

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 313/2019-T

Tema: IRC - Tributação autónoma; pagamento a não residentes.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros, Carlos Cadilha (Presidente), Amândio Silva e Fernando Borges de Araújo, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

I. Relatório

1. A..., LDA, com o número de identificação de pessoa coletiva (“NIPC”) e de identificação fiscal (“NIF”) ..., com sede na Rua ..., ..., ...-Loures (doravante designada “Requerente”), apresentou requerimento de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro (que estabelece o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – doravante “RJAT”), em que é Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante também designada por “AT”).
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo tem em vista a anulação do ato de liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), com o número 2017..., relativo ao IRC de 2014, no valor de € 334.808,30, incluindo juros compensatórios e tributações autónomas.

3. No dia 29 de abril de 2019, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e, de imediato, notificado à Requerida nos termos legais.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de Árbitro.
5. Assim, nos termos e para os efeitos do disposto alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, por decisão do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente previstos, foram os signatários designados como árbitros do presente Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4.º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 8 de julho de 2019, seguindo-se os pertinentes trâmites legais.
7. Em síntese, os fundamentos apresentados pela Requerente para efeitos do pedido de pronúncia arbitral foram os seguintes:
 - a) A Requerente é uma sociedade de direito português que tem como objeto a atividade de compra, venda e revenda de imóveis adquiridos para esse fim, tendo como principais clientes cidadãos da República Popular da China.
 - b) No âmbito de uma inspeção externa relativa aos períodos de 2014 e 2015, a AT efetuou correções aritméticas ao lucro tributável, respetivamente, de € 513.667,13 e € 658.549,98, bem como liquidado imposto relativo a tributação autónoma nos valores de €180.713,50 e €212.919,64.

- c) A fundamentação para as liquidações assenta essencialmente na desconsideração dos gastos com os serviços prestados pelas empresas residentes em Hong-Kong (B... e C...) e uma empresa sediada em Malta (D...) por não verificação da sua indispensabilidade, nos termos dos artigos 23.º e 23.º-A.
- d) Por se tratar de entidades com residência em territórios de tributação privilegiada, a AT considerou que a ora Requerente deveria ter efetuado a retenção na fonte da tributação autónoma prevista no n.º 8 do artigo 88.º do Código do IRC, no valor de € 179.783,13.
- e) Ora, contrariamente ao alegado pela AT, a Requerente em sede de reclamação graciosa documentou suficientemente quem são as entidades com as quais foram realizadas as operações de intermediação e marketing, identificou o objeto dos negócios (juntando as escrituras), provou quais foram os valores transferidos e juntou comprovativos da residência fiscal.
- f) Explica ainda que estes contratos estão relacionados com os *vistos gold* e a captação de capital chinês mediante a aquisição de imóveis em Portugal.
- g) Como forma de entrar neste mercado, a Requerente contratou as sociedades de Hong Kong que exercem uma atividade global de angariação de cidadãos chineses que pretendem investir em imobiliário em Portugal.
- h) A atividade de angariação era muito abrangente (cfr. contratos juntos ao PA), englobando a prestação de serviços de publicidade e divulgação na China; pagamento das despesas de deslocação, alojamento, alimentação e outras despesas com a estadia dos potenciais clientes nas visitas aos imóveis; auxílio na obtenção de vistos para entrada e estadia em Portugal; contratação de motoristas para os acompanhar permanentemente em Portugal; serviços de intérprete, acompanhamento na abertura de contas; após a aquisição dos imóveis assistiam na decoração dos imóveis, ligação de eletricidade, água e gás; e contratação de advogados.
- i) Em contrapartida, a Requerente comprometeu-se a pagar uma comissão sobre o valor de venda de cada imóvel, sem que existisse capacidade de discutir os valores das comissões.

