

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 341/2018-T

Tema: IRC – Dedutibilidade de gastos – Tributação Autónoma

O Árbitro Marisa Almeida Araújo, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar este Tribunal Arbitral Singular, constituído a 25/09/2018 toma a seguinte,

Decisão Arbitral

1. Relatório

A..., **LDA.**, com sede social na ..., ..., ..., ...-... ..., NIPC ... (doravante designada como “Requerente”), veio ao abrigo dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), apresentar pedido de pronúncia arbitral em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada como “AT” ou “Requerida”).

A Requerente peticiona que seja declarada a ilegalidade e conseqüentemente anulado,

- o acto tributário de liquidação adicional de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2017..., de 26/07/2017, referente ao período de tributação de 2014, no valor de EUR 53.411,41 (cinquenta e três mil, quatrocentos e onze euros e quarenta e um cêntimo),
- o acto de indeferimento da Reclamação Graciosa que sustentou aquela liquidação no âmbito do processo n.º ...2018... .

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 17-07-2018.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 05-09-2018 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 25-09-2018.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido.

No dia 23-01-2019, procedeu-se a uma reunião para produção de prova testemunhal, declarações de parte e alegações orais.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas excepções.

2. Matéria de facto

A Requerente sustenta a sua posição alegando, sumariamente que,

- a.** A liquidação em apreço nos autos teve por base a inspeção tributária conduzida pela Autoridade Tributária e Aduaneira através da ordem de serviço n.º OI2016... e que culminou no relatório de inspeção tributária de 06/06/2017 (adiante designado como “RIT”), através do qual foram efectuadas correções à matéria coletável e ao subsequente cálculo de imposto, em sede de IRC, do período de tributação de 2014, de entre as quais a Requerente não aceita a correcção dos pagamentos a entidades

residentes fora do território português e aí submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável – acréscimo de € 106.000,00 referente a uma comissão paga a uma entidade residente em Hong Kong, a qual não foi aceite fiscalmente nos termos a alínea r) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC e tributação autónoma sobre o gasto incorrido com o pagamento a entidade residente em Hong Kong, nos termos do n.º 8 do artigo 88.º do Código do IRC.

- b.** Alegando que a referida liquidação viola o princípio da dedutibilidade dos custos e manifesta erro na aplicação dos pressupostos de facto da alínea r), do n.º 1, do artigo 23.º-A do Código do IRC (à data dos factos); o princípio pela busca da verdade material – *cf.* artigo 55.º da LGT; e se manifesta erro nos pressupostos de facto para a aplicação do n.º 8 do artigo 88.º do CIRC (Tributação Autónoma).
- c.** A Requerente sustenta esta posição alegando que é uma sociedade que desenvolve a sua atividade no âmbito da indústria de construção civil, obras públicas e particulares, compra e venda de propriedades e revenda dos adquiridos para esse fim e, no âmbito da sua atividade, a Requerente constrói imóveis e procede à sua venda.
- d.** Durante o ano de 2014, no âmbito da atividade referida, em especial no que concerne à promoção imobiliária e de venda de imóveis, a Requerente recorreu a uma entidade de mediação e intermediação imobiliária estrangeira no sentido de procurar angariar investidores que viessem a adquirir o imóvel com o escopo de beneficiar da conjuntura favorável à angariação de compradores asiáticos que se vivia então, por força do Golden Visa.
- e.** A Requerente recorreu a uma empresa sediada em Hong Kong, “B...”, com quem celebrou um contrato para a prestação dos referidos serviços mediação e com quem acordou pagar uma comissão equivalente a 18% do valor de venda do imóvel.
- f.** Em 24/06/2014, a Requerente alienou a fração autónoma designada pela letra “B”, correspondente ao rés-do-chão e sótão, destinado a habitação, com entrada pela Rua do ..., n.º... e logradouro, integrada no prédio urbano constituído em propriedade horizontal sito na Rua ..., n.º ... e ..., ..., freguesia e concelho da ... sob o número ... da referida freguesia e inscrito na respetiva matriz sob o artigo provisório
- g.** O referido imóvel foi vendido pelo preço de €590.000,00 a C..., natural da China, de nacionalidade chinesa.

