

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 575/2018-T

Tema: IRC – Cláusula Especial Anti-abuso, alínea r), do número1, do artigo 23.º-A do Código do IRC.

Decisão Arbitral

I - Relatório

A -Identificação das Partes

Requerente: A..., S.A., titular do NIPC..., com sede na Rua ..., n.º..., Salas ... e ..., ...-... Porto, doravante designado como Requerente ou Sujeito Passivo.

Requerida: Autoridade Tributaria e Aduaneira, doravante designada como Requerida ou AT.

O Requerente apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), adiante abreviadamente designado por RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, em 2018-11-20 foi notificada a Autoridade Tributária.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou a Árbitra Rita Guerra Alves, aceite por esta nos termos legalmente previstos.

Em 2019-01-10 as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 2019-01-30, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente nesse mesmo dia foi notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira, conforme consta da respetiva ata.

Não foi arrolada prova testemunhal, e no seguimento da tramitação processual, ambas as partes dispensaram a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e aceitaram apresentar alegações escritas.

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

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

B–PEDIDO

1. O Requerente peticiona a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2016..., correspondente ao ano fiscal de 2014, no montante € 50.987,70 (cinquenta mil novecentos e oitenta e sete euros e setenta cêntimos).

C–CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alega com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC), já descrito no ponto 1, o seguinte:

2.1. A liquidação adicional de IRC aqui contestada resultou de uma errónea interpretação da lei fiscal por parte dos SIT, ao entenderem que as importâncias pagas a entidades residentes em Hong Kong, no valor global de € 110.000,00 (centos mil euros), não seriam dedutíveis à matéria coletável para efeitos de apuramento do lucro tributável e, adicionalmente, sujeito a tributação autónoma.

- 2.2. Sobre a aplicação da Cláusula Especial Anti-abuso da alínea r), do número 1, do artigo 23.º-A do Código do IRC, sustenta o Requerente não poder a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) simplesmente desconsiderar um pagamento efetivamente realizado – que existiu, de facto, e nos valores declarados pelo contribuinte – apenas pelo facto de a entidade que auferiu o pagamento estar sediada num território sujeito a um regime fiscal classificado como claramente mais favorável, sob pena de violação do princípio da liberdade de gestão empresarial, princípio com afloramento constitucional nos artigos 61.º, 89.º, alínea c) e 86.º da Constituição da República Portuguesa.
- 2.3. O Requerente, defende que o acordo apenas se encontra assinado por uma das partes, uma vez que, por razões práticas e ligadas à prevalência dada à operação/negócio em detrimento da forma, a B... não chegou a assinar o Acordo que formaliza, por escrito, a relação contratual – até porque o acordo foi cumprido antes da assinatura do acordo, optando a B... por não o assinar, dado já estar cumprido o estabelecido.
- 2.4. Defende o Requerente, em virtude do princípio da liberdade de gestão empresarial, e da livre concorrência, o legislador preocupou-se, e bem, em afastar a aplicação desta cláusula quando i. *“Tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas”*, e, i. Não tenham um carácter anormal ou um montante exagerado.
- 2.5. De facto, ocorreu, de facto, um pagamento a uma entidade sediada num território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, como contrapartida pelos serviços de intermediação imobiliária prestados.
- 2.6. Pelo que, esta transação nada tem que ver com a prossecução de objetivos de diminuição ou eliminação de carga fiscal.
- 2.7. Assim, e, aplicando as diretrizes da jurisprudência e doutrina que determinam que se deverão aplicar, em casos como o ora em análise, as regras da experiência comum para aferir da efetiva ocorrência de operações, é de concluir que a fatura emitida pela B..., assim como do respetivo contrato suporte que determinou em € 535.241,00 como o objetivo de preço de venda para a mencionada fração AF, com total correlação nos

referidos registos contabilísticos (objeto de auditoria contabilística e certificação legal de contas), tornam clara a efetiva existência desta operação económica com a B... .

- 2.8.O facto de o comprador da fração AF do empreendimento ter sido angariado pela entidade prestadora do serviço – a quem o Requerente pagou o montante de Euro 110.000,00 – é suficiente para justificar a substância económica da operação, conforme será desenvolvido.
- 2.9.Sobre o segundo requisito da aplicação da alínea r), do número 1, do artigo 23.º-A do Código do IRC, o “carácter anormal ou montante exagerado” do gasto incorrido, defende o Requerente que a comissão de € 110.000,00 (cento e dez mil euros), que representou 20,75% de comissão e não 25,5% (dado que há uma componente de IVA incluída), é perfeitamente razoável se compararmos a mesma com as restantes comissões praticadas por outros intermediários internacionais da mesma natureza que a B... .
- 2.10.Defende ainda, que o gasto associado ao pagamento efetuado à B... também está diretamente ligado à atividade de branding do ora Requerente junto daquele mercado.
- 2.11.O Requerente defende que o montante pago não tem carácter anormal, na medida em que, pese embora o valor da comissão seja mais elevado do que aquele que foi pago relativamente aos serviços prestados às restantes frações autónomas, a verdade é que a normalidade deve ser avaliada por comparação a outros pagamentos que ocorram em circunstâncias similares.
- 2.12.O Requerente defende que o montante pago não tem carácter anormal, na medida em que, pese embora o valor da comissão seja mais elevado do que aquele que foi pago relativamente aos serviços prestados às restantes frações autónomas, a verdade é que a normalidade deve ser avaliada por comparação a outros pagamentos que ocorram em circunstâncias similares.
- 2.13.Ora atendendo ao facto de a fração objeto de venda – fração AF –, ter sido a última das frações disponíveis naquele empreendimento, a sua venda poderá considerar-se mais difícil, visto que, consabido é, segundo as leis do mercado, tal significa que as frações já vendidas, seriam as mais interessantes comercialmente. Assim, fixando-se as