- j) Da prova apresentada não foi posta em causa a efetiva prestação de serviços de mediação mobiliária que abrange, face à natureza específica do cliente, um serviço de angariação mais abrangente.
- k) Não se pode, por isso, assumir que face ao disposto na al. r) do n.º 1 do artigo 23.º-A que a angariação de clientes não é uma atividade *normal*.
- l) Constitui, por outro lado, uma interferência ilegítima da AT na autonomia e liberdade de gestão das empresas as considerações sobre se os montantes dos serviços cobrados são apropriados tendo em conta o mercado e o risco da operação.
- m) Para o efeito, a Requerente invoca o Ac. 198/2017-T do CAAD que refere “*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 efetuada tendo em conta a situação do sujeito passivo, procurando apurar se o pagamento deve considerar-se excessivo, sob a sua perspetiva, no contexto em que tem de decidir pagar o serviço. Desta perspetiva, será exagerado o pagamento quando se demonstrar que o sujeito passivo podia obter o mesmo serviço por quantia inferior.*”
- n) Conclui, por isso, ser evidente que as conclusões do Relatório que fundamentam a liquidação adicional ora impugnada enfermam de ilegalidade por vício de lei e por erro nos pressupostos de facto e de direito.
- o) Por fim, acrescenta que o território de Honk Kong, apesar de constar na lista de países submetidos a um regime mais favorável, assinou com Portugal uma convenção para evitar a dupla tributação que dispensa de retenção na fonte os pagamentos de serviços aqui identificados, o que, conforme documentação junta, foi cumprido mediante a apresentação do respetivo certificado de residência (modelo RFI).
- p) Pede, por isso, a anulação das liquidações adicionais de IRC e juros compensatórios do período de 2014.

8. A AT contestou a pretensão da Requerente, apresentando defesa por impugnação, mediante os seguintes fundamentos que, em síntese, se expõem de seguida:
- a) Tendo por referência os períodos de 2013 e 2014, a AT promoveu uma ação de inspeção, de acordo com a ordem de serviço n.º OI2017.../..., para controlo de sujeitos passivos com venda de imóveis de valores elevados.
 - b) No exercício de 2014, o sujeito passivo, com vista à revenda de um imóvel, celebrou um contrato de prestação de serviços de consultadoria e marketing com a sociedade “B...”, bem como encetou relações comerciais com a sociedade “C...”, ambas com sede em Hong Kong.
 - c) Estas sociedades estão sedeadas num país qualificado, nos termos do artigo 31.º da Portaria n.º 292/2011, como regime fiscal privilegiado.
 - d) Das vendas efetuadas resulta que os serviços pagos às empresas com sede em Kong Kong ascenderam a 57,78% do resultado obtido com as vendas dos imóveis desse ano;
 - e) Ou seja, mais de metade do resultado obtido é “anulado” pelos serviços adquiridos a estas entidades não residentes.
 - f) Por causa do peso dos gastos relacionados com a aquisição de mercadorias e dos serviços e impostos indiretos junto das empresas sedeadas em Kong Kong e Malta, o resultado antes de impostos representa uma percentagem correspondente a 0,60% do valor de venda dos imóveis.
 - g) O artigo 23.º-A do CIRC, na redação em vigor à data, estabelece na sua al. r) que 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.

-
- h) Acrescenta ainda o n.º 8 do artigo 88.º do CIRC que “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.
- i) Estamos perante um regime fiscal anti-abuso dirigido a contrariar esquemas de segregação artificial de rendimentos tributáveis que assentam na realização de “pagamentos” a favor de entidades estabelecidas em território de fiscalidade privilegiada de modo a “localizar” rendimentos produzidos e tributáveis em Portugal em jurisdições de regime fiscal mais favorável, com tributação reduzida ou nula tirando igualmente proveito da limitada ou ausente colaboração das autoridades fiscais destas jurisdições para a prestação de informações fiscais.
- j) A lei impõe ao sujeito passivo a obrigação da demonstração da ocorrência das operações e da razoabilidade dos pagamentos efetuados, estabelecendo uma clara inversão do ónus da prova.
- k) Não basta, *in casu*, a existência de faturas, comprovativos de transferências bancárias e a escritura de compra e venda de imóveis para provar a razão do gasto e o seu nexo causal com as vendas, sendo necessário a evidência de todo um conjunto de outros elementos justificativos complementares, nomeadamente, provas de ações ou demonstrações efetivas dos trabalhos e relacioná-los com os objetivos pretendidos pelo cliente.
- l) Para comprovar a efetividade das operações de marketing e publicidade que afirmava corresponderem as faturas pagas, a Requerente devia: (i) demonstrar a realização de alguma ação ou campanha publicitária concreta, com o objetivo de venda de cada uma das frações em causa; (ii) apresentar documentação comprovativa de algum estudo e corroboração da ligação direta entre estas atividades e o gasto suportado; (iii) apresentar lista de interessados para a compra dos imóveis.

