

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 629/2019-T

Tema: IRC – Preços de Transferência; Créditos por dupla tributação internacional.

SUMÁRIO:

- I. Pretendendo a AT proceder a correcções relativas a matéria de preços de transferência, a mesma tem de, não só, demonstrar que os preços praticados pelo contribuinte não são compatíveis com o que seria praticado por entidades independentes, como, ainda, que o valor por si fixado é adequado ou compatível com aquele mesmo critério;*

- II. Se a obrigação tributária face a um ordenamento jurídico estrangeiro emerge do pagamento, e não da facturação, nunca será possível considerar que o correspondente direito emergente da dupla tributação internacional se forma em momento distinto, sob pena, como acontece no caso, de se negar completamente aquele direito.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 24 de Setembro de 2019, A..., SA (anteriormente denominada Grupo B...SGPS SA), NIPC, com sede na RUA....., N.º 10, 2.º ANDAR, LISBOA, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado

RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto Liquidação de IRC n.º 2012....., de 25-06-2012, relativo ao exercício de 2008, no valor de € 2.183.530,35.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:

- i. A correcção ao lucro tributável relativa a encargos financeiros não dedutíveis fiscalmente suportados pela sociedade dominante Grupo B...SGPS, SA (€ 7.224.166,02) e pela sociedade dominada C... SGPS, SA (€ 308.573,44), ao abrigo do art.º 32.º, n.º 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) é ilegal por errada interpretação do mesmo normativo;
- ii. A correcção ao lucro tributável a título de preços de transferência, no valor de € 625.100,61, ao abrigo do princípio de plena concorrência, previsto no art.º 58.º, n.º 1 do CIRC, é ilegal, porquanto o preço praticado foi compatível com o que seria praticado entre entidades independentes, e o método de cálculo de tal preço, utilizado pela AT, é desadequado às condições concretas do negócio;
- iii. A correcção ao cálculo do imposto do grupo no valor de € 123.503,88, resultante do procedimento de inspeção efectuado à empresa do grupo D..., SA, relativa a crédito de imposto por dupla tributação internacional, é ilegal porquanto a AT rejeitou o método de fluxo de caixa, adoptado pela Requerente, mas não aplicou o método financeiro, que entendeu ser o devido;
- iv. A reformulação do cálculo da Derrama Municipal nos termos da liquidação número 2014 de 2014-05-27, em função da procedência dos pedidos anteriores.

3. No dia 25-09-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 15-11-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 17-12-2019.
7. No dia 31-01-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pela Requerida.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente era, em 2008, uma Sociedade Gestora de Participações Sociais (SGPS) tributada segundo o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), de acordo com art. 69.º do CIRC, assumindo a posição de sociedade dominante do grupo B....
- 2- A liquidação objecto da presente acção arbitral teve por base o procedimento de inspecção interna, de âmbito parcial, efectuado aos elementos contabilístico-fiscais da Requerente, relativamente ao exercício de 2008, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), tendo em vista verificar o cumprimento das obrigações fiscais inerentes à aplicação do Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2011....., iniciada em 05/01/2012.
- 3- A inspecção em causa teve, ainda, como escopo refletir no lucro tributável do Grupo B... SGPS, SA, e, no respectivo imposto a pagar, as correcções efetuadas pela Autoridade Tributária (AT) no âmbito dos procedimentos inspetivos anteriormente realizados a empresas integradas no grupo, em cumprimento das ordens de serviço a seguir indicadas.
- 4- Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2011....., datada de 16/02/2010, emitida pela Direção de Serviços de Inspeção Tributária (DSIT, atualmente UGC – Unidade dos Grandes Contribuintes) – o procedimento de inspecção interna, de âmbito parcial, em sede de IRC, ao sujeito passivo Grupo B..., SGPS, SA, NIPC:, em termos individuais, e referente ao exercício de 2008.

- 5- Esta acção de inspecção teve início em 14/03/2011.
- 6- Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2011....., datada de 02/05/2011, emitida pela DSIT (atualmente UGC) – o procedimento de inspecção externa, de âmbito geral, incidindo o exame sobre o IRC, o IVA e o cumprimento das demais obrigações fiscais em termos declarativos, ao sujeito passivo A..., SA, NIPC:, em termos individuais, e referente ao exercício de 2008.
- 7- Esta acção de inspecção teve o seu início em 11/06/2011.
- 8- Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2011....., datada de 13/07/2011, emitida pela DSIT (atualmente UGC) – o procedimento de inspecção interna, de âmbito parcial, em sede de IRC, ao sujeito passivo C... SGPS, SA, NIPC:, em termos individuais, e referente ao exercício de 2008.
- 9- Em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2011....., datada de 01/09/2011, emitida pela DSIT (atualmente UGC) – procedimento de inspecção interna, de âmbito parcial, em sede de IRC, ao sujeito passivo D..., SA, NIPC:, em termos individuais, e referente ao exercício de 2008.
- 10- Esta acção de inspecção teve o seu início em 31/10/2011.
- 11- As correcções efectuadas pela AT, com reflexo no imposto a pagar pela Requerente, foram as que constam do seguinte quadro:

