo e as pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável; ou*
- b) O sujeito passivo e o mandatário, fiduciário ou interposta pessoa que procede ao pagamento às pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea anterior.”*

Por seu turno, o artigo 23.º - A aditado ao Código do IRC pela Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro, que republicou este Código, e aplicável em 2014, determina:

**Artigo 23.º-A*

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 caráter anormal ou um montante exagerado.

...

7 - O disposto na alínea r) do n.º 1 aplica-se igualmente às importâncias indiretamente pagas ou devidas, a qualquer título, às pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento do seu destino, presumindo-se esse conhecimento quando existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, entre o sujeito passivo e as referidas pessoas singulares ou coletivas, ou entre o sujeito passivo e o mandatário, fiduciário ou interposta pessoa que procede ao pagamento às pessoas singulares ou coletivas.

8 - A Autoridade Tributária e Aduaneira notifica o sujeito passivo para produção da prova referida na alínea r) do n.º 1, devendo, para o efeito, ser fixado um prazo não inferior a 30 dias.

...

Estas normas visam claramente combater uma espécie de operações evasivas ou fraudulentas, por meio de pagamentos a favor de entidades não residentes e estabelecidas em jurisdições de fiscalidade privilegiada, de modo a transferir rendimentos gerados e localizados em Portugal para locais com regimes fiscais mais favoráveis, com tributação reduzida ou inexistente, e tradicionalmente avessos à colaboração no sentido da prestação de informações para efeitos fiscais. A estatuição das mesmas determina de imediato o princípio geral de não dedutibilidade dos gastos suportados com este tipo de pagamentos consagrando, no entanto, uma cláusula de salvaguarda, que se opera mediante a inversão do ónus da prova, direcionando-o para o sujeito passivo, a quem caberá cumprir cumulativamente com duas condições, caso em que se o fizer, os gastos serão admissíveis para efeitos da determinação do resultado fiscal:

- Os gastos corresponderem a operações reais;
- Não terem um carácter anormal ou um montante exagerado.

Trata-se duma dupla prova que incumbirá ao sujeito passivo produzir o qual, em primeiro lugar, tem de demonstrar que os gastos se materializaram em atos efetivos, não bastando para a sua justificação a mera existência formal de documentos tais como contratos, faturas e transferências

bancárias e, em segundo lugar, que esses gastos não são anormais ou excessivos, o que se poderá operar mediante a confrontação com situações comparáveis de mercado num contexto de plena concorrência.

De referir que a jurisprudência poderá entender que a segunda condição engloba dois requisitos, que operam de forma cumulativa, pelo que o ónus do contribuinte se dirige a três (também cumulativamente) e não apenas a dois:

- Que os gastos em causa correspondem a operações efetivamente realizadas – tem a ver com a substância;
- Que as referidas operações não revestem carácter anormal – tem a ver com a natureza;
- Que as mesmas não têm um montante exagerado – tem a ver com o “*quantum*”.

Veja-se a este respeito a Decisão do CAAD relativa ao processo n.º 148/2013-T de 16/06/2013:

“ O Tribunal entende, pois, que o ónus do contribuinte se dirige cumulativamente aos três requisitos, sendo esse o melhor entendimento da norma em presença ... e não o de que ele só tem de demonstrar a efectividade da operação e depois, à sua escolha, ou o carácter normal ou a razoabilidade do montante. Com efeito, não se crê que a melhor interpretação do teor literal e do sentido teleológico da norma seja a de desonerar o sujeito passivo, a seu bel-prazer, de infirmar operações com carácter anormal ou com montante exagerado. Supõe-se que o juízo da norma foi uno, no sentido de considerar que era o sujeito passivo que estaria em melhores condições de fazer todas as três demonstrações.”

Na falta destas demonstrações verifica-se a não dedutibilidade dos gastos em apreço e a consequente reintegração dos respetivos montantes no resultado fiscal.

A produção desta prova deverá ser feita pelo sujeito passivo perante a AT, apresentando-lhe os meios de prova da efetividade do gasto e do carácter normal e não exagerado, a quem competirá a sua apreciação com vista à formação dum juízo administrativo sobre a validade dos pagamentos. Caso esta se pronuncie pela insuficiência da mesma, recai sobre si a tarefa de fornecer a fundamentação desse juízo, o que implica uma ponderação fáctico-valorativa da consistência dos fundamentos apresentados, de modo a pronunciar-se sobre a existência material, natureza e montante das operações alegadamente praticadas.

Trata-se, pois, duma solução legislativa em que é revertido para o contribuinte um *“onus probandi”* em que, por força do disposto nas normas em referência, no domínio dos pagamentos a entidades domiciliadas em territórios de baixa tributação, é afastada a presunção de veracidade das declarações do contribuinte constante do n.º 1 do art. 75.º da LGT de que são verdadeiras e de boa-fé *“as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal”*. E se o contribuinte não lograr produzir tal prova, o gasto não é fiscalmente aceite, sendo a matéria coletável aumentada para efeitos de tributação.

Decorre do exposto que sempre que os gastos com publicidade ou outros serviços sejam pagos ou devidos a entidades sediadas em território submetido a um regime fiscal claramente mais favorável, não são passíveis de dedução em sede de IRC, exceto se produzida cumulativamente a dupla (ou tripla) prova assinalada.

Com a referida derrogação ao princípio geral da dedutibilidade dos gastos cabe, pois, ao contribuinte o ónus da prova da realidade, normalidade e não exagero desses gastos. E caso cumpra com estes requisitos opera-se um reforço dos previstos no artigo 23.º do CIRC, uma vez que na eventualidade de integralmente preencher aquele ónus probatório, não fica desvinculado do cumprimento dos requisitos da comprovação documental, indispensabilidade e garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

A redação da norma do n.º 2 do artigo 65.º do Código do IRC para 2013 consagra a presunção de três índices ou pressupostos que à AT cumpre demonstrar, querendo acionar a norma, por força do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, para delimitar o que deve ser considerado como entidade submetida a um regime fiscal claramente mais favorável. Esses pressupostos são de aplicação disjuntiva e não cumulativa, bastando a subsunção em apenas um deles para ditar a citada qualificação. Trata-se de territórios com regimes fiscais atractivos que a doutrina designa, vulgarmente, por paraísos fiscais ou *“off-shore”*.

Esses pressupostos são os seguintes:

- A) O território da residência conste de lista aprovada por portaria;
- B) A entidade não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou IRC;
- C) Se relativamente às importâncias pagas ou devidas (*“devidas”* por forma a contemplar o regime da periodização económica) o montante do imposto pago for igual ou inferior a 60% do que seria devido se a entidade fosse considerada residente em Portugal ($15\% = 60\% \times 25\%$).