comissões numa proporção do valor da venda – o que incentiva o promotor a vender a fração por um valor mais elevado –, o facto de aquela fração ser a menos apetecível pelos potenciais compradores, fez com que se procurasse mercados alternativos,

2.14. Termina, sustentando que a cláusula especial anti-abuso estabelecida na alínea r), do número 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC não tem aplicação, por falta dos seus pressupostos.

D - DA RESPOSTA DA REQUERIDA

3. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta, na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

3.1. Não obstante se ter conhecimento de que a fatura sob discussão está associada à venda da Fração AF, o legislador limita a dedutibilidade fiscal da mesma à prova de que *“tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou exagerado”*.

3.2. Relevam, para efeitos da al. r) do n.º1 do art. 23.º-A do Código do IRC, os encargos discriminados na fatura, aferindo-se se os mesmos se referem a operações efetivamente realizadas em benefício da Requerente e no desenvolvimento da sua atividade.

3.3. Defende que o que esta em causa no caso concreto é a demonstração da efetiva realização das prestações de serviços a que se refere a fatura n.º189/2014 de 24 de junho emitida pela B... para a Requerente e não o pagamento a B..., entidade sediada em paraíso fiscal (que sabemos que se concretizou) nem o imóvel (Fração AF), cuja venda foi de facto realizada.

3.4. Ora, são justamente as operações financeiras (pagamentos) efetuados para paraísos fiscais que estão contemplados na norma, os quais sem comprovação da efetiva realização da prestação de serviços e o não caráter anormal ou exagerado da mesma, ficam abrangidos pela norma.

3.5. Alega a Requerida, que quanto a este requisito a requerente não demonstrou na medida

em que: Não apresentou qualquer contrato escrito celebrado com a B...; A descrição da fatura n.º189/2014, de 24 de junho, compreende um conjunto de serviços que não fazem parte do interesse da requerente na prossecução do seu objeto social. As justificações apresentadas pela requerente "*procura de mercados alternativos (. . .) necessidades de liquidez imediatas da sua acionista C...*" não colhem sem a necessária prova de que aqueles serviços foram efetivamente realizados no âmbito do desenvolvimento da sua atividade comercial; Os serviços prestados para a obtenção de vistos de residência por parte de cidadãos de nacionalidade estrangeira não tem relevância fiscal na esfera tributaria da requerente, pois estão fora do contexto da atividade; Não logrou provar, igualmente, que os encargos suportados, alegadamente, associados a venda da Fração AF, constituem uma justa remuneração pela concretização dessa transação, por comparação com gastos de serviços análogos no mercado; Uma vez que a requerente não fez prova da efetiva realização dos serviços descritos na fatura n.0189/2014, do seu caráter normal e montante equilibrado, aplicou-se a esta operação o regime regra previsto no Código do IRC, desconsiderando-se fiscalmente os encargos suportados, pois está em causa o pagamento a entidade sediada em paraíso fiscal.

- 3.6. É essa a conclusão que se retira da leitura da norma, a qual foi introduzida no Código do IRC pelo Decreto-Lei n.º37/95, de 14 de dezembro (originariamente art.º 57.º-A) e teve por finalidade disciplinar os pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado para efeitos de determinação do lucro tributável, de modo a evitar a evasão e fraude fiscais.
- 3.7. Defende que o preambulo do referido DL menciona o acolhimento na legislação portuguesa de duas medidas anti abuso de combate a praticas de evasão fiscal "*como forma de preservar as receitas fiscais e assegurar a justiça na tributação, inserindo-se neste contexto as medidas que, a nível internacional, se vem tomando para o efeito*".
- 3.8. Tendo por objetivo contrariar a deslocalização de rendimentos para territórios que assegurem um regime fiscal privilegiado, uma das medidas anti abuso "*consiste na inversão do ónus da prova quando se esteja perante importâncias pagas ou devidas por entidades residentes em território português a entidades residentes nesses*

territórios - para que essas importâncias sejam dedutíveis na determinação do seu lucro tributável passe a caber ao contribuinte residente demonstrar que as mesmas correspondem a operações efetivamente realizadas e não tem um caracter anormal ou um montante exagerado". (cfr. preambulo do DL 37/95)