-
- m) Estranha-se também que a Requerente não tenha, por exemplo, apresentado mensagens de correio eletrónico com as empresas prestadoras de serviços, nem indicação de outras formas de contacto que, de alguma forma, corroborasse a existência real e efetiva das sociedades em apreço;
- n) Mesmo as próprias faturas emitidas são parcas na descrição – referem apenas “Marketing and Consulting services in China” – sem qualquer discriminação ou alusão aos atos concretos de marketing alegadamente praticados.
- o) O mesmo se diga relativamente ao montante *normal/exagerado*: nas situações envolvendo intervenção humana com estudos, projetos ou publicidade, o sujeito passivo deveria possuir em arquivo elementos que permitissem ajuizar adequação do montante à finalidade e possibilitar a aferição do eventual exagero, como deslocações, identificação dos recursos humanos, pedidos de orçamentos, experiência dos profissionais, etc.
- p) Tudo visto e ponderado, conclui-se que os elementos apresentados pela Requerente são insuficientes para aferir se os encargos suportados com as empresas com sede em Hong Kong correspondem a operações efetivamente realizadas e que não têm carácter anormal ou montante exagerado.
- q) Em conformidade, deve o pedido arbitral ser julgado improcedente e a Requerida absolvida.
9. No dia 20 de novembro de 2019 foi realizada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, com audição das testemunhas arroladas pela Requerente e prosseguir com o processo para a fase de alegações escritas facultativas.
10. A Requerente apresentou alegações no dia 10 de dezembro de 2019 e a Requerida apresentou contra-alegações em 17 de janeiro de 2020.

II – Matéria de facto

II.1. Factos provados

No que diz respeito à factualidade com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

11. A Requerente é uma sociedade de direito português que tem por objeto social a compra e venda de imóveis, a que corresponde o código CAE Rev. 3-68 100, sendo os seus clientes essencialmente cidadãos originários da República Popular da China.
12. A Requerente encontra-se enquadrada no regime geral de tributação, sendo o seu período de tributação coincidente com o ano civil.
13. A Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo, com incidência nos exercícios de 2014 e 2015, em cumprimento do disposto na Ordem de Serviço com o número OI2017.../..., com despacho datado de 30 de maio de 2017.
14. Em resultado deste procedimento de inspeção, foram efetuadas correções ao lucro tributável da Requerente, no montante de € 513 667,13, o que altera o lucro tributável de €16.597,59 para € 530.264,72 e ao cálculo de tributações autónomas no valor de € 180 713,50.
15. A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC com o número 2017..., no valor total de 334.725,32, a qual inclui o valor de € 30 814,69 de juros compensatórios.
16. Subjacente à liquidação adicional está, principalmente, a desconsideração dos gastos relativos às faturas emitidas pelas sociedades B..., no valor de € 23.830,00, e C..., no valor global de € 489.873,13, ambas com sede em Hong Kong.
17. As duas faturas relativa à sociedade B... tem como descritivo “*Marketing And Consulting Services in China*”.

18. As três faturas emitidas pela sociedade C... Limited têm como descritivo “*Marketing and Consulting services in China*”.
19. Do processo administrativo resulta a comprovação contabilística do pagamento das faturas objeto da presente impugnação.
20. Na sequência da notificação da liquidação adicional supra identificada, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

II.2. Factos não provados

21. Não se encontra provado que as faturas emitidas pelas sociedades B... e C... Limited a que se referem os antecedentes pontos 16., 17. e 18. tenham subjacente uma efetiva prestação de serviços no âmbito da promoção de imóveis ou angariação de clientes.