Em 2014 a norma apenas consagra como único pressuposto a enumeração em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

Embora não exista um conceito uniforme de paraíso fiscal, ele pode ser definido como uma jurisdição que poderá coincidir com um país, território ou uma região que concede a pessoas físicas ou colectivas vantagens a nível fiscal em relação à jurisdição de origem destas pessoas, o que sucede sobretudo em relação a impostos sobre o rendimento e sobre as sucessões. Este conceito é relativo porquanto depende da comparação que se faça entre as características e níveis das taxas de impostos duma jurisdição face a outra. O que significa que aquela que é considerada paraíso fiscal para um país poderá não ser para outro, embora a comparação se faça com o sistema fiscal doméstico. Daí que haja países que optem por considerar paraíso fiscal como aquele que possui *“um regime fiscal privilegiado”*, ou *“submetido a um regime de tributação mais vantajoso”* e para tal procurarão defini-lo em termos absolutos como sendo, por exemplo, o território que não tributa ou então tributa a uma taxa inferior a x% os rendimentos das empresas domésticas; outros enumeram numa lista os países que não consideram paraísos fiscais (lista branca) enquanto outros procedem ao contrário, publicando a lista dos territórios que consideram como tal (lista negra).

Por *“off-shore”* entende-se o estatuto de extra-territorialidade que é concedido a não residentes os quais, operando a custos diminutos, ficam fora do campo de regulamentação bancária e de outra legislação de índole comercial que são exigidos aos residentes. *“Off-shore companies”* serão, pois, sociedades que se localizam numa jurisdição com aquelas características, fora das fronteiras dum país, jurisdição essa que assume a designação genérica de paraíso fiscal. Assim, as sociedades *“off-shore”* têm personalidade jurídica própria, que não se confunde com a dos seus sócios, podem não ter uma forma jurídica determinada porque se moldam às necessidades de cada caso específico e interesses dos seus sócios e, estando sediadas em paraísos fiscais, não podem desenvolver nessas jurisdições actividades com os residentes locais. Em muitos casos não poderão possuir bens imóveis ou outros activos de elevado valor nas jurisdições onde estão situadas, sendo que frequentemente o que existe é apenas uma caixa postal. Embora o conceito de *“off-shore”* tenha habitualmente uma conotação pejorativa sobretudo quando dele se fala nos meios de comunicação social, na realidade trata-se de empresas lícita e legalmente constituídas, só que atuam fora do limite territorial das suas sedes ou do domicílio dos seus interessados.⁷

Em termos de direito comparado é comum identificar-se três critérios de determinação do conceito fiscal de tributação reduzida:

- Uma definição comparativa ou uma definição absoluta;
- Uma enumeração casuística por lista, através de um critério positivo, identificando os paraísos fiscais (lista negra);
- um critério negativo, identificando os países que não são considerados paraísos fiscais (lista branca).

Na sequência dum relatório publicado pela OCDE denominado "*Concorrência Fiscal Prejudicial*" – *Um Tema Global Emergente*" e posteriormente dos trabalhos do Fórum sobre Práticas Fiscais Prejudiciais, que viriam a culminar numa lista de paraísos fiscais publicada em 2000 (método de discriminação designado por "*método das listas*"), Portugal começou por aplicar uma definição absoluta (redação do artigo 57.º-A do Código do IRC aditado pelo Decreto-Lei n.º 37/95 de 14 de Fevereiro), seguida dum critério misto, em que por um lado estabelece uma definição comparativa (numa determinada jurisdição não existe tributação sobre o rendimento, ou então o imposto pago é igual ou inferior a 60% do que seria devido em Portugal (referido no artigo 65.º do CIRC para 2013), por outro, publicou uma lista de jurisdições de fiscalidade privilegiada conforme Portaria n.º 377-B/94, de 15 de Junho, alterada pela Portaria n.º 1272/2001, de 9 de Novembro, que passou a englobar 83 jurisdições. Foi entretanto publicada a Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, que enumera os mesmos territórios que a Portaria 1272/2001, cuja aprovação parece apenas ser justificada num contexto de adaptação aos normativos decorrentes CIS, CIMI e CIMT⁸. Entretanto, a Portaria n.º 150/2004 foi alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro, que revogou duas jurisdições, pelo que a lista atual é composta por 81.

Com as alterações introduzidas no Código do IRC pela Lei n.º 2/2014 de 16 de janeiro e o aditamento do artigo 23.º - A, a alínea r) do n.º 1, passou apenas a contemplar como único índice ou pressuposto para considerar regime fiscal como mais favorável, uma enumeração casuística mediante a identificação do mesmo em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

Referiu-se que no âmbito das prerrogativas cometidas à AT, cabe-lhe a tarefa de aferir e ajuizar sobre o cumprimento da obediência aos requisitos de dedutibilidade e, caso a apreciação seja negativa, sobrevém a faculdade da sua desconsideração. No entanto, para tal, a AT tem de notificar previamente o sujeito passivo, nos termos do n.º 4 do artigo 65.º (para 2013) ou do n.º 8 do artigo 23.º - A (para 2014), ambos do Código do IRC, para que este comprove a efetiva realização das operações, e que não têm as mesmas um caráter anormal ou um montante exagerado.

Caso o sujeito passivo não proceda à comprovação atrás mencionada, as despesas em causa não serão aceites fiscalmente como gasto do exercício, ficando sujeitas a tributação autónoma à taxa de 35%, conforme o disposto no n.º 1 e n.º 8 do artigo 88.º do Código do IRC, tributação esta onerada em 10 pontos percentuais, nos termos do n.º 14, caso seja apresentado prejuízo fiscal.

Estipula este normativo o seguinte para 2013:

Artigo 88.º
Taxas de tributação autónoma

1 — As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do artigo 23.º.

2 — A taxa referida no número anterior é elevada para 70 % nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7.º.

...

8 — São sujeitas ao regime do n.º 1 ou do n.º 2, consoante os casos, sendo as taxas aplicáveis, respectivamente, 35% ou 55%, as despesas correspondentes a 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, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

...

14 - As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores.

E para 2014:

Artigo 88.º
Taxas de tributação autónoma

1()— As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50 %, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A.*

2 — A taxa referida no número anterior é elevada para 70 % nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7.º

...

8 — São sujeitas ao regime do n.º 1 ou do n.º 2, consoante os casos, sendo as taxas aplicáveis, respectivamente, 35% ou 55%, as despesas correspondentes a 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, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

...

14()— As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores relacionados com o exercício de uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.*

...