- h.** Entre fevereiro e junho de 2017, na sequência da ordem de serviço nº OI2016..., a Requerente foi objeto de inspeção tributária externa por parte da AT, ao exercício fiscal de 2014.
- i.** Tendo sido postos em causa pela AT os gastos contabilizados pela Requerente com a comissão paga ao Mediador, a Requerente apresentou documentação, nomeadamente o contrato celebrado entre a Requerente e o Mediador, um certificado emitido pela Região Administrativa Especial de Hong Kong que atesta que a entidade B... é residente naquele território; o comprovativo de ordem de pagamento efetuada pela Requerente no montante de €106.200,00
- j.** Concluiu a Autoridade Tributária que no que diz respeito à comissão paga ao Mediador:
- 1) Relativamente à efetividade da operação, aceita-se que foi feita prova da sua efetiva realização, embora o facto de não nos terem sido facultados os extratos bancários da A... Lda., nos suscitem “algumas dúvidas” quanto aos contornos da mesa;*
- 2) Já quanto à inexistência de carácter anormal ou montante exagerado das despesas, não foi efetuada a devida prova, nomeadamente pela demonstração de que o contrato é equilibrado e que o montante pago é a justa remuneração das vantagens auferidas pelo mesmo, mormente, por comparação com os custos de serviços análogos (estamos perante o pagamento de uma comissão de 18% do valor da venda do imóvel pela angariação de um cliente).*
- Sendo assim, conclui-se que não estão reunidas as condições exigidas pela alínea r) do n.º 1 do artigo 23º-A do CIRC, pelo que o valor de €106.200,00 não é dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável.*
- O gasto em questão no valor de €106.000,00 está ainda sujeito a tributação autónoma à taxa de 35%, conforme o estipulado pelo n.º 8 do art. 88.º do CIRC, pelo que haverá lugar a uma correção ao cálculo do imposto no montante de €37.170,00 (€106.200,00 x 35%).*
- k.** Em 26/06/2017, por não concordar com as correções propostas, no que diz respeito à não aceitação do custo suportado com o pagamento das comissões ao Mediador, a Requerente exerceu o seu direito de audição.

- l.** Em 24/07/2017, a Requerente foi notificada do RIT referente ao exercício de 2014, contendo a fundamentação e conclusões do processo de inspeção tributária ao referido exercício fiscal.
- m.** Nesse relatório, a AT julgou improcedentes as alegações efetuadas pela Requerente em sede de direito de audição, reiterando no RIT os argumentos por si aduzidos anteriormente e manteve as correções em sede de IRC indicadas no Projeto de Relatório de Inspeção Tributária que redundam num acréscimo à matéria tributável da Empresa no montante global de EUR155.484,14, dos quais EUR106.000,00 dizem respeito aos gastos com o pagamento ao Mediador que a AT considera fiscalmente não dedutíveis e €37.170,00 referentes à tributação autónoma que incidiu sobre esse pagamento.
- n.** O RIT culminou na emissão da Liquidação de IRC n.º 2017..., referente ao exercício fiscal de 2014, no valor de €53.411, 41.
- o.** Em 25 de janeiro de 2018, a Requerente deduziu Reclamação Graciosa contra a liquidação acima referida que, por despacho de 16/04/2018, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa.
- p.** A Requerente alega que tem conhecimento que outras empresas, nomeadamente a Sociedade E..., S.A, no mesmo exercício de 2014, pagou diversas comissões que variaram entre 15% e 18% a 4 entidades diferentes residentes em Hong Kong, pela intermediação na venda de vários imóveis.
- q.** Pela posição assumida a Requerente conclui que a referida liquidação, e actos subsequentes, enfermam de violação do princípio da dedutibilidade das custas e de erro nos pressupostos de facto da alínea r), do n.º 1, do artigo 23.º-A do Código do IRC; de violação do princípio pela busca da verdade material – *cfr.* artigo 55.º da LGT; Vício de violação e de erro nos pressupostos de facto para a aplicação do n.º 8 do artigo 88.º do CIRC (Tributação Autónoma).
- r.** Peticionando, nesses termos, a sua declaração de ilegalidade e conseqüente anulação nos termos do número 1 do artigo 163.º do Código de Procedimento Administrativo.