II.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

22. Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo. A prova testemunhal produzida em audiência, como se analisará mais detalhadamente adiante, não é convincente quanto à efetiva prestação de serviços por parte das entidades emittentes das faturas a que se refere o antecedente ponto 21.

III – Saneamento

23. O Tribunal foi regularmente constituído nos termos do RJAT.

24. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
25. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
26. O processo não enferma de nulidades.

IV – Matéria de Direito

1 Dos pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado

A questão a decidir é saber se os valores pagos pela Requerente às sociedades B... e C... Limited, residentes fiscais em Hong-Kong, devem ser tidos como gastos dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável da Requerente, face ao que dispõe o artigo 23.º-A, n.º 1 alínea r), do CIRC e, conseqüentemente, se estes valores devem ser sujeitos a tributação autónoma nos termos do artigo 88.º, n.º 7, do CIRC.

A atual redação do artigo 23.º, introduzida pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que procedeu à reforma da tributação do rendimento das pessoas coletivas, estabelece o seguinte:

“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.”

A alteração introduzida, no entender da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, visava aproximar o texto legal da interpretação da jurisprudência e da doutrina quanto ao conceito de indispensabilidade. Diz-se no Relatório Final o seguinte:

“...na doutrina, é hoje bastante consensual que a indispensabilidade dos gastos deve, num plano geral, ser entendida como considerando dedutíveis aqueles que sejam incorridos no interesse da empresa, na prossecução das respetivas atividades. Tem-se afastado, pois, a interpretação do conceito de indispensabilidade como significando uma necessária ligação causal entre gastos e rendimentos. A jurisprudência tem firmado, consistentemente, uma linha interpretativa na qual se sustenta que o critério da indispensabilidade foi criado para impedir a consideração fiscal dos gastos que não se inscrevam no âmbito da atividade das empresas sujeitas a IRC.” – Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Relatório Final, Lisboa, Ministério das Finanças, 2013, pp. 97 e 98.

Ainda que a versão final da redação se distinga da versão apresentada pela Comissão, parece claro que a aplicação do preceito assenta claramente na necessidade de existir uma relação entre os gastos com a atividade empresarial.

Conforme referimos, esta redação aproxima-se do sentido já defendido pela jurisprudência. A título meramente exemplificativo, veja –se Acórdão do STA de 15/11/2017, proferido no Proc. 0372/16, que sintetiza com mestria o pensamento do STA sobre esta matéria:

(...) Mas como deve aferir-se o conceito de indispensabilidade?

Consideramos definitivamente arredada uma visão finalística da indispensabilidade (enquanto requisito para que os custos sejam aceites como custos fiscais), segundo a qual se exigiria uma relação de causa efeito, do tipo conditio sine qua non, entre custos e proveitos, de modo que apenas possam ser considerados dedutíveis os custos em relação aos quais seja possível estabelecer uma conexão objectiva com os proveitos (criticando esse entendimento restritivo da indispensabilidade, ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, pág. 243 e segs., e TOMÁS CASTRO TAVARES, Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal Na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos, Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, págs. 131 a 133, e A Dedutibilidade dos Custos em Sede de IRC, Fisco n.º 101/102, Janeiro de 2002, pág. 40.).

*Entendemos a indispensabilidade como referida à ligação dos custos à actividade desenvolvida pelo contribuinte. «Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os actos abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo. [...] O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção dos ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa» (TOMÁS CASTRO TAVARES, *Da Relação...*, loc. cit., pág. 136.). Dito de outro modo, só não serão indispensáveis os custos que não tenham relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa. É este o entendimento que vem sendo seguido por esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (Entre muitos outros, fazendo um exaustivo tratamento do tema, vide o acórdão de 30 de Novembro de 2011, proferido no processo n.º 107/11, disponível em*

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c0debd9869a94ea78025795f003be743>.

Mais recentemente, o acórdão de 28 de Junho de 2017, proferido no processo n.º 627/16, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9ff886014e34df8d80258152004d86f8>.