O pagamento de publicidade a um não residente considera-se rendimento obtido em território nacional por este último, por força do disposto no n.º 6 da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC, pelo que, conseqüentemente, está aqui sujeito a tributação, através de retenção na fonte a título definitivo à taxa de 25%, nos termos da alínea g) do n.º 1 e n.º 4 do artigo 94.º do Código do IRC.

Contudo, de acordo com o artigo 98.º do Código do IRC, não existirá obrigação de efetuar retenção na fonte, sempre que exista convenção destinada a eliminar a dupla tributação, e a competência para a tributação dos rendimentos auferidos pela entidade não residente não seja atribuída ao estado da fonte do rendimento ou seja apenas limitada.

No caso concreto de HONG KONG, existe um acordo entre Portugal e a Região Administrativa Especial de HONG KONG, que é a resolução da Assembleia da República n.º 49 / 2012 aprovada

em 24 de fevereiro de 2012 e publicada em de 16 de abril de 2012, onde se prevê no seu artigo 7.º, a tributação dos lucros obtidos pelas sociedades no país onde as mesmas se encontram sediadas.

Para que se verifique a dispensa de retenção na fonte é necessário que à data do pagamento dos rendimentos, o beneficiário dos rendimentos tenha apresentado formulário modelo 21-RFI e, no caso de HONG KONG, apresente igualmente o certificado de residência fiscal emitido em seu nome, pelas Autoridades Fiscais daquele país, conforme Despacho n.º 22600/2009 de 7 de outubro do Ministro de Estado e das Finanças (este Despacho encontra-se tacitamente revogado desde 01 de janeiro de 2014, atendendo à nova redação do artigo 98.º do Código do IRC na sequência da reforma deste imposto para 2014). De referir que na eventualidade de o emitente das faturas não coincidir com o beneficiário dos pagamentos, o certificado na sua posse terá que estar em nome do beneficiário e não em nome do emitente da fatura.

III.2.3 – Aferição da obediência aos requisitos de dedutibilidade

Segundo a **A...** de acordo com as características do mercado chinês, a intermediação na venda consistiu em serviços prestados numa ótica de publicidade e "marketing", e como tal foram relevados contabilisticamente, e não de comissões, como seria mais habitual caso a intermediação imobiliária tivesse sido realizada por uma empresa que operasse no mercado português.

No decurso do procedimento inspetivo e na sequência de resposta a notificações efetuadas nos termos do n.º 4 do artigo 65.º e n.º 8 do artigo 23.º - A ambos do Código do IRC, veio a **A...** juntar um parecer jurídico (vd Anexo 16, pgs. 93 a pgs. 128) no qual se defende que o contrato celebrado entre ε **B...** a **A...** não constitui um contrato de mediação imobiliária mas antes um contrato de agência, nos termos do qual a **A...** constitui a **B...** como seu agente para promover a venda dos seus imóveis no mercado chinês.

Contudo, independentemente da qualificação da intervenção do intermediário, o que releva para efeitos fiscais será antes a averiguação da eventual obediência aos requisitos que impedem a desconsideração como gastos do exercício, do marketing e publicidade que a sociedade contabiliza como tendo incorrido, cujo montante, excluindo o IVA⁹, foi de € 477.250,00 em 2013 e € 802.063,00 em 2014¹⁰.

⁹ No subcapítulo III.2.3.6 será justificado que o IVA configura um gasto aceite fiscalmente, encontrando-se adstrito à autoliquidação, por aplicação das regras de localização das operações previstas no artigo 6.º do Código do IVA.

¹⁰ Recordá-se que os gastos com publicidade (excluindo o IVA) foram de € 320.000,00 em 2013 e de € 959.313,00 em 2014, mas como este último valor inclui € 157.250,00 respeitantes a 2013, ao aplicar-se o

Neste contexto, e em obediência à formalidade do n.º 4 do artigo 65.º (para 2013) e n.º 8 do artigo 23.º - A (para 2014) ambos do Código do IRC, foi a sociedade notificada em 02 de novembro de 2016 para apresentar em 06 de dezembro de 2016 documentos de prova efetiva sobre o cumprimento dos requisitos exigidos quanto à materialidade das operações e inexistência do seu caráter anormal e montante exagerado (vd. **Anexo 15 c/ 5 pgs.**)

Decorrido o prazo concedido nas notificações foi respondido, para os dois exercícios, o que consta do **Anexo 16 c/ 146 pgs.** e aqui se dá por integralmente reproduzido, cujas ideias base se resumem e suscitam as seguintes observações¹¹:

- A **B...** surge no contexto da implementação pelo governo português duma política de captação de investimento através dum programa denominado "Golden Visa" que permite a investidores estrangeiros não residentes na União Europeia a circulação pelos países do espaço "Shengen", para o que promoveu a venda de imobiliário em Portugal no mercado chinês;
- O tipo de prestação de serviços em causa enquadra-se antes na figura da agência comercial, segundo um Parecer do Professor Dr. Luís Menezes Leitão, elaborado num contexto de litigância entre a **KK...** NIPC ...¹² e a **B...**;

Para efeitos da aferição dos requisitos de dedutibilidade em sede de IRC a legislação fiscal coloca a ênfase no pagamento a uma entidade localizada numa jurisdição de fiscalidade privilegiada, independentemente da qualificação que possa ser conferida à respetiva atuação, seja a de mediador imobiliário, comissionista, agente comercial ou qualquer outra.

- A Autoridade Tributária está a assumir uma atitude de "bullying" fiscal, considerando a acumulação de tributação exigida pelas normas: desconsideração do gasto, tributação autónoma, agravamento de 10% desta no caso de prejuízos;

regime da periodização económica os valores a aferir relativamente à dedutibilidade são de € 477.250,00 em 2013 e € 802.063,00 em 2014.

¹¹ Em complemento a esta resposta já tinham sido obtidos via mail o contrato de prestação de serviços com a **B...** designado por "Framework Agreement" e o "Amendment 2 to Framework Agreement", documentos estes redigidos em língua inglesa e a que foi junto o "Business Registration Ordinance" e o "Incorporation Form" (vd **Anexo 11 c/ 17 pgs.**).

¹² O sócio da **A...** Sr. Eng. **F...** é também administrador da **KK...**

Não se nega que esta sequência de tributação se afigura deveras onerosa, pois na eventualidade de não produção da prova exigida nos artigos 65.º n.º 1 e 23.º n.º1 alínea r), o contribuinte vê-se confrontado com a não aceitação do gasto, seguido duma tributação autónoma de 35% que, em caso de prejuízo fiscal, ascende a 45%. Esta solução legislativa visa, em última análise, dissuadir o recurso a este tipo de prática, e obviar à fuga e deslocalização de capitais para jurisdições de fiscalidade privilegiada, de modo a preservar as receitas fiscais domésticas e assegurar a justiça na tributação, de acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 37/95 de 14 de fevereiro. Salvaguarda-se, contudo, que a tributação não seja efetuada se o contribuinte produzir a prova mencionada nas citadas normas.