Por seu turno, a Requerida, que respondeu ao articulado inicial a 29/10/2018 e apresentou o respectivo processo administrativo na mesma data, conclui pela improcedência do pedido arbitral, sustentando, sumariamente, a sua posição nos seguintes termos,

- a) Remetendo para o relatório de inspecção tributária, a AT sustenta que, as correcções em causa nos autos têm a sua origem no procedimento inspetivo de âmbito parcial (IRC e IVA), referente ao exercício de 2014, credenciados pela Ordem de Serviço n.º OI2016..., e na Reclamação Graciosa n.º ...2018... .
- b) A Requerente iniciou em 22-09-1998 a atividade identificada com o Código de Atividade Económica (CAE) 41200 – Construção de Edifícios (Residenciais e Não Residenciais), esteve enquadrada no regime geral de determinação do lucro tributável.
- c) Do exame verificado à contabilidade verificou a Requerida que foi contabilizado na conta de gastos o valor de €106.200,00 e conclui que se tratava de uma factura referente a comissões emitida pela “B...”, com sede em Hong Kong.
- d) Segundo a Requerida, nos termos da al. r) do n.º 1 do art. 23.º-A do CIRC, não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável, as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora de território nacional e aí submetidas a um regime fiscal identificado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças como regime de tributação claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm carácter anormal ou um montante exagerado.
- e) A Requerente remeteu à Requerida uma série de documentos, nomeadamente, contrato celebrado entre aquela e a entidade “B...”, o certificado emitido pela Região Administrativa Especial de Hong Kong que atesta que aquela entidade é residente no território e o comprovativo da ordem de transferência efectuado pela Requerente no valor de € 106.200,00 para uma conta bancária sediada em Hong Kong, cujo beneficiário era F... .
- f) A Requerida aceita que foi feita prova da realização efectiva da operação.

- g)** A Requerida conclui, por outro lado, que não foi feita prova da inexistência do carácter anormal ou montante exagerado das despesas já que, em comparação com serviços análogos, segundo a Requerida, o pagamento em causa corresponde a uma comissão de 18%, pelo que conclui que não estão verificados os requisitos da al. r) do n.º 1 do art. 23.º-A do CIRC, pelo que não é dedutível o valor de € 106.200,00 para efeitos de determinação do lucro tributável e este gasto está, ainda, sujeito, a tributação autónoma à taxa de 35%, conforme n.º 8 do art. 88.º do CIRC, havendo lugar a uma correcção ao cálculo do imposto de €37.170,00.
- h)** A Requerente exerceu direito de audição concluindo a Requerida que não foram apresentados novos factos ou provas que contrariem o projecto de relatório, mantendo as correcções propostas.
- i)** Por discordar parcialmente da correção realizada pelos serviços de inspeção tributária, nomeadamente quanto às correções referentes aos “pagamentos a entidade residente em Hong Kong” e respetiva tributação autónoma, a Requerente apresentou reclamação graciosa, à qual foi atribuído o processo n.º ...2018... .
- j)** A AT manteve a sua posição e que reitera.
- k)** Não contestando a efectividade da transacção, como já não o fazia, a Requerida entende que a Requerente omitiu o ónus da prova do regime jurídico aplicável no segmento da demonstração que a operação não possui carácter anormal ou um montante exagerado. Alegando que o legislador, sabendo das dificuldades na averiguação (disclosing) das operações tituladas por sociedades offshore, acolheu a solução da inversão do ónus da prova, sendo, assim indispensável, nos termos das normas legais em causa, que o sujeito passivo devedor forneça a prova de que tais gastos correspondem a operações reais e que não possuem um carácter anormal ou um montante exagerado.
- l)** Cabendo assim, ao contribuinte, segundo a AT, o ónus da prova da realidade, da normalidade e do não exagero destes gastos sob pena de não poder beneficiar da dedução correspondente na determinação do lucro tributável e sujeição à correspondente tributação autónoma.
- m)** A Requerente não pode olvidar, segundo a Requerida, que lhe cabe demonstrar que os pagamentos efetuados àquela entidade não residente, sujeitas a regime fiscal

claramente mais favorável, não têm um carácter anormal ou um montante exagerado, o que a Requerente nunca logrou provar ou esclarecer na óptica da Requerida.