3.9. Termina a Requerida sustentando, que deve ser julgado improcedente, por manifestamente infundado, o presente pedido de pronúncia arbitral, com as legais consequências.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

4. Iniciaremos por dizer que ao Tribunal não compete pronunciar-se sobre tudo o que foi alegado pelas partes no âmbito da matéria de facto, devendo os factos relevantes para o julgamento da causa ser seleccionados e considerados pelo Tribunal, o qual deve, também, discriminar a matéria provada da não provada (cf. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

5. Desse modo, para a apreciação das questões submetidas a apreciação, cumpre previamente apresentar a matéria factual relevante que permita ao Tribunal a compreensão e decisão a proferir, tendo como base, os factos alegados e a prova documental produzida nos autos.

6. Quanto à matéria de facto considerada relevante, dá o presente Tribunal por assente a seguinte matéria:

7. O Requerente é uma sociedade comercial anonima, constituída em 14 de abril de 1994, cujo objeto social é a realização de investimentos na área imobiliária, com o Código de Atividade Económica ("CAE") principal n.º 41200 – Construção de Edifícios -, e CAE secundário n.º 68100 – Compra e Venda de Bens Imobiliários, detida a 100 % pela sociedade C..., S.A.

8. No dia 29 de maio de 2015, o ora Requerente procedeu à submissão da Declaração Modelo 22 ("DM22") do consolidado fiscal que domina, nos termos da qual foi apurado um resultado fiscal consolidado no montante de € 389.180,20 (trezentos e oitenta e nove mil e cento e oitenta euros e vinte cêntimos) e um montante total de tributação autónoma de € 96.866,44 (noventa e seis mil e oitocentos e sessenta e seis euros e quarenta e quatro cêntimos).

- 9.** O Requerente foi sujeito a uma ação inspetiva que abrangeu os exercícios de 2012, 2013 e 2014, em cumprimento da Ordem de Serviço Interna n.º OI2015..., a qual culminou com as correções ao nível do IRC constantes do Relatório de Inspeção Tributária.
- 10.** No exercício de 2014, o Requerente, contabilizou na conta #6221 – Trabalhos Especializados, o montante de € 135.300,00 (cento e trinta e cinco mil e trezentos euros).
- 11.** A empresa “D...”, sediada em Hong Kong emitiu em 24 de junho de 2014, uma fatura n.º 189/2014, no montante de 110.000,00 (cento e dez mil euros), acrescida da liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), no montante de € 25.300,00 (vinte e cinco mil e trezentos euros), com a seguinte descrição dos serviços prestados, *“prestação de serviços relacionados com a obtenção de vistos de residência para cidadãos de origem chinesa através da aquisição de imóveis de valor superior a 500.000,00€”*.
- 12.** O ora Requerente alienou a fração AF, com uma tipologia T3, com o artigo matricial..., do empreendimento Edifício ..., composto por 36 fogos, a um cidadão de nacionalidade chinesa pelo valor de € 530.000,00 (quinhentos e trinta mil euros).
- 13.** A transação da fração AF foi realizada com a intervenção da sociedade B... sediada em Hong Kong, e o pagamento efetuado a esta sociedade, no montante de 110.000,00€, o que representa uma comissão de 20,75% sobre o valor do imóvel.

14. No ano de 2014, foram vendidas as seguintes frações do empreendimento Edifício ..., pelo seguinte valor e respetiva comissão e percentagem:

Fração	Data Venda	Valor Escritura	Comissão	% Comissão
L t3 1.ºA	11-06-2014	325.000,00 €	19.987,50 €	6,15%
Q 2.º B	14-07-2014	505.000,00 €	18.634,50 €	3,69%
X t3 4.º A	04-04-2014	395.000,00€	14.575,50 €	3,69%
AB t3 5.º A	27-05-2014	410.000,00 €	25.215,00 €	6,15%
AH t4, 6.º C	16-07-2014	630.000,00 €	46.494,00 €	7,38%
AL t4 7.º C	26-06-2014	670.000,00 €	41.205,00 €	6,15%

15. O percentual das comissões pagas pelo Requerente para a alinação dessas frações, encontram-se entre os 3,69% e os 7,38%.

16. No dia 16 de março de 2016, o Requerente foi notificado da liquidação adicional de IRC por via do documento de demonstração de acerto de contas n.º 2016... .

17. No dia 12 de maio de 2016, o ora Requerente procedeu ao pagamento do montante de imposto alegadamente em falta, no montante de € 50.987,70.