*- Acresce a liquidação de IVA e impossibilidade de dedução do mesmo, pelo que se o gasto não é aceite então o IVA pago pela **A...** deveria ser-lhe devolvido;*

O tratamento a conferir ao IVA depende da aplicação das regras relativas à localização das operações previstas no artigo 6.º do Código do IVA; a autoliquidação é obrigatória e a dedução depende do enquadramento da atividade, pelo que se for sujeita e não isenta poderá ser totalmente deduzido, mas se for isenta não é dedutível em sede de IVA e será relevado como gasto dedutível em sede de IRC.

- Existem outros promotores a operar no mercado chinês que praticam as mesmas margens;

Contudo, não apresenta qualquer quantificação comprovada das margens que alegadamente praticam.

*- A atuação da **B...** não se limitou à simples intermediação imobiliária tal como existe no território nacional mas antes a uma intervenção global no sentido da descoberta do investidor no território chinês, mediante um extenso trabalho de promoção e marketing, comparência em feiras internacionais de imobiliário e turismo, acompanhamento do mesmo para Portugal e pagamento de todas as despesas conexas;*

*- Torna-se impossível à **A...** obter, passados três anos, provas da atuação da **B...** tais como estudos de prospeção de mercado, campanhas de marketing, gravações de vídeo, participação em feiras de imobiliário, congressos ou seminários, despesas com staff, deslocações e estadas;*

- A relação da **A...** com a **B...** materializou-se e finalizou-se no contrato de prestação de serviços, não podendo a **A...** aceder ao que se passou a montante desta finalização, pois quem estava na China era a **B...** e não a **A...** ;

Ora, se a **A...** manifesta conhecimento sobre a atuação e atividade da **B...** , não se compreende que, atendendo às relações negociais que com ela estabeleceu para vender as frações de que era proprietária, não possua alguma evidência dessa atuação, ou que não lhas solicite num contexto de colaboração para cumprimento com a exigência de prova exigida pela legislação fiscal.

- Conclui argumentando que a **A...** ao atuar como descrito, assegurou para os cofres do Estado uma receita dupla da que este obteria caso as frações fossem vendidas no mercado nacional (considerando o IMT, o imposto do selo e o IVA liquidado), e isto na hipótese improvável de concretizar vendas, pois o mercado imobiliário encontrava-se morto de procura.

Os requisitos legais de comprovação não estão dependentes duma comparação entre o imposto arrecadado por via das vendas efetivamente ocorridas e o que se obteria numa situação alternativa.

Considerando quer a resposta quer os anexos, não existe em nenhum destes documentos qualquer prova material da efetivação de publicidade, e de que os valores contabilizados como gastos se assumem como normais para a atividade exercida e de que não são de montante exagerado.

A apreciação e valoração destas questões desenvolve-se de seguida.

III.2.3.1 - Quanto à existência de regime fiscalmente mais favorável

O "Business Registration Ordinance" e o "Incorporation Form" correspondem à "Certidão Permanente" das empresas portuguesas, nos quais consta que a **B...** tem sede em HONGKONG, na ... , com o capital representado por 600.000 ações, com o valor de 1 dólar de HONGKONG cada, sendo *First Director / Individual Director* o Sr. **C...** "

À partida há que determinar se a jurisdição de fiscalidade privilegiada se integra na previsão normativa do n.º 2 do artigo 65.º aplicável em 2013, e alínea r) do n.º 1 do artigo 23-A, vigente em

2014, ambos do Código do IRC. Ora, no caso concreto de HONG KONG, trata-se da jurisdição constante do n.º 31 da Portaria n.º 292/2011, aplicável nos exercícios em análise de 2013 e 2014, pelo que para a situação em apreço e para os dois exercícios, releva em comum o único pressuposto da inserção na lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças. Ou seja, constatando-se que estão a ser pagas importâncias a uma entidade, no caso a pessoa coletiva

B..., residente fora do território português e situada numa jurisdição constante da citada portaria, ocorre a condição que determina a verificação do pressuposto para a subsunção no conceito de regime fiscal claramente mais favorável.

III.2.3.2 - Quanto à exigência da realização efetiva das operações

Cabe ao contribuinte demonstrar que as operações envolvendo pagamentos a não residentes submetidos a um regime fiscal mais favorável foram efetivamente realizadas. Esta inversão do ónus da prova materializa-se na demonstração da efetividade da realização da operação a qual, se não for suprida, implica que os encargos daqui resultantes não são dedutíveis. Neste requisito procura-se, assim, aferir da substância das operações.

Ora, da análise documental constatou-se que a **A...** possui em arquivo as escrituras, o "Framework Agreement" e o "Amendment 2 to Framework Agreement" anexos às respostas e ainda:

- Faturas emitidas pelo dito prestador de serviços;
- Meios de pagamento das faturas através de transferências bancárias do **K...** para a conta bancária da **B...** domiciliada em HONGKONG, em que o beneficiário dos pagamentos coincide com o emitente das faturas (também a **B...**);
- Os esclarecimentos e anexos em resposta às notificações.

No entanto, embora este conjunto documental dote a operação do preenchimento de requisitos formais, carece de ser comprovada substancialmente, lacuna que não foi preenchida pelos seguintes motivos:

- Não foi evidenciado que tenha sido praticada qualquer ação, campanha publicitária ou equivalente, concreta e efetiva, pela citada empresa prestadora de serviços visando a venda de frações;

- Que a ter havido, a mesma foi apropriada e direcionada ao objetivo, isto é, na eventualidade de ter sido realizada destinou-se a tentar vender frações ou antes qualquer outro produto?
- Produto este que até poderá não ser comercializado pela **A...** ;
- A prova de que o serviço foi na realidade prestado mediante a apresentação, designadamente, de estudos de prospeção de mercados ou campanhas de marketing, porquanto não foram apresentadas evidências dos mesmos em papel, gravações, vídeo, suporte informático, digital ou qualquer outro suporte;
- A própria **A...** vem reconhecer no ponto 22 e seguintes da sua resposta que não lhe é possível recolher essa evidência com o argumento de se tratar duma atuação da **B...** a montante desta a que a **A...** não tem acesso;
- Contudo, uma vez que estabeleceu relações contratuais com este interveniente, não se compreende que não suscite à **B...** a disponibilidade dos mesmos para apresentação à AT, caso tenham de facto existido;
- E ainda que fossem mostradas essas evidências físicas dos trabalhos efetuados, seria ainda necessário demonstrar a adequação de cada um deles aos requisitos do artigo 23.º do Código do IRC.