- n)** Consequentemente, atendendo ao disposto no n.º 8 do artigo 88.º do Código do IRC, a sujeição a tributação autónoma dos pagamentos efetuados a uma entidade residente fora do território nacional, e aí sujeita a regime fiscal claramente mais favorável, não depende do título a que os pagamentos são efectuados, mas sim da comprovação, por parte da entidade que os efectuou, de que esses pagamentos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.
- o)** Conclui ainda que não violou qualquer princípio da descoberta da verdade material.
- p)** Pugnando, assim, a Requerida, pela improcedência do pedido arbitral.

2. Matéria de facto

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. artigos 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (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 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, n.º 7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, bem como prova testemunhal, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos infra elencados.

2.1. Factos Provados

- a. A Requerente é uma sociedade que desenvolve a sua atividade no âmbito da indústria de construção civil, obras públicas e particulares, compra e venda de propriedades e revenda dos adquiridos para esse fim e, no âmbito da sua atividade a Requerente constrói imóveis e procede à sua venda.
- b. No âmbito da atividade referida, a Requerente recorreu a uma empresa sediada em Hong Kong, a “B...”, com quem celebrou um contrato para a prestação de serviços mediação imobiliária e a quem acordou pagar uma comissão equivalente a 18% sobre o valor de venda de cada imóvel da Requerente cuja venda mediasse.
- c. Em 24/06/2014, a Requerente alienou a fração autónoma designada pela letra “B”, correspondente ao rés-do-chão e sótão, destinado a habitação, com entrada pela Rua..., n.º... e logradouro, integrada no prédio urbano constituído em propriedade horizontal sito na Rua ..., n.º ... e ..., ..., freguesia e concelho da Moita sob o número ... da referida freguesia e inscrito na respetiva matriz sob o artigo provisório P... .
- d. O referido imóvel foi vendido pelo preço de €590.000,00 a C..., natural da China, de nacionalidade chinesa, tendo este cliente sido angariado pela “B...” no âmbito do contrato celebrado com esta entidade e referido na al. b).
- e. O imóvel havia sido colocado à venda por € 650.000,00.
- f. O imóvel encontrava-se à venda há mais de dois anos antes de ser celebrado o contrato de mediação com a “B...”.
- g. A venda do imóvel estava a ser promovida por diversas empresas de mediação imobiliária portuguesas e a Requerente aceitava, para aumentar as possibilidades de venda, negociar o preço e/ou permutá-lo, por imóvel construído ou terreno para construção.
- h. A Requerente financiou a construção do imóvel através de empréstimo à construção, concedido pela G..., tendo já, à data da celebração do contrato de mediação referido em b) , cessado o período de isenção de juros.
- i. No âmbito do contrato referido na al. b), pela efectiva angariação de cliente para o imóvel, era devida a comissão contratada de 18% sobre o preço de venda.