18. Em 22 de setembro de 2016, o Requerente apresentou reclamação graciosa.

19. No dia 26 de junho de 2017 o aqui Requerente foi notificado do despacho de indeferimento da reclamação graciosa.

20. A região administrativa especial de Hong Kong, faz parte da lista de países território e regiões com regimes fiscais de tributação privilegiadas, divulgada na Portaria n.º292/2011 de 13 de fevereiro, publicada no diário da república em 2011-1108
21. O Requerente, não tem um acordo escrito assinado pela D..., referente a fatura n.º 189/2014.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

22. Dos factos com interesse para a decisão da causa, objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕES DECIDENDAS

23. Atenta as posições das partes, adotadas nos argumentos por cada apresentado, cabe ao Tribunal apreciar e decidir sobre:
- (i) A declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2016..., correspondente ao ano fiscal de 2014, no montante € 50.987,70 (cinquenta mil novecentos e oitenta e sete euros e setenta cêntimos).
 - (ii) O pagamento de juros indemnizatórios;

H- MATÉRIA DE DIREITO

24. Conforme anteriormente exposto, a questão central a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral, prende-se com a apreciação da legalidade do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2016..., correspondente ao ano fiscal de 2014, no montante € 50.987,70 (cinquenta mil novecentos e oitenta e sete euros e setenta cêntimos).
25. A questão aqui em apreço, consiste em analisar se é ou não dedutível para efeitos fiscais o encargo declarado pelo Requerente, referente à fatura n.º 189/2014 emitida pela pessoa

coletiva sediada em Hong Kong, com o nome de “D...”, em 24 de junho de 2014, entidade residente num território com um regime fiscal de tributação privilegiada, divulgada na Portaria n.º292/2011 de 13 de fevereiro.

26. Para tal, cabe analisar o regime jurídico-fiscal da Cláusula Especial anti-abuso prevista na alínea r), do número 1, do artigo 23.º-A do Código do IRC, e determinar se se encontram preenchidos os requisitos legais aí previstos, assim como, determinar sobre quem recai o ónus da prova dos fatos invocados, e se os mesmos se encontram devidamente suportados pela prova documental constante dos autos.

27. Deste modo, a Cláusula Especial anti-abuso prevista na alínea r), do número 1, do artigo 23.º-A do Código do IRC, à data dos fatos, 2014 estipulava o seguinte: *“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.**” (nosso negrito)*

28. Desconstruindo a alínea r), do número 1, do artigo 23.º-A, constatamos que quanto ao ónus da prova, cabe ao sujeito passivo o ónus da prova referente a encargos com regimes de tributação previstos na portaria, competindo-lhe em concreto provar que a operação correspondente ao encargo foi *efetivamente realizada* e que a mesma não tem um carácter *anormal ou exagerado*.

29. É importante referir que a norma do artigo 23.º-A, não afasta a aplicação da regra geral prevista no art. 23.º n.º 1 do Código do IRC, *“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, aferindo-se se os mesmos se referem a operações efetivamente realizadas em benefício do requerente e no desenvolvimento da sua atividade;*

30. Bem como, a regra, prevista no art.º 23.º n.º 4 e 6.º, relativa à existência de um documento escrito, designadamente uma fatura ou documento similar.
31. Retomando a questão do ónus da prova, não se afigura qualquer dúvida uma vez que o legislador foi claro no normativo previsto na alínea r), do número 1, do artigo 23.º-A, bem como, no preâmbulo do Decreto de Lei n.º 37/95 de 14 de Dezembro, que introduziu a respetiva norma.
32. Veja-se a este propósito o preâmbulo do Decreto de Lei n.º 37/95 de 14 de Dezembro, o legislador introduziu duas medidas anti-abuso: *“tomam-se duas medidas antiabuso com vista a contrariar a deslocalização de rendimentos para territórios que lhes assegurem um regime fiscal privilegiado. Uma delas consiste na **inversão do ónus da prova** quando se esteja perante importâncias pagas ou devidas por entidades residentes em território português a entidades residentes nesses territórios - para que essas importâncias sejam dedutíveis na determinação do seu lucro tributável, passará a caber ao contribuinte residente demonstrar que as mesmas correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.”*
33. Preliminarmente, importa analisar as normas que pautam o ónus da prova na relação jurídico fiscal do contribuinte, resulta do artigo 74.º n.º 1 da LGT que: “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”, em consonância com o artigo 342.º n.º 1 do CC, “aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.” (nosso sublinhado)
34. Acresce que sobre a questão do ónus da prova, existe ampla jurisprudência, sustentando que cabe à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação e que cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca. (vide Processo Arbitral nº 236/1014-T de 4 de Maio de 2015).
35. Nesse sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.2.2014, proc. n.º 0951/11: *“Nos casos em que a correcção da matéria tributável declarada decorra do facto de a AT ter considerado que determinadas despesas não podem integrar o valor de aquisição a*

considerar no apuramento das mais-valias porque respeitam a activos que não foram transmitidos (motivo por que, mediante o processo geralmente denominado de “correções aritméticas”, expurgou tais despesas do valor de aquisição), à AT compete fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação no sentido da correcção do lucro tributável (ou seja, de demonstrar os factos que a levaram a concluir que aquelas despesas não se referem aos activos transmitidos), só depois competindo ao contribuinte o ónus da prova da existência dos factos que alegou como fundamento do seu direito de ver tais montantes relevados negativamente no apuramento das mais-valias.”