*Assim, o controlo a efectuar pela AT sobre a verificação deste requisito da indispensabilidade tem de ser pela negativa, ou seja, a AT só deverá desconsiderar como custos fiscais os que claramente não tenham potencialidade para gerar incremento dos ganhos, não podendo «o agente administrativo competente para determinar a matéria colectável arvorar-se a gestor e qualificar a indispensabilidade ao nível da boa e da má gestão, segundo o seu sentimento ou sentido pessoal; basta que se trate de operação realizada como acto de gestão, sem se entrar na apreciação dos seus efeitos, positivos ou negativos, do gasto ou encargo assumido para os resultados da realização de proveitos ou para a manutenção da fonte produtora» (VÍTOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, volume II, página 601.).*

Ou seja, sendo a regra a liberdade de iniciativa económica e devendo a tributação das empresas incidir fundamentalmente sobre o seu rendimento real (cfr. o já referido art. 104.º, n.º 2, da CRP), a norma do n.º 1 do art. 23.º do CIRC, na redacção vigente à data, ao limitar a relevância dos custos aos «que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora» tem de ser entendida como permitindo a relevância fiscal de todas as despesas efectivamente concretizadas que sejam potencialmente adequadas a proporcionar proveitos ou ganhos, independentemente do resultado (êxito ou inêxito) que em concreto proporcionaram.»

De destacar ainda a decisão do CAAD, no âmbito do processo n.º 12/2013-T, em que o árbitro único Tomás C. Tavares refere que “A indispensabilidade entre custos e proveitos afere-se num sentido económico: os custos indispensáveis são os contraídos no interesse da empresa, que se ligam com a sua capacidade, por inserção no seu escopo lucrativo (de forma mediata ou imediata) e no exercício da sua atividade concreta.

A Autoridade Tributária não pode sindicar a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa. Não se pode intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade. Um custo será aceite fiscalmente caso seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruinosa.”

Além deste requisito previsto no n.º 1, os n.ºs 3, 4 e 6 do artigo 23.º estabelecem como requisito cumulativo a comprovação documental. Independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados, os gastos devem estar documentados. O n.º 4 estabelece os elementos mínimos que o documento comprovativo deve conter:

a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;

b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;

c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;

d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;

e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.

O n.º 6 dispõe no sentido de que, quando há obrigatoriedade de emissão de fatura, esta deverá ser o documento comprovativo do gasto, aproximando-se, deste modo, às regras previstas no Código do IVA.

Este segundo requisito tem como objetivo provar, por documento idóneo, que os gastos estão diretamente relacionados com a atividade normal do sujeito passivo, ou seja, demonstrar inequivocamente que está cumprido o requisito previsto no n.º 1. Se assim não for, estamos perante encargos não devidamente documentados. Como refere o Tribunal Central Administrativo Sul, no Acórdão de 30/01/2007, relativo ao Proc. 01486/06, “*os encargos são não documentados quando não se encontram devidamente apoiados em documentos externos, em termos de possibilitar conhecer fácil, clara e precisamente, a operação, evidenciando a causa, natureza e montante*”.

Estes princípios gerais de dedutibilidade dos gastos são objeto de um dever acrescido de fundamentação e comprovação no caso de pagamentos a entidades não residentes em Portugal e localizadas em jurisdições de fiscalidade privilegiada, como forma de obviar à erosão da base tributável. Não bastará a comprovação formal da existência dos gastos mas a comprovação material dos serviços prestados.

A apresentação de comprovativos de faturação ou pagamento são exigíveis pelas regras gerais previstas no artigo 23.º. A necessidade de uma maior demonstração da realidade e verdade destes serviços decorre das vantagens fiscais que podem advir da existência de

operações como entidades residentes em paraísos fiscais. Os efeitos destas operações, se artificiais, são de mediana clarividência: é reconhecido um gasto na nossa jurisdição com redução do lucro tributável e imposto a pagar que, a jusante, constituirá um rendimento não tributado ou sujeito a tributação reduzida no país ou zona de tributação claramente mais favorável.