- j.** Entre fevereiro e junho de 2017, na sequência da ordem de serviço n.º OI2016..., a Requerente foi objeto de inspeção tributária externa por parte da AT, ao exercício fiscal de 2014.
- k.** A 09/06/2017, a Requerente foi notificada do Projecto de Relatório de Inspeção Tributária.
- l.** Em 26/06/2017, a Requerente exerceu o seu direito de audição.
- m.** Em 24/07/2017, a Requerente foi notificada do RIT referente ao exercício de 2014.
- n.** O RIT culminou na emissão da Liquidação de IRC n.º 2017..., referente ao exercício fiscal de 2014, no valor de €53.411, 41 (cinquenta e três mil, quatrocentos e onze euros e quarenta e um cêntimos).
- o.** Em 25 de janeiro de 2018, a Requerente deduziu Reclamação Graciosa contra a liquidação acima referida que, por despacho de 16.04.2018, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa.
- p.** Outras empresas, nomeadamente a Sociedade E..., S.A, no mesmo exercício de 2014, pagou comissões de 18% a entidades diferentes residentes em Hong Kong, pela intermediação na venda de vários imóveis.
- q.** Outras empresas de mediação asiática, à data dos factos, praticavam comissões de mediação de 18%.
- r.** As empresas de mediação imobiliária portuguesas praticavam, em 2014, comissões entre os 3% e 5%.
- s.** A empresa de mediação fazia angariação de potenciais clientes, a quem dava assessoria e fazia acompanhamento, com intérprete, para além das traduções, transportava-os desde o aeroporto, hotel, nas visitas aos imóveis que tinha em carteira e acompanhou o cliente angariado na escritura de compra e venda referida em c. onde prestou os serviços de tradução e intérprete.
- t.** A Requerente pagou, por transferência bancária o valor de € 106.200,00 para uma conta bancária sediada em Hong Kong, cujo beneficiário era F..., correspondente à comissão devida pelo contrato de mediação celebrado pela angariação do cliente que adquiriu o imóvel daquela conforme al. d).
- u.** A Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral a 16-07-2018.

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado;

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos que constam do processo administrativo e nos que foram juntos com o pedido de pronúncia arbitral. Foi ainda considerada a posição assumida pelas partes, concretamente, considerando a admissão por acordo do facto da realização efectiva da operação, ou seja, a Requerida, aceita e admite que os gastos em apreço nos autos correspondem a operações reais, dotadas de existência jurídica e material.

Foram ainda considerados os esclarecimentos prestados em audiência, nomeadamente para os factos descritos nas alíneas a), b), d), e), f), g), h), i), p), q), r) e s) da matéria de facto dada como provada, por H..., I... e J..., que confirmaram os factos alegados pela Requerente e aos quais estava indicada a prova testemunhal.

Todas as testemunhas depuseram com isenção, sem constrangimentos, de forma clara e esclarecedora e com conhecimento dos factos que referiram.

A testemunha K..., Secretário Geral do grupo E..., que tem conhecimento transversal de vários departamentos deste grupo, não apresenta qualquer ligação à Requerente e do qual não resulta qualquer interesse no desfecho da demanda, confirmou – tendo conhecimento directo uma vez que acesso a contrato de mediação – que no seu próprio grupo houve contrato de mediação com outra empresa de Hong Kong, para serviços similares aos que estão em apreço nos autos, e que a taxa média cobrada pela mediação era também de 18%. A conjuntura, o programa dos Vistos Gold e a “novidade” destas operações com clientes asiáticos propiciava aquelas taxas, conforme a testemunha explicou.

A testemunha I..., filha dos donos da Requerente prestou o seu depoimento, independentemente da ligação familiar, de forma isenta e clara. Esclareceu que identificou esta empresa asiática de mediação – com uma filial no Parque das Nações -, que se apresentou com clientes em carteira com interesse em imóveis como aquele que a

Requerente tinha para venda (aliado aos requisitos de investimento dos *Vistos Gold*) e com projecção de uma venda rápida. Esclareceu ainda que, o imóvel que a Requerente incluiu no negócio – e que se encontrava já no mercado para venda há mais de 2 anos sem sucesso – tinha já associados custos de juros uma vez que havia findado o período isenção do empréstimo à construção. Explicou que a taxa de medição, apesar de alta em comparação com as empresas portuguesas do sector (de 3% a 5%), não era diferente da de outras cobradas por outras empresas congéneres asiáticas tendo, inclusive, feito uma pesquisa na internet onde concluiu que a percentagem cobrada era, em média, idêntica e, alguns casos mais alta.

Esclareceu que o imóvel foi posto à venda por € 650.000,00 e vendido em poucas semanas, por € 590.000,00.

Por fim, com relevância, esclareceu ainda, que a empresa asiática tratava de todo o acompanhamento dos potenciais clientes, incluindo transportes do aeroporto, de e para o hotel, acompanhamento nas visitas e na escritura, com serviços de intérprete.

Por fim, o Tribunal valorou as declarações de J... que, tendo esclarecido ser sócia-gerente da Requerente as mesmas foram consideradas como declarações da parte nos termos do art. 466.º do CPC (*ex vi* art. 29.º, n.º 1 al. e) do RJAT), que o tribunal apreciou livremente, com a expressa advertência que estariam afastadas daquele princípio as declarações que constituíssem confissão.

A aludida sócia-gerente prestou as suas declarações de forma livre e com conhecimento de causa, esclarecedora e sem contradições ou hesitações que pudesse comprometer o seu depoimento pelo que o mesmo foi valorado pelo tribunal de forma positiva.

Confirmou os factos indicados e para os quais prestou declarações, consentâneas com o teor documental e com o depoimento das restantes testemunhas, nomeadamente de J..., confirmando que o imóvel em apreço estava no mercado há anos para ser vendido (desde o início da construção), sem sucesso, e que já pagavam juros pelo empréstimo à construção que haviam celebrado. Confirmou ainda que o imóvel, depois de celebrado o contrato de mediação com a empresa asiática foi vendido rapidamente, ainda que com uma redução de preço, e descreveu que o tradutor da empresa de mediação imobiliária

esteve presente na escritura de compra e venda do imóvel fazendo a respectiva tradução da mesma e acompanhamento do cliente angariado.

3. Matéria de direito

3.1. Questão da dedutibilidade dos gastos relativos ao pagamento à entidade “B...”

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a dedutibilidade dos gastos da Requerente relativos ao pagamento à B..., com fundamento na al. r) do n.º 1 do art. 23.º-A do mesmo Código, na redacção da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro (vigente em 2014), que estabelecem o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 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.

O território de Hong Kong estava incluído, em 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 (art. 1.º, n.º 31)).

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, ainda que se tenha demonstrado a efectividade da realização da operação, a quantia paga não é dedutível por não ter sido feita prova da não anormalidade e não exagero.

Quanto ao montante da comissão, tem a ver com o requisito do «*não exagero*» e não com o de «*não anormalidade*». Para efeito daquele artigo 23.º-A do CIRC a “anormalidade” prender-se-ia com o facto do contrato ser gratuito ou não sinalagmático, o que não é de todo o caso.

Estamos perante um contrato bilateral, sinalagmático que é consentâneo com a praxis comercial.

Quanto ao facto do montante ser, ou não, exagerado.

Para ver 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 portuguesas e que variavam, à data dos factos, entre 3% e 5%.

Estas percentagens são comuns para empresas de mediação portuguesas mas, quer a actividade desenvolvida pela empresa de mediação B... é diferente e não é comparável com a actividade de mediação imobiliária nacionais já que, desde logo, não envolve despesas da ordem das que foram suportadas pela B... (transportes, acompanhamento dos clientes durante a estadia em Portugal e intérpretes maioritariamente); quer a carteira de clientes e a posição de angariação em que se encontra, uma vez que actua directamente no mercado asiático junto deste “público-alvo”, tornam a actividade destas empresas de mediação não equiparável com os serviços prestados pelas congéneres portuguesas.

A comparação entre os serviços de umas e outras não é possível, já que seria comparar o incomparável.

Por outro lado, a aferição do requisito do não exagero, deverá ser efectuada tendo em conta a situação concreta 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.

Esta posição resulta, desde logo do acórdão proferido no âmbito do processo n.º 198/2017 do CAAD, cuja posição aqui sufragamos.

Desta perspectiva, será exagerado o pagamento quando se demonstrar que o sujeito passivo podia obter o mesmo serviço por quantia inferior. Mas, da prova produzida concluímos exactamente o contrário.

De facto, a Requerente não podia lograr este serviço, nas condições em que se concretizou, com empresas – nomeadamente as portuguesas – que praticassem comissões mais baixas.

Da prova produzida resulta evidente que a Requerente pretendia vender o imóvel em apreço nos autos o mais rapidamente possível sendo este, em concreto, que despoletou o contrato de mediação *sub judice*.

O imóvel, com características de imóvel de luxo e, portanto com maior custo, estava há mais de dois anos para venda, sem sucesso e apesar de estar em carteira de diversas sociedades de mediação imobiliárias portuguesas desde o início da sua construção. Eram oferecidas pela Requerente opções de venda, para além da negociação do preço, aceitavam-se permutas mas, a verdade é que não havia interessados, mormente considerando o período de crise económica pelo qual Portugal passava.

Para além disso, o imóvel foi financiado pela G..., com um empréstimo à construção, mas já havia cessado o período de isenção de juros, pelo que a Requerente, à revelia do que sucedida com o seu histórico de construção e venda de imóveis construídos para esse fim, já suportava juros de um empréstimo e não tinha perspectivas de venda face ao hiato temporal em que o imóvel já se encontrava no circuito.

A Requerente pretendia uma venda célere, o que se percebe, mas do histórico e exemplo que já tinha com as empresas de mediação imobiliária em Portugal, não se afigurava possível.

Tal era a sua necessidade e premência na venda do imóvel que, mesmo no âmbito do contrato de mediação em apreço nos autos, aceitou reduzir o preço de venda, para almejar (ainda) maior celeridade, tendo reduzido o preço de venda para os € 590.000,00 (sendo que o imóvel foi colocado à venda por € 650.000,00).

A prova produzida é também no sentido de que a Requerente não conseguia, por si ou pelas empresas de mediação portuguesas, obter a angariação de clientes. A B... oferecia uma venda rápida, e já tinha clientes em carteira – o que a Requerente queria e precisava –

mas com uma comissão de 18%. Sendo certo que nenhuma empresa de mediação portuguesa lhe proporcionava, sequer, potenciais interessados.

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 pagou quando concretizou a venda do imóvel.

Quanto a outras empresas de mediação asiática os valores das comissões eram idênticos aos cobrados pela *B...*, aliás outras empresas em Portugal recorreram a empresas de mediação asiáticas e o valor das comissões não é díspar daquele que a Requerente pagou.

Assim, comparando com outras empresas que pudessem assemelhar-se às condições que a *B...* apresentava – já que com as empresas portuguesas não há paralelismo que possa dar cumprimento a este exercício de comparação – as comissões cobradas também eram da ordem dos 18%.

Pelo exposto, conclui-se que a Requerente provou que o pagamento efectuado à *B...* não foi anormal nem exagerado.

Estão, assim, verificados os requisitos da al. r) do n.º 1 do art. 23.º-A do CIRC, sendo dedutível o valor de € 106.200,00 para efeitos de determinação do lucro tributável.

Consequentemente, estando demonstrada não só a operação efectivamente realizada, como o gasto não ter carácter anormal ou ser de montante exagerado, este gasto não está sujeito a tributação autónoma à taxa de 35%, conforme n.º 8 do art. 88.º do CIRC, não havendo, por isso, lugar a uma correcção ao cálculo do imposto de €37.170,00.

Assim, conclui-se que o acto de liquidação relativo ao exercício de 2014 enferma de vício de violação do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea r) e n.º 8 do art. 88.º do CIRC, nas respectivas redacções que nesse ano vigoravam.

3.2. Questões de conhecimento prejudicado

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral por vício de violação de lei, que proporciona eficaz tutela dos interesses da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil (artigo 130.º do CPC) o conhecimento das demais questões colocadas.

4. Decisão

Nestes termos, o Tribunal Arbitral decide:

- julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, declarando ilegal e, consequentemente anular o acto tributário de liquidação adicional de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2017..., de 26/07/2017, referente ao período de tributação de 2014, no valor de EUR 53.411,41 (cinquenta e três mil, quatrocentos e onze euros e quarenta e um cêntimo), e o acto de indeferimento da Reclamação Graciosa que sustentou aquela liquidação no âmbito do processo n.º ...2018...;
- condenar a Requerida nas custas do processo.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **53.411,41**.

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.142,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 30-01-2019

O Árbitro

Marisa Isabel Almeida Araújo