36. O dito Acórdão é esclarecedor quanto à distribuição do ónus da prova, para o qual se remete: *“Cumpre, pois, responder à questão – meramente de direito, como deixámos já dito, e, por isso, compreendida no âmbito dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal – de saber sobre quem recai o ónus da prova de tal facto, contra quem deve ser decidida a questão de saber se as referidas benfeitorias foram ou não transmitidas.(...) Assim, há que recordar, de forma breve e sintética, as regras da distribuição do ónus da prova: em princípio, à AT cabe o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável) e, em contrapartida, cabe ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados esses pressupostos, solução hoje fixada pelo art. 74.º, n.º 1 («O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque»), da LGT e que à data se devia já considerar aplicável porque correspondente à regra geral do art. 342.º do Código Civil (CC), de que quem invoca um direito tem o ónus da prova dos factos constitutivos, cabendo à contra-parte a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos. Mas nem sempre será assim. O ónus da prova variará consoante o tipo de acto administrativo em causa, havendo de ser decidida a questão da respectiva repartição «de acordo com a posição que as partes ocupam no processo e com o tipo de relação jurídica que constitui o seu objecto e, decorrentemente, no domínio do contencioso de anulação, com o tipo de acto anulando, tal qual a lei o caracteriza ou define os seus elementos constitutivos» (Cfr., por todos, o seguinte acórdão da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo: – de 17 de Abril de 2002, proferido no processo com o n.º 26.635, publicado no Apêndice ao Diário da República de 8 de Março de*

2004. (...) Para proceder à rectificação das declarações (e conseqüente liquidação adicional do imposto considerado em falta), a AT, designadamente quando entender que foram declarados custos ou proveitos que não correspondem à realidade (aqueles porque inexistentes ou superiores aos reais, estes porque inferiores aos reais), haverá de fundamentar o seu juízo formal e substancialmente, podendo a sindicância judicial recair sobre ambas as vertentes da fundamentação (a formal e a material). (...) Assim, no caso dos autos, podemos avançar as seguintes conclusões, de acordo com a jurisprudência há muito firmada nos tribunais tributários: porque a liquidação adicional de IRC tem por fundamento o não reconhecimento pela AT de uma parcela do valor de aquisição (a respeitante às despesas declaradas com a realização das benfeitorias), compete à AT fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, ou seja, demonstrar a existência de indícios sérios de que a transmissão das benfeitorias cujo valor integra o valor de aquisição não ocorreu; feita essa prova, recai sobre o Contribuinte o ónus da prova da existência dessa transmissão, que alegou como fundamento do seu direito de ver tais custos relevados negativamente no apuramento das mais-valias e, conseqüentemente, na sua matéria tributável; neste caso, não bastará ao Contribuinte criar dúvida sobre a sua veracidade, ainda que fundada, pois neste caso o art. 121.º do CPT não tem aplicação; na verdade, o ónus consagrado nesse preceito legal contra a AT (de que a dúvida quanto à existência e quantificação do facto tributário deve ser decidida contra a AT: *in dubio contra Fisco*) apenas existe quando seja esta a afirmar a existência dos factos tributários e respectiva quantificação e não quando, como *in casu*, é ao Contribuinte que compete demonstrar a existência dos factos em que se funda o seu direito de ver determinados custos relevados negativamente no apuramento das mais-valias e, conseqüentemente, do seu lucro tributável. Daí que tenhamos dito que à AT basta demonstrar a verificação dos “factos-índice” (indícios objectivos e credíveis) que, conjugados uns com os outros e apreciados à luz das regras da experiência, lhe permitiram concluir que a transmissão em causa não ocorreu, Se o fizer, estará materialmente fundamentada a decisão administrativa de desconsiderar as despesas em causa como parte integrante do valor de aquisição a utilizar no apuramento das mais-valias e, conseqüentemente, estará ilidida a presunção de veracidade da escrita, consagrada à data no art. 78.º da CPT. É este mesmo artigo que refere que a presunção nele consagrada pode ser afastada, designadamente, pela verificação de «outros

indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte» (Ou seja, apesar de estarmos perante uma presunção legal, para ela ser ilidida não é necessária prova em contrário – diversamente do que, geralmente, se exige relativamente às presunções deste tipo (cfr. art. 350.º, n.º 2, do CC), pois o art. 78.º, in fine, do CPT estabelece, com carácter especial, regime diverso de ilisão da presunção.).”