Não basta, pois, a existência de contrato, faturas ou transferências bancárias; é necessário a evidência de todo um conjunto de realização de ações, atuações ou campanhas concretas de marketing e publicidade, ou seja, de elementos justificativos complementares à documentação fiscalmente relevante já apresentada, sem os quais fundadas dúvidas ficam acerca da efetiva realização das operações que as faturas pretendem titular.

Em suma, não existe qualquer comprovação da realização material do marketing e publicidade por parte da empresa sediada em HONG KONG. Na resposta à notificação apenas foi descrita uma justificação da estratégia comercial seguida pela empresa, e das relações contratuais estabelecidas com a **B...** que à AT não compete avaliar ou aferir, pois se trata duma decisão do estrito foro da gestão empresarial, mas que não fornece qualquer elemento concreto sobre a atuação alegadamente realizada pela empresa de HONG KONG.

Aliás, as próprias faturas da referida empresa são parcas na descrição por apenas referirem lacónicamente "*Marketing Consulting*", sem qualquer discriminação ou alusão aos atos concretos de marketing alegadamente praticados. Apenas as faturas n.ºs 205, 206, 239, 240, 373 e 281 de 2014

passaram a ter uma descrição das tarefas que terão sido realizadas, mas ainda assim sem comprovação real e efetiva da prática dos atos que nela vêm descritos.

Efetivamente, atendendo ao ónus que impende sobre a **A...** de demonstrar que foi efetuada publicidade ou, com maior amplitude, os atos próprios duma agência comercial, como deriva da qualificação que está a ser atribuída à atuação da **B...** nada impedia que em anexo a essas faturas constassem alguns elementos comprovativos dessa atuação que, ainda que não visassem fins de ordem fiscal, servissem para mostrar ao cliente (a **A...**) todo o trabalho que estava a ser desenvolvido que justificasse a cobrança dum "assistance fee" ou taxa de assistência de 15% (posteriormente elevada para 20%).

Ora, não descurando que nos termos da legislação já citada, assiste à **A...** o ónus de demonstrar a evidência material que sustente ter sido efetuada publicidade, a mesma não o logrou fazer, pelo que não se encontra preenchido este requisito de dedutibilidade.

III.2.3.3 – Quanto ao caráter anormal

Embora o Código do IRC não defina ou delimite o que é o caráter anormal dum gasto ou, ao contrário, pela positiva, o caráter normal, este poderá ser entendido como o conjunto de características intrínsecas que definem a natureza dum bem, serviço ou ato, habitualmente praticado e utilizado na atividade empresarial e que, sendo necessário, possui atributos de consentaneidade e logicidade para com o objetivo de se alcançar eficazmente os objetivos estatutários. Neste requisito procura-se, pois, aferir da normalidade do gasto quanto à sua natureza face à atividade desenvolvida pela empresa e se existe uma ligação entre os serviços adquiridos e a necessidade de os suportar com vista a alcançar o objetivo de venda de frações.

Em abstrato, o marketing e a publicidade poderão contribuir indubitavelmente, para aquele objetivo, e assim assumirem-se como um gasto normal; contudo, se a **A...** não evidenciou que a citada empresa prestadora de serviços praticou qualquer ato concreto visando promover a venda de frações, coloca-se a questão, legítima, de saber se o que surge faturado como publicidade foi, na realidade, um gasto com essa natureza.

Isto é, se não logrou provar a substância, não é possível aferir se o que vem qualificado como publicidade ou "Marketing Consulting" não será antes qualquer outro tipo de gasto, embora apelidado como tal para que em sede de IRC possa ser fiscalmente deduzido. Pelo que, se falhou a prova da materialidade económica, deixa em aberto a suspeição, inerente à presunção legal das normas dos artigos 65.º e 23.º-A do Código do IRC, de se tratar dum gasto que podendo ser desconhecido, não terá antes uma natureza estranha, incharacterística e desprovida de

racionalidade económica, face aos objetivos estatutários, caso em que já não será normal, mas antes desajustado dos hábitos empresariais.

Donde se conclui que, não tendo a **A...** produzido qualquer prova material que permita aferir da natureza intrínseca do gasto, ou da sua consentaneidade e coerência para com a atividade negocial, não é possível aferir do seu caráter normal ou anormal. Também aqui não cumpriu com o ónus que a lei lhe impõe.

III.2.3.4 – Quanto ao montante exagerado

Para aferição desta característica, isto é de que os pagamentos são adequados ao real valor dos serviços prestados, afigura-se que a relação custo-benefício será apropriada, considerando-se cumprida a condição desde que os rendimentos compensem os respetivos gastos, isto é que os rendimentos futuros são de tal monta que justificaram o respetivo encargo, ressalvando os casos em que a tentativa de penetração noutros mercados não foi bem sucedida e o serviço inerente ao gasto foi efetivamente realizado. Trata-se dum requisito de âmbito quantitativo em que se procura aferir se o montante do gasto é apropriado ao rendimento obtido ou, por outras palavras, se o preço, enquanto expressão monetária do valor dum bem ou serviço, é adequado face aos recursos utilizados pelo prestador e à finalidade a que estes se destinam.

Concretamente, e conforme já anteriormente referido, as vendas foram diretamente efetuadas pela **A...** aos clientes chineses (ou seus procuradores), embora suportando e pagando gastos com marketing e publicidade faturados por uma única sociedade com a designação **B...**

com sede em HONG KONG, cujos valores atingem em média 15,7% em 2013 (€ 477.250,00¹³ / € 3.035.000,00) e 18,35% em 2014 (€ 802.063,00¹⁴ / € 4.371.300,00), percentagens estas que se assumem como elevadas face ao valor das frações. De facto, os gastos com publicidade estão a absorver entre 15,7% e 18,35% do valor de venda das frações correspondentes, o que prejudica a rentabilidade da sociedade, que foi negativa, e que nem a margem bruta das vendas positiva conseguiu compensar, dado que foram alcançados prejuízos contabilísticos (- € 70.745,37 em 2013 e - € 220.404,07 em 2014). Note-se que a a margem bruta

¹³ Para se obter o valor faturado pela empresa de HONG KONG em 2013 há que, ao valor total que foi contabilizado na conta SNC 62215 – *Marketing e Publicidade-GV*, somar os gastos com publicidade contabilizados em 2014 mas que respeitam a 2013, obtendo-se € 477.250,00 = € 320.000,00 + € 157.250,00.