| Empresa | Encargos Financeiros | Preços de Transfer. | Criação Emprego | Crédito DTI | Totais DTI |
|------------------------------------|-------------------------|------------------------|--------------------|----------------|---------------|
| I - Correcções ao lucro tributável | | | | | |
| B... | 7.224.166,02 | | | | 7.224.166,02 |
| A... | | 625.100,61 | 45.557,09 | | 670.657,70 |
| C... | 308.573,44 | | | | 308.573,44 |

| | | | | | |
|--------------------------------|--------------|------------|-----------|------------|--------------|
| SA | | | | | |
| D... | | | | 22.743,88 | 22.743,88 |
| Total de correcções ao lucro | | | | | |
| tributável | 7.532.739,46 | 625.100,61 | 68.300,97 | - | 8.226.141,04 |
| II - Correcções ao imposto | | | | | |
| D... | | | | 123.503,89 | 123.503,89 |
| Total de correcções ao imposto | | | | 123.503,89 | 123.503,89 |

- 12- A AT, no que respeita às cedências de mão-de-obra realizadas pela empresa A..., SA a outras empresas relacionadas, pertencentes ao grupo económico B..., concretamente a E...-Angola, a F... S. Tomé e Príncipe e a G...Moçambique, SARL, efectuou uma correcção ao lucro tributável declarado pela Requerente na Modelo 22., de € 625.100.61, valor que resultou da aplicação de um *mark-up* de 27.39%, ao valor que foi atribuído àquelas cedências, de mão-de-obra e que ascenderam ao valor global de €2.282.222.00 ($€2.282.222.00 \times 27.39\% = € 625.100.61$).
- 13- A AT considerou ter existido uma violação do Princípio de Plena Concorrência, pelo facto de a referida A...,SA. ter procedido ao redébito dos custos incorridos com o pessoal cedido àquelas entidades sem aplicação de qualquer *mark-up*, e que caso estivesse em presença de entidades não relacionadas ou independentes, os valores facturados seriam acrescidos da margem que aplicou, ou seja 27,39% sobre o preço de Custo.
- 14- O *mark-up* aplicado pela AT foi calculado num estudo estatístico de avaliação de comparabilidade com reporte a empresas de trabalho temporário (classificadas no NACE Ver2 [*primary codes only*]: 782 *Temporary employment agencies activities*).
- 15- A margem bruta utilizada foi obtida pela utilização da seguinte fórmula: [(Vendas + Prestações de Serviços) – Custos com Pessoal] / Custos com Pessoal.
- 16- Do Dossier de Preços de Transferência da A..., SA., consta que os trabalhadores cedidos integravam excedentes de mão de obra.
- 17- O mesmo foi reiterado em resposta de 02-11-2011, apresentada à AT, a pedido desta.

- 18- Por despacho de 07 de Dezembro de 2011, do Secretário de Estado do Emprego, a referida A..., SA., foi declarada empresa em reestruturação para os efeitos previstos na al. d) do n.º 2 e do n.º 4 do art.º 10.º do DL n.º 220/2006 de 3 de Novembro, tendo sido excepcionalmente reconhecido à empresa o direito de poder reduzir os seus excedentes de recursos humanos, ultrapassando os limites legalmente consagrados.
- 19- À data das cedências de mão de obra em questão, a A..., SA. tinha já um excesso de capacidade de recursos humanos instalados.
- 20- A matéria do Crédito da Imposto por Dupla Tributação Internacional relaciona-se com a empresa D..., SA. integrada no grupo económico B..., abrangido pelo RETGS.
- 21- A D... era uma empresa com sede e actividade em Portugal, que prestava serviços de assistência técnica e *procurement* a entidades sedeadas e com actividade em Angola.
- 22- Sobre as facturas emitidas pela D... aos seus clientes angolanos e referentes a tais prestações de serviços, incidiu, em Angola, Imposto Industrial, sendo que o adquirente dos serviços, no momento em que efectuava o respectivo pagamento, procedia a retenção na fonte da quantia correspondente à aplicação da taxa relativa àquele imposto, ficando com o dever de a entregar aos cofres do Estado Angolano.
- 23- A título de crédito por dupla tributação internacional, a D..., na declaração Mod. 22 referente ao ano de 2008, considerou a seu favor um crédito de imposto no valor de € 135.264,92, correspondente ao valor que lhe foi retido nos pagamentos que, nesse ano, lhe foram feitos pelos seus clientes angolanos.
- 24- A AT efectuou uma correcção, no valor de €123.503,89, com o fundamento de que apenas €11.761,03 correspondiam a facturas emitidas e contabilizadas no exercício de 2008, rejeitando os valores correspondentes a imposto respeitante a facturas emitidas e/ou contabilizadas nos exercícios de 2006 e 2007.
- 25- No ano de 2008 a Requerente emitiu a clientes angolanos as seguintes facturas, sendo que as mesmas apenas foram pagas, e como tal, sujeitas a retenção na fonte, em exercícios subsequentes:

| Nº factura | Data factura | Valor | Divisa | Doc. Pagamento da factura | Data Pagamento da factura | Valor retido | Divisa | Período da Guia Pagamento |
|--|--------------|------------|--------|---------------------------|---------------------------|-------------------|--------|---------------------------|
| 280000130 | 29-02-2008 | 344.750,00 | EUR | RS 22000075 e 89 | 03-04-2009 | 18.099,38 | EUR | Maio 2009 |
| 280000292 | 31-03-2008 | 134.949,05 | EUR | RS 220000435 | 07-10-2008 | 7.084,83 | EUR | Outubro 2008 |
| 280000257 | 31-03-2008 | 358.500,00 | EUR | RS 220000118 | 27-05-2009 | 18.821,25 | EUR | Junho 2009 |
| 280000346 | 30-04-2008 | 350.000,00 | EUR | RS 220000118 | 27-05-2009 | 18.375,00 | EUR | Junho 2009 |
| 280000444 | 06-06-2008 | 9.000,00 | EUR | RS 220000118 | 27-05-2009 | 472,50 | EUR | Junho 2009 |
| 280000445 | 06-06-2008 | 9.000,00 | EUR | RS 220000118 | 27-05-2009 | 472,50 | EUR | Junho 2009 |
| 280000446 | 06-06-2008 | 339.500,00 | EUR | RS 220000118 | 27-05-2009 | 17.823,75 | EUR | Junho 2009 |
| 280000460 | 27-06-2008 | 346.500,00 | EUR | RS 220000118 | 27-05-2009 | 18.191,25 | EUR | Junho 2009 |
| 280000491 | 30-06-2008 | 89.070,72 | EUR | RS 220000435 | 07-10-2008 | 4.676,21 | EUR | Outubro 2008 |
| 280000578 | 31-07-2008 | 339.500,00 | EUR | RS 220000138 | 08-06-2009 | 17.823,75 | EUR | Julho 2009 |
| 280000634 | 27-08-2008 | 332.500,00 | EUR | RS 220000137 | 08-06-2009 | 17.456,25 | EUR | Julho 2009 |
| 280000735 | 30-09-2008 | 41.976,97 | EUR | RS 220000305 | 02-11-2009 | 2.203,79 | EUR | Outubro 2009 |
| 280000737 | 30-09-2008 | 347.500,02 | EUR | RS 220000306 | 04-11-2009 | 18.243,75 | EUR | Outubro 2009 |
| 280000812 | 31-10-2008 | 342.500,01 | EUR | RS 220000305 | 02-11-2009 | 17.981,25 | EUR | Outubro 2009 |
| 280001053 | 28-11-2008 | 355.000,00 | EUR | RS 220000375 | 31-12-2009 | 18.637,50 | EUR | Outubro 2009 |
| 280001312 | 30-12-2008 | 131.701,50 | EUR | RS 220000305 | 02-11-2009 | 6.914,33 | EUR | Outubro 2009 |
| Imposto das facturas emitidas em 2008 | | | | | | 203.277,29 | EUR | |

- 26- As referidas correcções foram integradas no acto Liquidação de IRC nº 2012....., de 25-06-2012, relativo ao exercício de 2008, no valor de € 2.183.530,35.
- 27- No dia 2 de Novembro de 2012, a sociedade dominante A...SGPS, SA deduziu impugnação judicial, que não foi objecto de decisão, contra o acto de liquidação emitido na sequência da acção inspectiva, por não se conformar as correcções operadas, com excepção das relativas ao benefício fiscal à criação de emprego previsto no art.º 19.º do EBF.
- 28- A Requerente apresentou, no dia 24 de maio de 2013, um pedido de revisão oficiosa da autoliquidação de IRC, relativa ao exercício de 2008, nos termos do disposto no art.º 78.º da LGT, requerendo “*A reposição da adequada situação tributária através da restituição dos montantes correspondentes à Derrama Municipal e Tributação autónoma indevidamente autoliquidados pelo Grupo no exercício de 2008, por força das ilegalidades subjacentes ao Ofício-circulado n.º 20 132, da inconstitucionalidade do disposto no artigo 5.º da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, e da ausência de prejuízos fiscais ao nível do Grupo tributado nos termos do RETGS nos exercícios de 2007 e 2006, que determinasse a aplicação do agravamento das taxas de tributação autónoma devidos sobre os encargos dedutíveis suportados relativamente a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas com um custo de aquisição superior a € 40 000*”.
- 29- O pedido de revisão oficiosa, ao qual foi atribuído o n.º .../13, foi parcialmente deferido, tendo a AT aceite a pretensão da Requerente quer no que respeita à