37. Conclui no sentido de que: *“Nos casos em que a correcção da matéria tributável declarada decorra do facto de a AT ter considerado que determinadas despesas não podem integrar o valor de aquisição a considerar no apuramento das mais-valias porque respeitam a activos que não foram transmitidos (motivo por que, mediante o processo geralmente denominado de “correcções aritméticas”, expurgou tais despesas do valor de aquisição), à AT compete fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação no sentido da correcção do lucro tributável (ou seja, de demonstrar os factos que a levaram a concluir que aquelas despesas não se referem aos activos transmitidos), só depois competindo ao contribuinte o ónus da prova da existência dos factos que alegou como fundamento do seu direito de ver tais montantes relevados negativamente no apuramento das mais-valias. À AT basta demonstrar a verificação dos “factos-índice” (indícios objectivos e credíveis) que, conjugados uns com os outros e apreciados à luz das regras da experiência, lhe permitiram concluir que os activos a que respeitam as despesas em causa não foram transmitidos e, assim, que está materialmente fundamentada a decisão administrativa de desconsiderar aquelas despesas no apuramento das mais-valias e de afastar a presunção de veracidade da escrita (à data prevista no art. 78.º do CPT). Feita essa demonstração, compete então ao contribuinte demonstrar que esses activos foram realmente transmitidos, não lhe bastando criar dúvida a esse propósito (o art. 121.º do CPT não logra aqui aplicação) pois não é a AT quem está a invocar a existência de um facto tributário não declarado ou a atribuir a um facto tributário uma dimensão diferente da declarada, caso em que seria de decidir contra ela a dúvida, mas antes é o contribuinte quem invoca o seu direito a ver relevados negativamente no apuramento das mais-valias as despesas que diz respeitarem a activos transmitidos, motivo porque a dúvida a esse propósito lhe é desfavorável.”*

38. Ainda no âmbito da jurisprudência, embora sobre um tema diferente, mas de relevo para a fundamentação da presente decisão arbitral, decidiu-se no Acórdão Arbitral, Processo 236/1014-T de 4 de Maio de 2015, o seguinte:

“Em consequência, cabe à Administração Tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua actuação, para o que deve provar os factos constitutivos de que legalmente depende a decisão administrativo-tributária com certo conteúdo e com certo sentido. Pelo seu lado, cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca.” (...) *“Como tal, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 74.º da LGT, cabe à Requerente a demonstração das bases e situações fácticas em que se sustentam os ajustamentos, desconhecimentos e regularizações que, por ela, foram promovidos e cuja relevância e consistência tributárias afirma, recaindo, pois, sobre o Requerente o ónus de esclarecer, comprovar e documentar as operações em causa e sua justificação.”* (nosso negrito)

(...) Nesta sequência, deve, ainda, assinalar-se que resulta do artigo 75.º, n.º 1 da LGT que as declarações dos contribuintes, apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, se presumem verdadeiras. Porém, esta presunção cessa nomeadamente se essas declarações, contabilidade ou escrita, ou os respectivos dados de suporte, apresentarem omissões, erros e inexactidões ou forem recolhidos indícios fundados de que não reflectem ou impedem o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo (art. 75.º, n.º 2, al. a) da LGT). Recorde-se ainda que, nos termos do n.º 3 do art. 75.º da LGT, “[a] força probatória dos dados informáticos dos contribuintes depende, salvo o disposto em lei especial, do fornecimento da documentação relativa à sua análise, programação e execução e da possibilidade de a administração tributária os confirmar”. (...) *Ora, sempre que se aplique a al. a) do n.º 2 do art. 75.º da LGT, “será sobre o contribuinte que recai o ónus de prova dos factos declarados ou inscritos na sua contabilidade ou escrita sobre que existam dúvidas probatórias”, pelo que “as dúvidas que no processo judicial subsistam sobre a matéria de facto, não podem considerar-se dúvidas fundadas” para os efeitos do n.º 1 do art. 100.º do CPPT (vd. assim*

Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, vol. II, 6ª ed, 2011, p. 133).

Daí que incida sobre o Requerente o ónus da demonstração efectiva dos factos inscritos e das razões na base dos ajustamentos realizados na contabilidade, não bastando ficar a dúvida sobre a viabilidade da respectiva justificação, porquanto o disposto no n.º 1 do art. 110.º do CPPT tem a sua aplicação fulcral quando é a Administração Tributária a afirmar a existência dos factos tributários e respectiva quantificação (cfr., assim, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.2.2014, proc. n.º 0951/11). Deste modo, a prova produzida deve assegurar, com a certeza exigível, que as regularizações e ajustamentos realizados possuem consistência e materialidade bastante em face das justificações que lhe presidem.”

39. Em qualquer caso, sobre as declarações do Requerente, existe a presunção de veracidade e de boa-fé, princípio base consagrado no artigo 75.º da LGT, o qual prescreve: *"Presumem-se 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, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos. (Redação da Lei n.º 80-C/2013 de 31 de Dezembro)".*

40. O afastamento da presunção ocorre quando: *“as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões (artigo 75.º n.º 2 alínea a) e quando o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária (artigo 75.º n.º 2 alínea b).*

41. Por sua vez, impende sobre a Requerida, o ónus da prova sobre a verificação dos pressupostos legais (vinculativos) legitimadores da sua atuação, ou seja, compete-lhe a prova do facto por si invocado.