¹⁴ Para se obter o valor faturado pela empresa de HONG KONG em 2014 há que, ao valor total que foi contabilizado na conta SNC 62215 – *Marketing e Publicidade-GV*, diminuir os gastos com publicidade contabilizados em 2014 mas que respeitam a 2013, obtendo-se, € 802.063,00 = € 959.313,00 – € 157.250,00.

das vendas aos clientes chineses foi de € 825.989,34 em 2013 (€ 3.025.000,00 - € 2.209.010,66) e de € 949.380,09 em 2014 (€ 4.371.300,00 - € 3.421.919,91), enquanto os gastos com publicidade (já corrigidos dos € 157.250,00 que são retirados de 2014 e imputados a 2013) foram de € 477.250,00 e € 802.063,00, respetivamente. Para melhor visualização tem-se:

Unidades: euros

| Rubricas | 2013 | 2014 |
|------------------------------|--------------|--------------|
| Vendas aos clientes chineses | 3.035.000,00 | 4.371.300,00 |
| Custo das vendas | 2.209.010,66 | 3.421.919,91 |
| Margem bruta das vendas | 825.989,34 | 949.380,09 |
| Publicidade | 477.250,00 | 802.063,00 |
| % Publicidade / Vendas | 15,70 | 18,35 |
| Resultado contabilístico | -70.745,37 | -220.404,07 |

Ou seja, apesar das margens brutas de comercialização serem positivas e de valor significativo, são parcialmente (58%) absorvidas em 2013 e quase totalmente (85%) em 2014 pelos gastos com fornecimentos e serviços externos relativos ao "marketing" pago ao publicitário / agente comercial localizado em HONG KONG.

E isto apesar do ajustamento dos preços de venda face a este novo tipo de clientes, conforme consta do relatório de gestão para 2013 (vd. Anexo 4, pgs 2):

"... De abril a setembro foram reconfigurados os procedimentos e operacionalidade comercial de modo a satisfazer os requisitos deste novo tipo de cliente. Assim foram igualmente revistas as tabelas de preços de venda, de modo a acomodar os custos de comercialização acrescidos e específicos desta nova realidade comercial..."

Ou seja, a própria **A...** reconhece que os custos de comercialização são elevados, o que igualmente vem reconhecido no relatório de gestão para 2014, mas que operou uma revisão dos preços de venda por forma a comportá-los. Não obstante tal compensação, não evitou o impacto negativo sobre a rentabilidade da sociedade.

Ora, nas situações envolvendo intervenção humana com estudos, projetos, ou publicidade no caso em apreço, o sujeito passivo deveria possuir em arquivo elementos que permitissem ajuizar da adequação do montante à finalidade e possibilitar a aferição do eventual exagero, designadamente obtenção de comparáveis, como sejam contratos semelhantes com entidades diferentes, isto é, se foram pedidos orçamentos no mercado nacional ou internacional para efeitos comparativos e, em caso afirmativo, porque razão foi preferido o de uma entidade residente numa jurisdição de fiscalidade privilegiada em detrimento doutras com outras localizações.

Haveria igualmente que permitir aferir se o montante dos serviços cobrados é apropriado, tendo em conta o mercado e o risco da operação, por comparação com as que seriam aplicadas por outras entidades num contexto equivalente, em obediência e cumprimento do princípio "*at arm's length*", o que também não sucedeu, pois não foram apresentados quaisquer elementos pertinentes dirigidos a este objetivo.

Pelo que a simples enumeração duma série de promotores que terão atuado em situações idênticas às de **B...**, conforme referido no ponto 18 da sua resposta e anexo K (vd. Anexo 16, pgs.51), sem qualquer indicação comprovada da respetiva remuneração, não permite estabelecer comparações em termos quantitativos.

O legislador fiscal justifica a exigência do cumprimento deste requisito, cumulativamente com os outros, com a dúvida se não se estará em presença de operações simuladas, sem existência real, desprovidas de realidade económica e desproporcionadas, destinadas a propiciar a evasão fiscal, por recurso à estratégia de intercalar "*spin-offs*" de drenagem de rendimentos a montante, de modo a alcançar um duplo objetivo de absorção da margem bruta e eventuais lucros e transferir rendimentos para uma jurisdição onde a tributação é menor.

Efetivamente, não se pode descuidar a possibilidade de os montantes faturados pela empresa de HONG KONG se encontrarem emolpados face ao que uma intervenção para efeitos de publicidade justificaria para a comercialização do produto em questão (frações). Como se viu, representam 15,7% do valor das vendas em 2013 e 18,35 em 2014, e absorvem metade da margem bruta das vendas em 2013 e a quase totalidade em 2014, provocando um prejuízo final na atividade operacional.

E nem a mera previsão das taxas de 15% no "*Framework Agreement*" e de 20% no "*Amendment 2 to Framework Agreement*", conferem validade ao quantitativo praticado, porquanto não surge demonstrado que os contratos se apresentam equilibrados, no sentido de proporcionarem reais vantagens consentâneas com as taxas fixadas e que, a existirem, os encargos respetivos constituem uma justa remuneração dessas vantagens.

Aliás, esta falta de equilíbrio no montante das taxas surge mais evidente na alteração da taxa de 15% prevista "*Framework Agreement*" para 20% no "*Amendment 2 to Framework Agreement*", sem se vislumbrar qualquer motivo coerente que o justifique, pois:

- As características e tipologia das frações vendidas com taxas de 15% e 20% são as mesmas;
- Não ocorreram quaisquer modificações relevantes no contexto económico, social ou político em que os negócios estão a decorrer;

- A alteração da taxa parece apenas decorrer da exclusividade que a **B...** impôs para as vendas no mercado chinês, que na prática e do ponto de vista de organização do mercado equivale a uma posição monopolista, mas que a **A...** não estava compelida a aceitar;
- A aceitar-se o aumento da taxa, então estaria também justificada uma qualquer outra alteração, por exemplo, para 25 ou 30%, o que carece, obviamente de base sustentável.

Ainda que se tenha presente que a publicidade, a ter sido praticada, ocorreu num contexto geográfico diferente, onde poderá ser praticada uma remuneração elevada, não deixará de se ter em conta, com base no senso comum e a partir de um juízo empírico, sem necessidade de recurso a conhecimentos técnicos, que a taxa paga pela **A...** se afigura exagerada, atendendo ao impacto negativo na rentabilidade da empresa, e colocando em causa o equilíbrio que deve presidir à relação custo-benefício.

Pelo que a mera previsão daquelas taxas em contrato, não legitima o respetivo quantitativo e muito menos a alteração no sentido do agravamento.

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.