Para evitar a utilização destes esquemas artificiais, o legislador introduziu algumas medidas designadas como de anti-abuso, através de cláusulas específicas na lei. No caso em apreço, além da desconsideração do gasto nos termos gerais previstos no artigo 23.º-A, há também a sujeição a tributação autónoma o que agrava, de forma considerável, o juízo de censura do legislador a práticas elisivas através de operações com entidades residentes em jurisdições claramente mais favoráveis.

Em concreto, o artigo 23.º-A, na versão aplicável em 2014, determinava o seguinte:

1- Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo que 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 mais favorável 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.

(...)

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

Simultaneamente, com idêntica previsão, o artigo 88.º n.º 8, em vigor à data, determinava que:

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 submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

Com estes preceitos, o legislador visa impedir os contribuintes de usarem uma determinada conduta para obterem uma vantagem fiscal, a não ser que o sujeito passivo prove que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e, ainda que reais, não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

Conforme já amplamente discutido no Acórdão relativo ao Proc. n.º 198/2017-T,

“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 a mera existência formal 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.”

A este propósito transcreve-se parte do acórdão proferido em 19/02/2015, no processo 08126/14 no Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS), que julgou um caso de pagamento a entidades não residentes e sujeitas a um regime fiscal privilegiado, evidenciando a importância da demonstração das provas, em detrimento da forma, cujo sumário se transcreve:

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."

Na falta da comprovação destes requisitos conclui-se pela não dedutibilidade dos gastos em apreço e o conseqüente acréscimo 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.

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."

1.1 Análise da situação concreta

Posto isto, cabe então a este tribunal analisar se ao caso é aplicável a norma da alínea r) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, e, em caso afirmativo, avaliar se a prova apresentada pela Requerente comprova os requisitos de *efetividade, caráter normal e montante não exagerado*.

i) *Quanto à existência de regime fiscalmente mais favorável*

O território de Hong Kong constava já em 2014 da lista a que se refere o n.º 2 do artigo supra, aprovada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro, que alterou a Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro.

Assim, tendo os montantes em causa sido pagos a entidades residentes num território constante da referida lista, não restam dúvidas que o disposto no artigo 23.º-A, n.º 1, al. r) se deva aplicar, revertendo-se assim o ónus da prova para a Requerente.

(ii) *Quanto à exigência da realização efetiva das operações*

Para afastar a desconsideração dos pagamentos feitos, estes devem corresponder, em primeiro lugar, a operações efetivamente realizadas e não operações meramente simuladas para que o sujeito passivo possa beneficiar da dedução de certos custos. Como refere o acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS), de 19/02/2015, não é relevante a exibição de documentos escritos, nomeadamente os contratos ou as faturas porque sobre estes recai a presunção de simulação, mas que a prestação de serviços foi efetivamente realizada. No caso, caberá demonstrar qual a atividade concreta desenvolvida pelas empresas para angariar clientes ou promover os imóveis na China.

Ora, a prova produzida sobre a efetividade da operação é a que a seguir se analisa.

a) Prova documental

O sujeito passivo apresentou a seguinte documentação:

a) as faturas emitidas pelas sociedades de Hong-Kong (cujo descritivo apenas refere “*Marketing And Consulting Services in China*”, sem qualquer referência aos imóveis em concreto que terão sido publicitados e/ou alvo de ações de identificação de potenciais compradores);

b) Comprovativos bancários e contabilísticos do pagamento e transferência bancária relativa às faturas emitidas;

c) Cópia do contrato de prestação de serviços celebrado com a B... celebrado apenas em setembro de 2015, após a data de emissão das faturas;

d) Cópia das escrituras públicas celebradas no ano de 2014 mas que não fazem qualquer referência à intervenção daquelas entidades nos negócios.

b) Prova testemunhal

- A testemunha E..., angariador imobiliário da F..., refere que as entidades começaram a trabalhar com a F... a partir de 2013, descreveu genericamente o modelo de negócio, mas nada referiu em concreto quanto à angariação pelas sociedades de B... e C... Limited de clientes para os contratos de venda dos imóveis da A... em 2014. Fez, por outro lado, uma referência expressa e contínua à intervenção de agentes de emigração com residência na China no modelo de negócio mas ressaltou que estas empresas, em concreto, não eram agências de emigração.

- A testemunha G..., Diretor Comercial da F..., não demonstrou conhecer as prestações de serviço aqui discutidas. Porém, quando questionado pelo representante da Requerida se conhecia as sociedades B... e C... Limited como agentes fidedignos, respondeu “*Do que eu sei, a A... não tinha muitos protocolos mas tinha bons clientes...isso eu sei....clientes vindos da parte da A... que por sua vez não consigo precisar o nome certo se eram essas empresas.*”

- A testemunha H..., consultor da F..., afirmou que não teve qualquer contacto direto com a A... .

Analisadas as faturas emitidas e relacionando essas faturas com as escrituras não foi explicado também quais os serviços efetivamente prestados para a angariação daqueles clientes

nem porque há, por exemplo, relativamente ao mesmo negócio, o pagamento de comissões há mais do que uma entidade.

AQUIRIÇÕES				A... 2014				COMISSÕES PAGAS ENTIDADES			
DATA	ID. IMÓVELS	VALOR	NIF. VENDEDOR	DATA	ID. IMÓVELS	VALOR	NIF. CLIENTE	DATA	ID. IMÓVELS	VALOR	NIF. CLIENTE
03-07-14	U	200.000,00 €									
34-07-14	U-1 LETRA A CS	354.000,00 €		34-07-14	U LETRA A CS	503.000,00 €		C...	34-07-2014 e I...	1400/000357	
23-07-14	U BLOCO D	353.000,00 €		23-07-14	J BLOCO D	503.000,00 €		C...	14-07-2014 e B...	14-07-2014 e I...	1400/000356
05-09-14	U BLOCO PT, DT	350.000,00 €		05-09-14	U BLOCO PT, DT	523.000,00 €		C...	04-09-2014 e B...	05-09-2014 e I...	1400/000418
20-11-14	U AV.	820.000,00 €	CC	25-11-14	U NV.	1.250.000,00 €	032	C...	11-2014 e I...	1400/000553	

AQUIRIÇÕES				A... 2015				COMISSÕES PAGAS			
DATA	ID. IMÓVELS	VALOR	NIF. VENDEDOR	DATA	ID. IMÓVELS	VALOR	NIF. CLIENTE	DATA	ID. IMÓVELS	VALOR	NIF. CLIENTE
04-02-15	S U - BLOCO A PS	325.000,00 €		04-02-15	U - BLOCO A P9	500.000,00 €		C...	04-02-2015 e B...	05-02-2015 e I...	1500/000000 e 1400/000505
04-02-15	U - BLOCO A P9	325.000,00 €		04-02-15	M U - BLOCO A PS	500.000,00 €		C...	03-02-2015 e B...	10-02-2015 e I...	1500/000268 e 1400/000557
20-02-15	U - BLOCO A PS	325.000,00 €		20-02-15	AC U - BLOCO A PS	500.000,00 €		C...	30-02-2015 e B...	09-03-2015 e I...	1500/000091
20-02-15	A PS - BLOCO	325.000,00 €		20-02-15	J-1 - BLOCO A PS	500.000,00 €		C...	0-02-2015 e I...	1500/000000 e 1400/000691	1500/000000 e 1400/000691
20-02-15	AG U - BLOCO	340.000,00 €		20-02-15	U - BLOCO B PS	500.000,00 €		C...	30-02-2015 e I...	1500/000092 e 1400/000695	1500/000092 e 1400/000695
09-08-15	B LU - BLOCO B P4	340.000,00 €		09-08-15	J U - BLOCO B P4	505.000,00 €		B...	18-09-2015 e I...	1500/000272	
09-09-15	U - 39	210.000,00 €		09-09-15	U -)	270.000,00 €		D...	9/9/2015		
09-09-15	R H U	200.000,00 €		09-09-15	e H U - B	260.000,00 €		D...	9/9/2015 e I...	1500/000320	
08-09-15	M U - BLOCO	423.000,00 €		08-09-15	U BLOCO A PS	475.000,00 €		B...	04-11-2015 e I...	1500/000523	
25-09-15	J RC U -	55.000,00 €		25-09-15	C U	100.000,00 €		B...	9-11-2015		
25-09-15	B 3F U -	65.000,00 €		25-09-15	B 1F U -	120.000,00 €		B...	19-11-2015		
25-09-15	1C 2F U -	65.000,00 €		25-09-15	C 2F U -	120.000,00 €		B...	19-11-2015		
25-09-15	3F U -	110.000,00 €		25-09-15	1D 3F U -	160.000,00 €		B...	19-11-2015		
16-12-15	X U - BLOCO B	365.000,00 €		16-12-15	X U - BLOCO B	443.000,00 €					

Alega a Requerente que as escrituras realizadas e os pagamentos efetuados comprovam que existiu um trabalho de angariação porque não há vendas sem um trabalho prévio de angariação.

Se este argumento é válido e razoável, não é suficiente ou bastante para comprovar que os serviços de angariação foram efetivamente realizados por aquelas duas entidades. Em boa verdade, face à prova apresentada, não há qualquer indício da intervenção ou do trabalho destas entidades nos negócios realizados.

Ainda que os elementos solicitados pela AT possam ser exagerados – identificação dos recursos humanos, horas e taxas pagas -, haveria outros elementos que, com razoabilidade e fiabilidade, podiam demonstrar a materialidade destes serviços, nomeadamente a troca de correspondência, a apresentação de um modelo de prestação de serviços ou projeto de promoção, contactos efetuados, parceiros, etc...

O legislador fiscal é muito claro: cabe ao contribuinte comprovar a veracidade e materialidade das operações realizadas com entidades residentes em jurisdições de fiscalidade privilegiada para afastar a presunção legal de artificialidade.

Para tal, caberia, em primeiro lugar, explicitar de forma clara como foram concretizadas e contratadas estas parcerias, a relação entre as várias entidades angariadoras quer nacionais quer internacionais.

De seguida, caberia apresentar as provas destas operações, admitindo-se toda a prova legalmente admissível em direito: prova documental, prova pericial, prova testemunhal (incluindo declaração de parte). A aceitação da mais ampla prova constitui também a expressão de que o contribuinte não é objeto de uma qualquer restrição desproporcionada ou irrazoável que torne frágil ou insustentável a sua posição. *In casu*, consideraríamos exemplos de prova admissível e razoável a correspondência trocada, o testemunho de quem tenha efetivamente contactado com as entidades prestadoras de serviços (colaboradores, intermediários, representantes dos clientes proprietários, advogados, etc.), comprovativos da angariação efetuada ou da promoção nas feiras internacionais ou junto de clientes específicos, etc.

A inversão do ónus da prova faz recair a fundamentação sobre a efetividade dos gastos integralmente sobre a Requerente. Após a análise cuidada de toda a documentação apresentada, não encontramos qualquer prova direta ou indireta da intervenção daquelas entidades na promoção dos imóveis ou na angariação dos compradores. Com efeito, num conjunto amplo de contratos celebrados, com um número considerável de intervenientes, não nos foi apresentada qualquer evidência de atividade efetiva destas entidades: o que fizeram, de que modo, quando e onde.

Por outro lado, não tendo sido provada a veracidade e carácter efetivo da prestação de serviços, não carece de demonstração se o mesmo tem um carácter normal ou exagerado porque tal pressupõe a existência de uma prestação de serviços que, *in casu*, não existem indícios materiais da sua real concretização.

VI – Decisão

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral por falta de fundamento legal;
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

VII – Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil 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 (“RCPAT”) fixa-se ao processo o valor de € 334 808,30.

VII – Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 5.814,00, nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 4 de maio de 2020

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT]

Os Árbitros,

Carlos Alberto Fernandes Cadilha

Amândio Silva

Fernando Borges de Araújo