42. Por conseguinte, de harmonia com o disposto no n.º 1 do art. 74.º da LGT, e em especial por força do expressamente consagrado na alínea r), do número 1, do artigo 23.º-A do Código do IRC, cabe ao Requerente o ónus de esclarecer, comprovar e documentar as operações em causa, inclusive demonstrar e justificar a sua relevância e consistência tributárias, recorrendo a

meios de prova documental e se necessário complementar com prova testemunhal os elementos fáticos que sustentam a sua correção, uma vez que foram pelo Requerente promovidos.

43. Por outras palavras, cabe ao Requerente, o ónus da prova em dois momentos, num primeiro momento provar que a fatura n.º 189/2014, corresponde a uma operação real, e num segundo momento, provar, que o seu valor não é anormal ou exagerado.

44. Sobre a comprovação da operação, designadamente o pagamento de uma comissão pela intermediação mobiliária para a venda da fração em causa, a AT, não o impugnou, pelo que o presente Tribunal dá o mesmo como um facto aceite.

45. A AT impugna e alega o seu valor anormal e exagerado, cabendo deste modo ao sujeito passivo, por via da inversão do ónus da prova, provar que não o é.

46. Refira-se que existe jurisprudência sobre este que se seguirá de perto, em concreto Acórdãos n.º 05082/11 e 08126/14, ambos do TCAS e a decisão do CAAD 687/2015-T.

47. Veja-se a este respeito o **Acórdão 08126/14 do Tribunal Central Administrativo Sul**: *“Mais se deverá referir que não exige a lei qualquer formalismo nestas provas, assim vigorando quanto às mesmas o sistema da prova livre e podendo socorrer-se o sujeito passivo de todos os meios de prova permitidos pela lei (cfr.v.g.artº.352 e seg. do C.Civil). No que diz respeito à prova da veracidade da operação não bastará a exibição de documentos escritos, nomeadamente contratos celebrados entre as partes, já que estes se presumem simulados, nem a demonstração do pagamento do preço, pois tal não é posto em causa. O que deve ser objecto de prova é antes a efectiva prestação de serviços, ou o recebimento de um empréstimo, ou seja, o facto comercial que esteve na origem do pagamento do mesmo preço que surge como custo a deduzir em sede de I.R.C. Já quanto à prova da inexistência do carácter anormal ou exagerado das despesas esta deve passar pela demonstração de que o contrato, cuja veracidade se provou, se apresenta equilibrado. Para esse efeito, o sujeito passivo deverá demonstrar qual a importância real das vantagens auferidas pelo contrato em causa, tal como fazer prova que os encargos estabelecidos constituem a justa remuneração dessas vantagens, mormente, por comparação com os custos de serviços análogos no mercado”*.

- 48.** Acolhendo sem reservas, o Acórdão 08126/14 quanto à prova da inexistência do carácter anormal ou exagerado das despesas, em concreto, compete ao Requerente, demonstrar a existência de um contrato, verdadeiro e que se demonstre equilibrado, demonstrando qual a importância real das vantagens auferidas pelo contrato em causa, assim como demonstrar que os encargos estabelecidos constituem a justa remuneração dessas vantagens recorrendo à comparação com os custos de serviços análogos no mercado.
- 49.** Analisemos no caso concreto os argumentos e a prova apresentada pelo Requerente.
- 50.** Enfrentando a questão, temos que a comprovação do carácter normal ou não exagerado de uma determinada operação e o seu respetivo custo ou encargo, não pode demonstrar-se difícil ou complexa de se justificar para uma empresa, cuja atividade principal geradora de rendimentos é a venda de imóveis, e na qual recorre regularmente a serviços de intermediação imobiliária.
- 51.** No caso vertente, dentro das regras da prova consagrados no art.º 352 e seg. do C.Civil, o Requerente juntou como prova documental para demonstrar a transação, uma fatura n.º 189/2014 emitida pela pessoa coletiva sediada em Hong Kong, com o nome de “D...”, emitida em 24 de junho de 2014, e um documento escrito, que o Requerente define como sendo um acordo escrito celebrado entre o Requerente e a “D...”, sem a assinatura da “D...”.
- 52.** O Requerente não juntou prova testemunhal, ou outra prova adicional.
- 53.** Ora, da análise do probatório dos presentes autos, resulta que o documento apresentado pelo Requerente designadamente a fatura (ou similar), cuja apresentação é obrigatória nos termos do artigo 23.º n.º 4 e 6.º, por si só, é insuficiente para demonstrar o preenchimento dos requisitos estipulados no artigo 23.º-A, competindo ao Requerente apresentar prova adicional.
- 54.** Quanto ao documento que o Requerente define como acordo escrito não assinado, alega o Requerente que de acordo com o princípio de liberdade de forma dos negócios jurídicos, previsto no artigo 219.º do Código Civil, e corolário do Princípio da autonomia das partes, permite que os contratos sejam firmados entre as partes por qualquer forma, incluindo, por via de acordo oral.