48- A Requerente foi notificada das demonstrações de liquidação de IRC nº 2017 ... e nº 2017 ... e da liquidação de juros compensatórios, as quais incorporam as correcções efectuadas em sede de inspecção.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

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).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Em especial, os factos constantes dos pontos 6 a 8, 12, 13, 14, 21, 22, 40 a 43 e 45, tiveram em consideração os depoimentos prestados na reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, que corroborou e complementou a prova documental disponível, tendo sido de especial relevância as declarações de parte de F..., conjugadas com o depoimento de P..., que demonstrou conhecimento directo da totalidade da matéria constante dos referidos pontos, relatando os factos de forma coerente e objectiva, em termos que, na parte em que incidiram, foram confirmados pelos restantes depoimentos, e se revelaram em consonância com a prova documental disponível nos autos, não quedando a este Tribunal qualquer dúvida razoável acerca da verificação dos factos em questão, tal como foram tidos como provados.

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.

Não se deram como não provados factos alegados pelas partes, incompatíveis com os factos dados como provados.

B. DO DIREITO

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Na presente acção arbitral está em causa aferir da legalidade da correcção e tributação autónoma relativas aos gastos com pagamentos feitos pela Requerente à sociedade “B...”.

Vejamos então.

*

No que diz respeito à correcção e tributação autónoma relativas aos gastos com pagamentos à sociedade “B...”, considerou a AT, em suma, que a Requerente não demonstrou, como lhe competia, a efectividade das operações nem a razoabilidade do valor correspondente aos gastos que contabilizou, considerando, resumidamente, que:

- a) a prova reunida não permite, concretamente, por referência ao descritivo das facturas em causa, identificar a concreta prestação de serviços aí identificada;
- b) não há igualmente prova que, concretamente, permita aferir da importância real das vantagens auferidas pela celebração do contrato com as duas entidades sedeadas em Hong Kong;
- c) a Requerente, relativamente à operação em causa não tem prova para demonstrar o carácter normal da mesma.

Em causa, está a aplicação dos artigos 65.º do CIRC, na redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (vigente em 2013) e 23.º-A/1/r) (vigente em 2014), e 88.º, n.º 8 do mesmo Código, que estabelecem o seguinte, no que ao caso 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.º-A

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.”

“Artigo 88º

Taxas de tributação autónoma

(...)

8 - São sujeitas ao regime do n.º 1 ou do n.º 2, consoante os casos, sendo as taxas aplicáveis, respetivamente, 35 % ou 55 %, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem

a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado. (...)

14 - As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.”

O território de Hong Kong estava 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.

Como se referiu, em causa no caso *sub iudice* está a prova, imposta por ambas as supra-citadas normas, relativamente à efectividade das operações e ao carácter normal ou não exagerado das operações.

a.

Relativamente ao primeiro dos pontos referidos, não se tem por justificada qualquer dúvida, relativamente à ocorrência das operações e questão.

Com efeito, como resulta da matéria provada, a Requerente teve um aumento no volume de negócios de 2012 para 2013, de mais de 90%, sendo que cerca de dois terços de tal volume está directamente relacionado com vendas a clientes chineses e que, no ano de 2014, esta clientela mais de 98% do volume de negócios da Requerente.

Para além disso foi junta documentação comercial e correspondência trocada entre a Requerente e a B... relativa a essas actividades, e foi nesse sentido a prova produzida em audiência, por quem teve em Portugal contacto directo com essas actividades.

Acresce ainda que não é colocado em causa o efectivo pagamento dos valores facturados e contabilizados como gasto, e que se verifica que a Requerente liquidou e entregou ao Estado IVA sobre aqueles valores.

Por fim, e como se escreveu no processo arbitral 198/2017T, que se debruçou sobre situação análoga à dos presentes autos:

“Aliás, o facto, que não é controvertido, de a Requerente ter vendido grande quantidade de imóveis a cidadãos chineses é uma prova indirecta, mas convincente, de que

houve uma eficiente actividade de angariação, pois sem esta não se vislumbra como poderiam ter conhecimento de que a Requerente dispunha de imóveis para venda. Por outro lado, o facto de que a remuneração da B... só era paga precisamente se fosse se tivesse como resultado a concretização das vendas, assegura que não houve pagamentos que não tivessem subjacente actividade de angariação.

Por isso, não se justifica que não se considere provado que os gastos suportados pela Requerente com pagamentos à B... correspondem a operações efectivamente realizadas.

Neste contexto, afigura-se manifestamente injustificado exigir, para prova da efectividade da actividade desenvolvida pela B..., a «identificação dos recursos humanos envolvidos, horas aplicadas e taxas horárias por consultor», a «evidência de reuniões, "surveys"; «saber se quem executou tem experiência profissional», pois, para além de serem informações que normalmente não serão acessíveis a quem contrata a uma empresa estrangeira serviços de angariação, não haverá grande preocupação do adquirente quando se trata de pagamentos que são efectuados apenas em função dos resultados.

Deve dizer-se mesmo que a exigência de «identificação dos recursos humanos envolvidos» e o apuramento da respectiva experiência profissional numa actividade com a dimensão da descrita está para além dos limites da razoabilidade, pois, na sua literalidade, abrangerá a identificação de todos os que prestaram os serviços de transporte por avião, de serviços em restaurantes e hotéis, motoristas de táxis, etc.”.

Assim, é de considerar existir prova suficiente de que os pagamentos em questão correspondem a operações efectivamente realizadas.

Relativamente às considerações da Requerida, assentes no descritivo das facturas em causa, que fazem, no período ora em causa, a serviços de “Marketing”, para lá de ter sido devidamente explicada pela prova testemunhal produzida, notar-se-á apenas que é hoje pacífico que “Em sede de IRC, o documento comprovativo e justificativo dos custos para efeitos do disposto nos arts. 23º, nº1, e 42º, nº 1, alínea g), do CIRC, não tem de assumir as formalidades essenciais exigidas para as facturas em sede de IVA, uma vez que a exigência de prova documental não se confunde nem se esgota na exigência de factura, bastando tão-só um documento escrito, em princípio externo e com menção das características fundamentais da operação, uma vez que ao contrário do que se passa com o

IVA, em sede de IRC, a justificação do custo consubstancia uma formalidade probatória e, por isso, substituível por qualquer outro género de prova.”².

Isto mesmo é reconhecido, expressamente, no RIT, pelo que carecem de sustentação as considerações tecidas pela Requerida na sua Resposta, quando afirma:

- “*não poderá a Administração, a Requerente e com a devida vénia, e respeito que é muito, o Tribunal, ficcionar uma outra qualificação das operações em causa;*”;
- “*atribuirmos uma outra qualificação, às facturas emitidas e ao que consta na contabilidade, implica desde logo que os gastos com marketing e publicidade que a Requerente pretende deduzir não possam ser legalmente admitidos;*”;
- “*as facturas emitidas não correspondem aos serviços que foram efectivamente prestados*”.

Com efeito, como a própria AT também concede, as facturas em sede de IRC não têm natureza *ad substantiam*, pelo que as suas eventuais insuficiências ou irregularidades não contendem, por qualquer forma, com a materialidade que se venha a apurar, sobretudo quando, como é o caso, tais insuficiências ou irregularidades não assumam, face àquela materialidade, qualquer relevância relativamente ao cálculo e apuramento do imposto devido, notando-se a este respeito, que no próprio RIT se lê que “*independentemente da qualificação da intervenção do intermediário, o que releva para efeitos fiscais será antes a averiguação da eventual obediência aos requisitos que impedem a desconsideração como gastos do exercício*” e que “*Para efeitos da aferição dos requisitos de dedutibilidade em sede de IRC a legislação fiscal coloca a ênfase no pagamento a uma entidade localizada numa jurisdição de fiscalidade privilegiada, independentemente da qualificação que possa ser conferida à respetiva atuação, seja a de mediador imobiliário, comissionista, agente comercial, ou qualquer outra*”.

Deste modo, não há aqui qualquer *ficção*, pelo contrário (*ficção* será considerar que estão em causa determinados serviços, perante evidências claras que tal não ocorre), mas, unicamente, aferir da “*obediência aos requisitos que impedem a desconsideração como gastos do exercício*” dos pagamentos em questão.

Relativamente à não existência de prova que permita aferir da importância real das vantagens auferidas pela celebração do contrato com as duas entidades sedeadas em Hong

² Ac. do STA de 05-07-2012, proferido no processo 0658/11, disponível em www.dgsi.pt.

Kong, julga-se que a mesma é evidente, quer da evolução do volume de negócios da Requerente antes e durante da existência da relação comercial com aquelas empresas, quer do peso da clientela residente na China, durante a vigência daquela mesma relação, quer da evolução do preço das fracções transaccionadas pela Requerente, de que a facturação desta dá conta.

b.

Relativamente ao carácter normal e não exagerado das operações em questão, julga-se, também, que está suficientemente produzida prova nesse sentido.

Com efeito, quer tendo em conta a dimensão da operação de angariar, transportar e acompanhar clientes para imóveis valorizados em centenas de milhar de euros, da China para Portugal, superando o fosso geográfico e cultural notoriamente existente, quer considerando o publicamente conhecido estado do sector imobiliário em Portugal nos anos de 2012 e seguintes, quer considerando a valorização dos imóveis que se verificou, e que a documentação recolhida pela própria AT denota, se compreenderá a ordem de valores das comissões que a Requerente pagou.

Acresce também que, conforme resulta da matéria de facto apurada, a Requerente estava fortemente endividada, e que o escoamento dos seus stocks, por via da clientela chinesa proporcionada pela *B...*, permitiu uma diminuição substancial do seu passivo, e, correspondentemente, dos encargos financeiros suportados, ganho este que haverá, necessariamente, de se equacionar na valoração da normalidade e não exagero das operações em questão.

Nota-se, ainda, que no caso ora em causa, as comissões em questão ascenderam a valores entre os 15% e os 20%, estando provado que uma concorrente da Requerente pagou uma comissão de 18% a uma empresa sediada em Macau, tendo a AT aceite o correspondente gasto, o que evidencia que, de facto, o que impressiona a AT não é o valor da comissão, mas localização de quem a aufere.

Daí que não se tenham quaisquer dúvidas que os valores em questão correspondem, no seu contexto, a operações normais e não têm carácter exagerado.

Repristinando o quanto se escreveu no já referido acórdão arbitral proferido no processo 198/2017T:

“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 B... 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 B... (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.

A prova produzida é também no sentido de que a Requerente não conseguia obter a angariação de clientes com pagamento de comissões inferiores, quer à B..., que não as aceitava, nem a outros prestadores de serviços de angariação, pois nenhum lhe proporcionava clientes que pagassem os preços de venda que a Requerente pretendia para si obter.

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 B... 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 B... 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 B... não foram anormais nem exagerados.”

Como se refere no aresto transcrito, julga-se que a aferição do carácter normal e não exagerado das operações se deve reportar ao caso concreto, tendo em conta a situação específica em que tais operações se realizaram, não se podendo formular “tabelas” ou fórmulas *a priori*, que excluam mecanicamente determinados tipos de operações do âmbito da razoabilidade, ou as remetam para o plano do exagero, via esta que aparentemente terá sido seguida no RIT, onde se pode ler que “*com base no senso comum e a partir de um juízo empírico, sem necessidade de recurso a conhecimentos técnicos (...) a taxa paga pela A... se afigura exagerada*”.

No caso, todavia, as comissões em questão surgem no cenário de crise económica aguda, em que o mercado estava, praticamente, parado, e em que os serviços remunerados por aquelas comissões aportam um significativo valor acrescentado ao produto vendido, desde logo, e no caso, por permitirem a sua venda, libertando fundos para a redução do passivo e correspondentes encargos financeiros associados.

Por outro lado, sendo o serviço pago, unicamente, em função do resultado, verifica-se um risco acrescido para o prestador, que tem de suportar – notoriamente – custos avultados para trazer clientes “do outro lado do mundo”, e uma segurança adicional para o adquirente dos serviços, que apenas se constitui na obrigação de pagar, tendo assegurado o retorno decorrente da concretização das suas vendas, sendo de notar, ainda, que a actividade em questão permitia acomodar o custo adicional, assegurando uma margem de lucro para o vendedor.

Por fim, no caso não se detecta, nem é substanciado pela AT, qualquer indício concreto de fraude ou evasão fiscal.

Deste modo, e em face de todo o exposto, julga-se que, na parte ora em causa, enferma o acto tributário objecto da presente acção arbitral de erro nos pressupostos de facto, e conseqüente erro de direito, devendo por isso anulando, e procedendo conseqüentemente o pedido arbitral.

A liquidação de juros compensatórios, tem por pressuposto a liquidação de imposto cuja anulação determina a conseqüente anulação daquela.

Face à procedência integral do pedido arbitral, com base nos fundamentos expostos, fica prejudicado o conhecimento das demais questões colocadas pela Requerente.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular o acto de liquidação de IRC e tributações autónomas n.º 2017..., e respectivos juros compensatórios, relativo ao ano de 2013, no valor total de € 194.069,32, e o acto de liquidação de IRC e tributações autónomas n.º 2017..., e respectivos juros compensatórios, relativo ao ano de 2014, no valor total de € 471.198,92;
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante determinado *infra*.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 665.266,24, 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 € 9.792,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, 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 30 de Abril de 2018

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Nuno Cunha Rodrigues)

O Árbitro Vogal

(Sérgio Pereira da Silva)