metodologia de cálculo da derrama, bem como quanto à questão da tributação autónoma.

30- No dia 03 de Fevereiro de 2020, a aqui Requerente, dirigiu à Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), integrada na Autoridade Tributária e Aduaneira, um pedido de Revisão Oficiosa do acto tributário, no que respeita à matéria dos encargos financeiros, com suporte quer por mudança de entendimento administrativo em sentido favorável ao sujeito passivo, quer em Jurisprudência reiterada quanto à matéria objecto deste processo em sentido favorável ao sujeito passivo.

31- Na sequência desse pedido de Revisão Oficiosa, veio a ser proferido Despacho de Deferimento pelo Director de Serviço Central da UGC, de 10-02-2020, que, acolheu a posição da Requerente sobre a matéria dos encargos financeiros, e operou a Revisão Oficiosa do acto tributário nessa parte

A.2. Factos dados como não provados

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

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-

Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “o (...) relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

Nos presentes autos de processo arbitral, a Requerente, suscita questões relativas, para além do mais, às correcções referentes a:

- Não aceitação de encargos financeiros relativos a partes de capital;
- Derrama;
- Tributação autónoma;

Conforme resulta dos factos dados como provados, as questões que a Requerente suscitava quanto às matérias relativas à Derrama, e à Tributação autónoma, foram objecto de revisão oficiosa pela AT, no sentido favorável à Requerente, no pedido de revisão oficiosa, ao qual foi atribuído o n.º .../13.

Por seu lado, a matéria relativa à não aceitação de encargos financeiros relativos a partes de capital, foi objecto de revisão oficiosa, pela AT, no sentido favorável à Requerente, por despacho do Director de Serviço Central da UGC, de 10-02-2020.

Face ao ocorrido, torna-se inútil o prosseguimento da presente lide quanto às matérias referidas, na medida em que, do prosseguimento da mesma, não resultará qualquer efeito sobre a relação jurídica material controvertida.

Com efeito, verifica-se a inutilidade superveniente da lide quando, por facto ocorrido na pendência da causa, a solução do litígio deixe de ter interesse e utilidade, o que justifica a extinção da instância (cfr. artigo 277.º, al. e), do Código de Processo Civil). Como referem LEBRE DE FREITAS, JOÃO REDINHA, RUI PINTO², a inutilidade ou impossibilidade

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

² “Código de Processo Civil anotado”, volume 1.º, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2008, pág. 555

superveniente da lide “*dá-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a pretensão do autor não se pode manter, por virtude do desaparecimento dos sujeitos ou do objeto do processo, ou se encontra satisfação fora do esquema da providência pretendida. Num e noutro caso, a solução do litígio deixa de interessar – além, por impossibilidade de atingir o resultado visado; aqui, por ele já ter sido atingido por outro meio*”.

Assim, se, por virtude de factos novos ocorridos na pendência do processo, o escopo visado com a pretensão deduzida em juízo já foi atingido por outro meio, então a decisão a proferir não envolve efeito útil, pelo que ocorre, nesse âmbito, inutilidade superveniente da lide.

Decorre da actuação administrativa dada como provada que parte da pretensão formulada pela Requerente, que tinha como finalidade a declaração de ilegalidade e anulação por este Tribunal do acto sindicado, ficou prejudicada porquanto a supressão desse acto e seus efeitos da ordem jurídica foi conseguida por outra via, depois de iniciada a instância. Na verdade, a prática posterior dos actos expressos de revogação parcial da liquidação impugnada (cfr. art. 79.º, n.º 1 da LGT) implica que a instância atinente à apreciação da legalidade dessas liquidações, nessa mesma parte, se extingue por inutilidade superveniente da lide, dado que, por terem sido eliminados os seus efeitos pela revogação anulatória, perde utilidade a apreciação, em relação a tais partes da liquidação, dos vícios alegados em ordem à sua invalidade, ficando sem objecto a pretensão impugnatória contra ela deduzida, nessa parte.

Nestes termos, este Tribunal julga verificar-se a inutilidade superveniente da lide no que concerne ao pedido de anulação do acto tributário objecto do presente processo, relativamente às correcções respeitantes a não aceitação de encargos financeiros relativos a partes de capital, derrama e tributação autónoma, o que implica a extinção da instância nessa parte, nos termos do disposto no artigo 277.º, al. e) do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT.

*

Face ao exposto, fica apenas por aferir da legalidade das seguintes correcções:

- i. A correcção ao lucro tributável a título de preços de transferência, no valor de € 625.100,61, ao abrigo do princípio de plena concorrência, previsto no art.º 58.º, n.º 1 do CIRC;

- ii. A correcção ao cálculo do imposto do grupo no valor de € 123.503,88, resultante do procedimento de inspecção efectuado à empresa do grupo D..., SA, relativa a crédito de imposto por dupla tributação internacional.

Vejamos cada uma delas.

i.

Relativamente à correcção a título de preços de transferência, no valor de € 625.100,61, ao abrigo do princípio de plena concorrência, previsto no art.º 58.º, n.º 1 do CIRC, alega a Requerente, em primeira linha, que o *mark-up* é excessivo, porque completamente desfasado das margens que no mercado corrente e normal das empresas de construção civil estas conseguem obter no âmbito da sua actividade.

A Requerente alega, também, que se verificava um excesso de capacidade instalada em termos de recursos humanos na A..., SA, sociedade cedente, pelo que a transferência desses recursos a outrem, fosse relacionada ou independente, ao valor do custo é justificada e não violadora de qualquer princípio fiscal.

Alega, ainda, a Requerente que a AT é incoerente com os princípios que ela própria adopta, na medida em que, em sede de IVA, não considera estar-se perante prestações de serviços nas situações de cedência de pessoal análogas às da presente situação e agora, além de considerar que tais cedências constituem verdadeiras prestações de serviços, aplica taxas de lucro exorbitantes e leoninas obtidas através de métodos estatísticos sobre bases de dados – empresas de trabalho temporário – que, no seu entender, não podem constituir comparáveis de referência com a actividade da empresa.

Ou seja, a Requerente discorda, em suma, do valor da correcção efetuada pela AT, a título de cedência de pessoal a favor de diversas empresas relacionadas, alegando inexistir qualquer violação do princípio da plena concorrência, previsto no art.º 58.º, n.º 1 do CIRC.

Relativamente a esta mesma matéria, o entendimento da AT é o de que:

a. Constata-se que:

1) O pedido da A... para ser considerada empresa em reestruturação (DL n.º 220/2006, 03/11) data de Abril de 2011, ao passo que as cedências de pessoal ocorreram em 2008;

2) Os custos salariais a suportar pela A..., na eventualidade de não proceder às cedências, seriam inferiores aos valores pagos pela sua colocação;

3) As cedências de pessoal acarretam custos que devem ser compensados, designadamente, os decorrentes do prolongamento do vínculo contratual e os disponibilizados na gestão dos recursos humanos;

4) A A... não demonstrou que os trabalhadores que são cedidos em 2008 correspondem a trabalhadores que constam na lista de despedimentos em 2011.

b. O facto das cedências em causa beneficiarem, quer as entidades receptoras, quer a entidade cedente, não basta para que as mesmas se considerem como realizadas “*at arm’s length*”. Isto porque, as mesmas implicam custos indirectos com a gestão dos recursos humanos, processamento de salários e encargos associados, bem como a assumpção da responsabilidade inerente à manutenção dos vínculos contratuais, que é legítimo ver ressarcidos.

c. A cedência de pessoal efectuada na esfera da A... reveste a mesma função da desempenhada pelas empresas de trabalho temporário. Nesta questão, a OCDE, no seu Relatório de Julho de 2010 (§3.38) reconhece que a identificação de potenciais comparáveis pode não ser perfeita: “*The identification of potential comparables has to be made with the objective of finding the most reliable data, recognizing that they will not always be perfect*”.

d. Quanto ao indicador de lucro utilizado pela AT:

1) Após análise dos stocks detidos pelas empresas comparáveis, no triénio 2006/2008, constata-se que, à excepção de uma, estas empresas não apresentam Custo das Mercadorias Vendidas, confirmando que não têm actividade de compra e venda de produtos e que estão focalizadas na actividade de “trabalho temporário”. Estes stocks podem estar associados a materiais a adquirir pelos colaboradores a ceder com vista ao exercício das suas funções (p. ex., fardas), representando 4,17% do volume de negócios. Os anos em que existem stocks são, aqueles em que se constata um indicador de lucro mais baixo (cfr. quadro stocks /indicadores de lucro);

2) Os custos com pessoal, incluindo pensões incluem-se na rubrica “cost of employees” (definição do userguide da Amadeus). Ora, nos termos do POC – Plano Oficial de Contabilidade, em vigor no exercício em referência, contabilizam-se como custos de pessoal na conta 64.2 (subdivisória da conta 64 – Custos com Pessoal), nomeadamente as remunerações ilíquidas de todo o restante pessoal, independentemente da forma, nomeadamente, ordenados, salários, horas extraordinárias, gratificações, despesas de representação, prémios, incentivos, abonos para falhas, comissões, pela utilização de automóvel próprio ao serviço da empresa, subsídios de deslocação, ajudas de custo, etc.

3) Foi efectuada uma revisão manual de forma a confirmar a maior identidade funcional entre a operação em análise e as funções das empresas seleccionadas como comparáveis. O tipo de serviços que a Impugnante refere são em geral prestados com recursos próprios das empresas de trabalho temporário, sendo que a grande componente que contribui para os gastos destas prestações de serviços é o elemento humano e os custos são registados em custos com pessoal, pelo que não existem razões que justifiquem a revisão do indicador lucro.

Conclui a AT, no RIT, que “(...)considera-se ser de manter a posição nesta matéria, tendo em conta nomeadamente que a A... continua, no âmbito da cedência de pessoal, a assumir funções inerentes à gestão administrativa desses mesmos recursos humanos (processamentos, cumprimento de obrigações junto de entidades oficiais...), assim como assumir um conjunto de responsabilidades em matéria de recursos humanos que caberão sempre à A..., SA por o vínculo contratual com os trabalhadores cedidos se manter. De facto, para além dos custos inerentes à própria gestão, por cada ano decorrido, aumenta o valor da indemnização por cessação do vínculo laboral a ser eventualmente desembolsada por parte do sujeito passivo (custo do prolongamento do vínculo contratual na esfera da A...)”.

Vejam os.

*

Nesta matéria, como em geral, o primeiro factor orientador deverão ser as regras do ónus da prova, sendo hoje pacífico que “É sobre a Administração Fiscal que incide o ónus de provar a existência de todos os pressupostos que a determinaram a efetuar correções ao declarado pelo contribuinte, incumbindo-lhe, por isso, indagar sobre a verificação do facto

tributário que afirma ter existido, através da realização de todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material.”³.

Quer isto dizer que, no que para o caso interessa, que pretendendo a AT proceder a correções relativas a matéria de preços de transferência, a mesma tem de, não só, demonstrar que os preços praticados pelo contribuinte não são compatíveis com o que seria praticado por entidades independentes, como, ainda, que o valor por si fixado é adequado ou compatível com aquele mesmo critério.

Posto isto, e no caso, será, julga-se, claro que a AT não preencheu o ónus que sobre si impendia, tendo, antes, se limitado a tentar demonstrar que o preço dos serviços praticado pelo contribuinte com as entidades suas relacionadas não era compatível com o que seria praticado por entidades independentes, para, a partir daí, inverter o ónus da prova que lhe cabia, e colocar a cargo daquele o ónus de demonstrar que o método por si adoptado era incorrecto.

Ora, o que se verifica, é que, não só este último posicionamento não é aceitável, à luz das referidas regras que presidem à distribuição do ónus da prova, como não demonstra, sequer, a AT que os preços praticados pelo contribuinte sejam incompatíveis com os que seriam praticados entre entidades independentes, ou seja, e no caso, que aquele não teria contratado com terceiros nas mesmas condições.

Assim, o facto de a A... ter sido considerada empresa em reestruturação em Abril de 2011, ao passo que as cedências de pessoal ocorreram em 2008, só por si não revela que, caso as cedências de pessoal não tivessem ocorrido naquele ano (e porventura em subsequentes) a reestruturação não teria ocorrido mais cedo.

Quanto à consideração de os custos salariais a suportar pela A..., na eventualidade de não proceder às cedências, seriam inferiores aos valores pagos pela sua colocação, não se encontra minimamente demonstrado. Com efeito, é notório que o principal peso dos custos com pessoal são os salários, e não se compreende como é que, não procedendo à cedência, a A... teria menos custos, sendo que, manifestamente, se assim fosse, a margem aplicada pela AT, não seria suficiente para cobrir esses mesmos custos.

³ Ac. do TCA-Norte de 18-10-2018, proferido no processo 00472/06.0BEVIS.

Efectivamente, se o pagamento dos salários na integralidade, ainda assim, não assegura custos salariais menores, a margem a fixar teria sempre de ser superior a 100% daqueles, para ser adequada...

A circunstância de as cedências de pessoal acarretarem custos que devem ser compensados, designadamente, os decorrentes do prolongamento do vínculo contratual e os disponibilizados na gestão dos recursos humanos, nada diz sobre a adequação do preço fixado pela AT, ou seja, não se demonstra, por qualquer forma, que tais custos decorrentes do prolongamento do vínculo contratual e da disponibilização da gestão dos recursos humanos equivalham, minimamente, ao *mark up* fixado pela AT, nem sobre a concreta possibilidade de a A... colocar no mercado a sua mão de obra a um preço superior.

Quanto à circunstância de a A... não ter, alegadamente, demonstrado que os trabalhadores que são cedidos em 2008 correspondem a trabalhadores que constam na lista de despedimentos em 2011, trata-se de uma consideração que só seria relevante se se aceitasse a inversão do ónus da prova decretada pela AT, o que como se viu, não pode acontecer.

A alegação de que as cedências em causa implicam custos indirectos com a gestão dos recursos humanos, processamento de salários e encargos associados, bem como a assumpção da responsabilidade inerente à manutenção dos vínculos contratuais, que é legítimo ver ressarcidos, já foi anteriormente abordada.

A consideração de que a cedência de pessoal efectuada na esfera da A... reveste a mesma função da desempenhada pelas empresas de trabalho temporário, não se encontra devidamente fundada, porquanto esse não é o objecto social da empresa em questão, para além de que, os elementos disponíveis, indicam que se tratou de uma operação excepcional, não orientada para a obtenção de proveitos, mas, antes, para a diminuição de custos.

A circunstância de a OCDE, no seu Relatório de Julho de 2010 (§3.38) reconhecer que a identificação de potenciais comparáveis pode não ser perfeita, deverá, antes do mais, ser entendida para ambos os lados, ou seja, no sentido de que a identidade do preço praticado pelo contribuinte com eventuais comparáveis poder não ser, também ela, perfeita.

A análise aos stocks detidos pelas empresas tidas por comparáveis pela AT, é, desde logo, inquinada pela falta de demonstração de que as empresas em causa sejam, efectivamente, comparáveis.

As considerações relativas aos custos com pessoal, e à conta 64.2 (subdivisória da conta 64 – Custos com Pessoal), para além de ser contraditória com as considerações, anteriormente tecidas, a propósito dos custos decorrentes do prolongamento do vínculo contratual e os disponibilizados na gestão dos recursos humanos, nada acrescentam relativamente quer à necessidade de correcção do preço praticado pela A... pelo contrário, quer relativamente ao acerto do método aplicado pela AT.

A circunstância de o tipo de serviços que a Impugnante refere serem em geral prestados com recursos próprios das empresas de trabalho temporário, abstrai, para além do mais, das concretas situações em que se encontrava a sociedade cedente da mão de obra.

No fundo, e como o próprio RIT acaba por assumir, as correcções operadas assentam unicamente na consideração de que *“a SCSC continua, no âmbito da cedência de pessoal, a assumir funções inerentes à gestão administrativa desses mesmos recursos humanos (processamentos, cumprimento de obrigações junto de entidades oficiais...), assim como assumir um conjunto de responsabilidades em matéria de recursos humanos que caberão sempre à A..., SA por o vínculo contratual com os trabalhadores cedidos se manter. De facto, para além dos custos inerentes à própria gestão, por cada ano decorrido, aumenta o valor da indemnização por cessação do vínculo laboral a ser eventualmente desembolsada por parte do sujeito passivo (custo do prolongamento do vínculo contratual na esfera da A...)”*.

Ora, a realidade inultrapassável é a de que em momento algum é demonstrado que tais circunstâncias têm o mínimo de relação, ou fundamentam minimamente, o *mark up* fixado pela AT, o que, só por si, seria sempre motivo de anulação das correcções operadas, mais não fosse em aplicação do disposto no art.º 100.º, n.º 1, do CPPT.

Assim, e face a todo o exposto, julga-se que a correcção ora em apreço enferma de erro nos pressupostos de facto, e conseqüente erro de direito, devendo, como tal, ser anulada, e procedendo, nesta parte, o pedido arbitral.

Quanto ao crédito de imposto por dupla tributação internacional (CIDTI) relacionado com a empresa dominada D..., SA, alega a Requerente que a AT fundamentou a referida correcção, no valor de € 123.503,88, invocando que apenas € 11.761,03 respeitam a imposto de

facturas emitidas e contabilizadas no próprio ano de 2008 e, em consequência, não aceitou como crédito de imposto da citada D... o imposto retido na fonte, em 2008, pelos seus clientes angolanos no pagamento de faturas que respeitavam aos exercícios de 2006 e 2007, pelo que, ao contrário da D..., que seguiu o método de caixa para cálculo do CIDTI, considerando o crédito quando pagava o imposto, a AT adoptou outro método, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

Segundo a Requerente, a AT, ao abrigo do mesmo princípio, deveria ter considerado o crédito de imposto correspondente às outras facturas/rendimentos contabilizadas em 2008 e cujas retenções de imposto apenas vieram a ser efectivadas no ano de 2009, sob pena de violar os princípios elementares em matéria tributária da boa-fé, da justiça e da imparcialidade.

Ainda segundo a Requerente, segundo o método preconizado pela própria AT, aquela teria direito, no ano de 2008, a um CIDTI de € 203.277,29 correspondente ao crédito de imposto (retenções na fonte) incidente sobre as facturas registadas no exercício de 2008, ainda que tenha sido no ano de 2009 que (com excepção de duas) se efectivou o pagamento delas e, consequentemente, foi retido o imposto devido, pelo que a AT não deveria ter efetuado nenhuma correcção em seu desfavor.

A AT, por seu lado, considera que empresa D..., SA deduziu indevidamente imposto pago no estrangeiro sobre rendimentos recebidos da participada E... Angola, em 2008, sendo que, na sua maioria, os pagamentos são referentes a facturas emitidas em 2006 e 2007, que foram contabilizados nesses mesmos exercícios, pelo que integraram a matéria coletável dos mesmos e não a matéria coletável de 2008.

Para a mesma Autoridade, de acordo com o disposto no art.º 85.º, n.º 1 do CIRC, a dedução do imposto pago no estrangeiro só é aplicável quando o mesmo seja referente a rendimentos incluídos na matéria colectável.

Também aqui não se pode concluir de outra forma que não a adopção pela AT de um critério juridicamente inaceitável e não susceptível de sustentar as correcções operadas.

Com efeito, e desde logo, o ponto de partida da AT abstrai das concretas situações em causa, e, designadamente, das especialidades das jurisdições impositoras das obrigações tributárias estrangeiras.

Assim, da circunstância de, por regra, face ao ordenamento jurídico-tributário português as obrigações tributárias abstraírem do efectivo pagamento das obrigações pecuniárias subjacentes, não decorre que tal se insira na natureza das coisas e que, face a outros ordenamentos jurídicos as coisas operem de modo distinto.

No caso, se a obrigação tributária face ao ordenamento jurídico angolano emerge do pagamento, e não da facturação, nunca será possível considerar que o correspondente direito emergente da dupla tributação internacional se forma em momento distinto, sob pena, como acontece no caso, de se negar completamente aquele direito.

Com efeito, como é notório, a AT subordina o reconhecimento do crédito por dupla tributação internacional à demonstração de que o imposto foi efectivamente pago no estrangeiro.

Ora, se, como acontece no caso, tal pagamento se der em momento posterior à inclusão dos rendimentos subjacentes na matéria colectável, o entendimento propugnado pela AT redundaria numa negação, absoluta, completa, e injustificada, do direito ao crédito por dupla tributação internacional.

Por outro lado, a verdade é que o método adoptado pela Requerente é, inquestionavelmente, mais favorável aos interesses patrimoniais que incumbem à AT zelar, na medida em que difere o aproveitamento jurídico fiscal do crédito por dupla tributação internacional para o momento que o imposto estrangeiro é, efectivamente suportado.

Acresce ainda que, no caso e face à matéria de facto dada como provada, a adopção de outro método redundaria na aceitação de um crédito de imposto superior para o sujeito passivo, não tendo, no caso, a AT seguido, até ao fim, a aplicação do critério que propugnou, segundo o qual a dedução do imposto pago no estrangeiro seria aplicável aos rendimentos incluídos na matéria colectável do período em questão.

Assim, e por todo o exposto, haverá que concluir que também esta correcção enferma de erro nos pressupostos de facto, e conseqüente erro de direito, devendo por isso ser anulado, e procedendo, também nesta parte, o pedido arbitral.

Em consequência do julgado, e das revogações parciais operadas pela própria AT, deverá o cálculo da Derrama Municipal devida pela Requerente para o exercício de 2008 ser feito, de acordo com os critérios aplicados na decisão do pedido de revisão oficiosa, ao qual foi atribuído o n.º .../13.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Declarar a inutilidade superveniente da lide, relativamente às matérias e correcções relativas às matérias de não aceitação de encargos financeiros relativos a partes de capital, derrama e tributação autónoma;
- b) Julgar integralmente procedente o pedido na parte restante;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 2.183.530,35, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 28.458,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que a inutilidade superveniente da lide lhe é imputável e o remanescente do pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

24 de Maio de 2021

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Maria Isabel Guerreiro)

O Árbitro Vogal

(A. Sérgio de Matos)