55. Contudo, o Requerente não fez prova que o acordo foi firmado por via de acordo oral ou escrito, prova que lhe competia fazer nos termos da alínea r), do número 1, do artigo 23.º-A do CIRC e do art. 74.º e 75.º da LGT.
56. Não tendo feito essa prova, não é possível ao Tribunal decidir com certeza sobre a fatura n.º 189/2014 corresponder aos serviços definidos nesse alegado acordo escrito.
57. Competia ao Requerente, demonstrar a existência de um contrato, verdadeiro, contudo não o fez e como tal por esta via não se encontra assim preenchido o requisito da existência de um contrato.
58. Todavia, e não afastando a possibilidade de o Requerente, juntar outros meios de prova para comprovar os requisitos necessários, em especial demonstrar que os encargos estabelecidos constituem a justa remuneração dessas vantagens recorrendo à comparação com os custos de serviços análogos no mercado, a verdade é que o Requerente também não o fez, ie, não apresentou elementos de ***comparação com os custos de serviços análogos no mercado***.
59. Contrariamente, a Requerida apresentou elementos comparadores de custos de serviços análogos, no mesmo período e sobre o mesmo empreendimento, já identificados na matéria de fato.
60. Sinteticamente, o princípio da plena concorrência diz-nos no artigo 63.º n.º2 “(...) o sujeito passivo deve adotar, para a determinação dos termos e condições que ***seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes***” (nosso ***negrito***), utilizando para definir o normal, diversos métodos, melhor desenvolvidos no artigo 63.º.
61. Neste sentido, compete analisar transações similares realizadas pelo Requerente, ou transações similares realizadas por entidades similares.
62. Cabendo ao Requerente juntar essas transações como prova do por si alegado.
63. Destarte, foi junto aos autos, pela Requerida, o historio de transações efetuadas pelo Requerente referentes a 2014, designadamente a venda das restantes frações do mesmo empreendimento, de tipologia T2,T3 e T4.

64. Resulta desse histórico que a percentagem das comissões pagas pelo Requerente pela venda dos ditos imóveis, varia entre os 3,69% e os 7,38%.
65. Valores esses elucidativos da percentagem normal da comissão, pois demonstra num primeiro momento que a comissão de 20,75% relativo ao valor do imóvel pago pelo Requerente ora em discussão, aparenta ser anormal e exagerado, na medida em que a comissão paga representa aproximadamente 5.6 vezes mais do que a percentagem mínima que o Requerente pagou em comissões no ano de 2014, e, 2.81 vezes mais do que a percentagem máxima.
66. Conforme referido, comparando com operações iguais, feitas pelo Requerente no mesmo período fiscal, existe de fato um pagamento anormal e exagerado no encargo aqui em apreço.
67. Adicionalmente, o Requerente, argumenta que esse pagamento é normal para transações feitas com clientes internacionais em situações análogas, e que também está diretamente ligado à atividade de branding do ora Requerente junto daquele mercado.
68. Em suma, o Requerente, apresentou um conjunto de argumentos para justificar o valor da comissão e do encargo, sem, contudo, juntar prova que sustentem os respetivos argumentos, prova essa que lhe competia apresentar nos termos da alínea r), do número 1, do artigo 23.º-A do CIRC e art. 74.º e 75.º da LGT.
69. Perante o exposto, cabia ao Requerente demonstrar que *encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado*, contudo não logrou provar nos presentes autos que o encargo é normal e não exagerado. Aliás da prova apresentada ficou demonstrado, que o encargo é anormal e exagerado face a transações similares praticadas pelo Requerente.
70. Decide assim o presente tribunal que o encargo correspondente à fatura n.º 189/2014 emitida pela pessoa coletiva sediada em Hong Kong, com o nome de “D...”, em 24 de junho de 2014, é anormal e exagerado, violando dessa forma o disposto na alínea r), do número 1, do artigo 23.º-A do CIRC, não podendo ser aceite como um encargo dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável.

71. Nos termos dos arts. 608º, n.º 2, 663º, n.º 2 e 679º do Código de Processo Civil por aplicação do artigo 29.º do RJAMT, o presente Tribunal Arbitral não se encontra obrigado a apreciar todos os argumentos alegados na petição inicial pelo Requerente nem na resposta efetuada pela Requerida, quando a decisão fique prejudicada pela solução já dada e que se traduz na legalidade da liquidação.

I-DECISÃO

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- a. Julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) n. 2016..., correspondente ao ano fiscal de 2014, no montante € 50.987,70 (cinquenta mil novecentos e oitenta e sete euros e setenta cêntimos).

Fixa-se o valor do processo em € 50.987,70 (cinquenta mil novecentos e oitenta e sete euros e setenta cêntimos), correspondente ao valor da liquidação, atendendo ao valor económico do processo, aferido pelo valor da liquidação de imposto impugnado, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 2.142,00€ (dois mil cento e quarenta e dois euros), a cargo do Requerente, conforme ao disposto no artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, ao disposto no artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 22 de Abril de 2019

A Árbitro

Rita Guerra Alves

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária.