

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 871/2019-T**

**Tema: IRC – Tributação autónoma; Pagamento a não residentes.**

### **Sumário:**

Nos termos do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea r), e da antecedente disposição do artigo 65.º, n.º 1, do Código do IRC, a dedutibilidade dos gastos com pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal mais favorável é objeto de um dever acrescido de fundamentação e prova, não bastando a comprovação formal da existência dos gastos mas a comprovação material dos serviços prestados.

### **Acordam em tribunal arbitral**

#### **I – Relatório**

1. A..., S.A., contribuinte n.º ..., com sede na ..., ..., ..., ..., ..., ...-... ..., Loures, vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade dos actos de liquidações adicionais em IRC com o n.º 2017..., no montante de € 328.207,29, e n.º 2017..., no montante de € 23.316,00, referentes a 2013 e 2014, a que acresceram os correspondentes juros compensatórios, no quantitativo total de € 386.686,79.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A A... é uma sociedade anónima que tem por objeto a compra, venda, compra para revenda, construção e exploração de prédios rústicos e urbanos, gestão de urbanizações e compra e venda de participações sociais.

No decurso do exercício de 2007, a A... adquiriu dois edifícios contíguos na ..., freguesia de ..., do município de Lisboa, em vista à sua reabilitação encontrando-se prevista a construção de 19 novos fogos habitacionais, dois espaços comerciais e 35 estacionamentos cobertos, correspondentes a 21 fracções urbanas.

O empreendimento, denominado “Condomínio...”, entrou em fase de obra no início do segundo semestre de 2007, tendo sido concluído no decurso do primeiro semestre de 2010.

A fase de comercialização iniciou-se no decurso do último trimestre de 2009, tendo sido alienadas uma fracção em 2010, seis em 2011 e uma em 2012, sendo que no início de 2013 faltava ainda vender 13 unidades (das quais duas lojas).

Em resultado do fraco dinamismo comercial do projecto imobiliário nos anos de 2009 a 2012, consequência directa do contexto económico vivido em Portugal nesse período, a A... procurou dinamizar a comercialização do seu produto imobiliário noutros mercados, com destaque para o mercado Chinês, e foi desenvolvida uma parceria comercial com a sociedade B..., registada em Hong Kong, que foi formalizada através de um contrato de prestação de serviços.

O contrato de prestação de serviços estabelecia unicamente o pagamento, em regime de sucesso, do valor correspondente a 15% do valor de cada negócio imobiliário, não existindo qualquer pagamento fixo de honorários.

Assim, com a realização de cada escritura pública de venda das fracções imobiliárias do “Condomínio Privado ...”, especificamente associadas a clientes agenciados pela B..., a A...

suportou o custo previsto no contrato, tendo sido emitidas as competentes facturas pelo prestador do serviço, que identificam os clientes, tendo sido efectuado o enquadramento na Convenção para evitar a dupla tributação (CDT) celebrada entre Portugal e a “Hong Kong.

Por via desta parceria comercial foi possível num só ano quase duplicar a percentagem de comercialização do empreendimento, que dos 42% de vendas registadas em 2012 passou-se para 76% em 2013.

Em resultado desta parceria, no período compreendido entre 4 de Abril de 2013 e 14 de Janeiro de 2014 foram promovidas 119 visitas de potenciais clientes chineses, tendo sido sempre essas visitas acompanhadas por um representante do Prestador de Serviços e foram promovidos múltiplos contactos, quer pessoais, quer telefónicos, quer por correio electrónico, entre a equipa comercial do Grupo a que pertence a ora requerente e a equipa da *B...*

A fundamentação invocada pela Autoridade Tributária para proceder às correções assenta no disposto no artigo 65.º (redacção vigente em 2013) e na alínea r) do n.º 1 do artigo 23.º-A (redacção vigente em 2014), ambos do CIRC, que consagram um mecanismo anti-evasivo tendo em vista evitar pagamentos a favor de entidades não residentes e estabelecidas em jurisdições de fiscalidade privilegiada, e decorre de, no entender da Autoridade Tributária, não ter sido feita a prova da efectiva prestação de serviços e da normalidade do pagamento.

No entanto, a Requerente apresentou toda a documentação relevante para provar a existência da operação e a veracidade dos custos de tal modo que a Autoridade Tributária reconheceu que se encontravam preenchidos os requisitos formais das operações. Não sendo exigível que a Requerente disponibilizasse os documentos e a informação que se encontra na posse da *B... Limited* e a que não tem nem poderia ter acesso.

Por outro lado, também não é apresentado qualquer fundamento consistente para poder sustentar o carácter exagerado dos pagamentos realizados.

Conclui pela procedência do pedido arbitral.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, sustenta que, de acordo com o disposto na alínea r) do n.º 1 do artigo 23.º-A, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, 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 a sociedade provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

No caso, os pagamentos foram efetuados a uma entidade sediada na Região Administrativa de Hong Kong, região que consta da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro.

No entanto, a Requerente não efectuou a prova de que as operações são reais e os encargos não têm um carácter anormal ou exagerado.

Na contabilidade do sujeito passivo as operações que constam como tendo sido efetuadas correspondem a serviços de marketing e publicidade, e não de mediação imobiliária, sendo que a Requerente não demonstra a efectiva realização desses serviços e nem é possível qualificar essa actividade, para efeito da dedutibilidade dos custos, como sendo serviços de mediação ou intermediação imobiliária.

Em todo o caso, a Requerente não logrou apresentar quaisquer elementos que permitissem aferir da publicitação dos imóveis sites em Portugal e da divulgação e organização de eventos com vista a informar e esclarecer o regime de vistos “Gold”.

Não foi demonstrado que tipo de ação, campanha publicitária ou equivalente foi levada a cabo pela B... para a divulgação do regime do “*Golden Visa*” aplicável em Portugal, nem apresentados estudos de prospeção de mercados, correspondência ou qualquer documentação comprovativa da estratégia de angariação de potenciais clientes.

Não bastando para a prova da realização dos serviços a existência de contrato, faturas ou transferências bancárias, nem mesmo a troca de correspondência relativa a contratos promessa de compra e venda, sendo necessário um conjunto documental que demonstre, em concreto, as ações ou campanhas de divulgação dos imóveis que tenham justificado o pagamento da prestação de serviços.

Conclui pela improcedência do pedido arbitral.

2. No seguimento do processo, foi realizada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT também destinada à produção de prova testemunhal indicada pela Requerente, tendo sido determinado, na sequência, a apresentação de alegações escritas facultativas por prazo sucessivo.

Em alegações, a Requerente procurou fixar os factos que devem ser tidos como assentes e, quanto ao mais, manteve a sua anterior posição. A Autoridade Tributária limitou-se a dar como reproduzido o relatório de inspeção tributária e o alegado na resposta.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

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 redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, 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 redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 12 de Março de 2019.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

## **II - Fundamentação**

### **Matéria de facto**

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

- a) A Requerente é uma sociedade anónima de direito português, registada com o NIPC..., com sede social na ..., ..., ..., ..., ..., ..., concelho de Loures, encontrando-se enquadrada no regime geral de tributação, sendo o seu período de tributação coincidente com o ano civil.
- b) O objeto social consiste na compra, venda, compra para revenda, construção e exploração de prédios rústicos e urbanos, gestão de urbanizações e compra e venda de participações sociais, tendo como principais clientes cidadãos da República Popular da China, a que corresponde o CAE Principal 41100 e o CAE Secundário 68100, cfr. certidão permanente constante do PA.

- 
- c) No ano de 2007 adquiriu dois edifícios contíguos, na cidade de Lisboa, tendo em vista a reabilitação dos mesmos através de 19 novos fogos habitacionais, dois espaços comerciais e 35 estabelecimentos cobertos, correspondentes a 21 frações urbanas, tendo o início das obras ocorrido no 2.º semestre de 2007 e a conclusão no 1.º semestre de 2010.
- d) O prédio reabilitado, afecto ao regime de propriedade horizontal, encontra-se situado em ..., ..., números..., ... e ... e ..., números ... e ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o número ... e inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ... .
- e) A fase de comercialização começou no último trimestre de 2009, faltando, no início de 2013, vender 13 frações.
- f) Em 15 de Abril de 2013 a Requerente celebrou um contrato de prestação de serviços com a *B... Limited*, com sede em ... .., Hong-Kong, redigido em inglês, tendo em vista a venda das referidas frações autónomas, englobando a prestação de serviços de publicidade e divulgação na China; pagamento das despesas de deslocação, alojamento, alimentação e outras despesas com a estada 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, estabelecendo unicamente o pagamento, em regime de sucesso, do valor correspondente a 15% do valor de cada negócio imobiliário, não existindo qualquer pagamento fixo de honorários, cfr. documento constante do PA.
- g) A Região Administrativa de Hongkong encontra-se submetida a um regime fiscal claramente mais favorável em virtude de constar da lista aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, do Ministro das Finanças, alterada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro.
- h) No ano de 2013 foram vendidas as frações autónomas identificadas pelas letras “C”, “F”, “I”, “N”, “P” e “T”, constando das respetivas escrituras que as transacções foram realizadas sem a intervenção de qualquer mediadora imobiliária, cfr. documentos juntos ao PA.

Foi ainda vendida a fracção autónoma identificada pela letra “O”, com mediação da “C...” comissão de 7% (€ 870 000,00 (preço venda) x 7% (comissão) x 1,23 IVA), cfr. mapa constante do artigo 51.º do ppa.

- i) No ano de 2014 foi vendida a fracção autónoma identificada pela letra “B”, constando da respetiva escritura que a transacção foi realizada sem a intervenção de qualquer mediadora imobiliária, cfr. documento constante do PA.

Foi ainda vendida a fracção autónoma identificada pela letra “G”, com mediação da “D...”, sendo a comissão de 5% (€ 855 000,00 (preço venda) x 5% (comissão) x 1,23 IVA), cfr. mapa constante do artigo 51.º do ppa.

- j) No ano de 2013 a Requerente contabilizou como gastos do exercício a importância de € 729 375,00, na qualidade de cliente da prestadora de serviços antes referida *B... Limited*, correspondente às seguintes facturas nas quais tem como descritivo “Marketing Consulting” seguido dos nomes dos adquirentes das fracções, cfr. documentos constantes do PA:

N.º da fatura	Data	Montante (€)	Descrição
008/2013	18.09.2013	96.000,00	Marketing Consulting – E...
009/2013	18.09.2013	89.482,50	Marketing Consulting – F...
010/2013	18.09.2013	187.500,00	Marketing Consulting – G...
011/2013	18.09.2013	128.767,50	Marketing Consulting – H...
019/2013	29.09.2013	138.225,00	Marketing Consulting – I...
020/2013	29.09.2013	89.400,00	Marketing Consulting – J...
TOTAL		729.375,00	

- k) No ano de 2014 a Requerente contabilizou como gastos do exercício a importância de € 52.250,00, na qualidade de cliente da mesma prestadora de serviços, correspondente à factura n.º 010/2014, na qual tem como descritivo “Marketing Consulting –I...”, cfr. documento constante do PA.

- l) Em 12-07-2014 a Requerente apresentou a declaração de rendimentos modelo 22 de IRC, relativa ao ano de 2013, tendo declarado um prejuízo para efeitos fiscais de € 1 259 314,94, cfr. documento constante do PA.
- m) E em 27-05-2015 apresentou idêntica declaração do ano de 2014, tendo declarado um lucro tributável de € 2 033 623,68, cfr. documento constante do PA.
- n) Em 16 de Abril de 2012 (Resolução da Assembleia da República n.º 49/2012) foi publicado o acordo entre a República Portuguesa e a Região Administrativa Especial de Hong Kong da República Popular da China para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, assinado em Hong Kong em 22 de Março de 2011. Para este efeito a Requerente apresentou o modelo 21-RFI, cfr. documento constante do PA.
- o) Tendo por referência os referidos períodos, a AT, no período de 11 de outubro e 2 de dezembro de 2016, promoveu uma ação de inspeção externa, a coberto das ordens de serviço n.ºs OI2016... e OI2016..., para controlo de sujeitos passivos com venda de imóveis de valores elevados, tendo efetuado correções aritméticas ao lucro tributável, de € 729.375,00 e € 50.250,00, dos exercícios de 2013 e 2014, respetivamente, bem como liquidado imposto relativo a tributação autónoma nos valores de € 328.218,75 e € 23.316,00 relativamente aos mesmos períodos, cfr. PA.
- p) A fundamentação para as liquidações assenta essencialmente na desconsideração dos gastos com os serviços prestados de publicidade (Marketing Consulting) pela pessoa coletiva *B... Limited*, com sede na Região Administrativa Especial de Hong-Kong, por não verificação da sua indispensabilidade, nos termos do n.º 1 do artigo 65.º e alínea r), n.º 1 do artigo 23.º-A, ambos do CIRC, por referência aos anos de 2013 e 2014, respectivamente, cfr. PA.
- q) Por se tratar de entidade com residência em território submetido a um regime fiscal claramente mais favorável, a AT considerou que as despesas em causa não são fiscalmente aceites como gasto do exercício, ficando sujeitas a tributação autónoma à taxa de 35%, conforme o disposto nos n.ºs 1 e 8 do artigo 88.º do CIRC, sendo que, quanto ao ano de 2013, a tributação foi onerada em 10 pontos percentuais, nos termos do n.º 14 do mesmo artigo, por ter sido apresentado prejuízo fiscal, cfr. PA.

- r) Em 11 de Outubro de 2016 a Requerente foi notificada nos termos e para os efeitos previstos no n.º 4 do artigo 65.º do CIRC, relativamente aos exercícios de 2013 e 2014, cfr. documento constante do PA.
- s) Nos termos do artigo 60.º da LGT e do RCPITA, a Requerente foi notificada do projeto do RIT para exercer, querendo, o direito de audição, cfr. ofício n.º ... dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, de 05 de Dezembro de 2016, o que a mesma fez em 21 de dezembro de 2016, cfr. documento constante do PA.
- t) Por despacho de 30 de Dezembro de 2016 da Chefe de Divisão dos referidos Serviços, no uso de poder subdelegado, a Requerente foi notificada do RIT, nos termos do artigo 62.º do RCPITA, bem como das correções, para mais, aos resultados fiscais declarados dos períodos de 2013 e 2014, nos montantes de € 729.375,00 e € 50.2502,00, respetivamente, cfr. documento n.º 1 anexo ao ppa e constante do PA.
- u) Relativamente ao período de 2013 foi liquidado IRC, a título de tributações autónomas, nos termos dos n.ºs 1, 8 e 14 do artigo 88.º do CIRC, no montante de € 328.207,29 e respetivos juros compensatórios no montante de € 33.701,94, conforme liquidações n.ºs 2017... e 2017..., no total de € 361 909,23, devidamente notificado ao Requerente, cfr. documentos constantes do PA.
- v) Relativamente ao período de 2014 foi liquidado IRC, a título de tributações autónomas, nos termos dos n.ºs 1 e 8 do artigo 88.º do CIRC, no montante de € 23.316,00 e respetivos juros compensatórios no montante de € 1.461,56, conforme liquidações n.ºs 2017 ... e 2017 ..., no total de € 24.777,56, devidamente notificado à Requerente, cfr. documentos constantes do PA.
- w) Em 03 de Julho de 2017 a Requerente deduziu reclamação graciosa contra as liquidações ora impugnadas, nos termos dos artigos 68.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), ao qual coube o n.º ...2017... .
- x) Por despacho de 29 de Dezembro de 2017 do Diretor de Finanças Adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, em regime de substituição, a Requerente foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa através de ofício via CTT, de 02 de Janeiro de 2018, cfr. documento constante do PA.

- y) Em 02 de fevereiro de 2018 a Requerente interpôs recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa, nos termos do artigo 66.º do CPPT, ao qual coube o n.º ...2018..., cfr. documento constante do PA.
- z) Por despacho de 19 de Setembro de 2019 da Subdiretora-Geral Dra. Teresa Gil, no uso de poder subdelegado, a Requerente foi notificada do indeferimento do recurso hierárquico através de ofício via CTT, de 20 de Setembro de 2019, cfr. documento n.º 2 anexo ao ppa e constante do PA.
- aa) Subjacente às liquidações adicionais está, principalmente, a desconsideração dos gastos relativos às faturas emitidas pela pessoa coletiva *B... Limited*, no montante de € 729.375,00, referidas na antecedente alínea j), respeitantes ao período de 2013.
- bb) Bem como da fatura n.º 010/2014, no montante de € 52.250,00, referidas na alínea k) supra, respeitantes ao período de 2014.
- cc) Todas as faturas referidas nas antecedentes alíneas j) e k) têm como descritivo “Marketing Consulting” seguido do nome do adquirente da respectiva fracção.
- dd) Em 19 de Dezembro de 2019 foi apresentado pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tendo por objeto a declaração de ilegalidade das correções do lucro tributável e das subsequentes liquidações adicionais de IRC (tributação autónoma) e respectivos juros compensatórios, respeitantes aos exercícios de 2013 e 2014.

### **Factos não provados**

Não se encontra provado que as facturas emitidas pela pessoa coletiva “B... Limited” a que se referem as alíneas j) e k) do antecedente probatório tenham subjacente uma efetiva prestação de serviços no âmbito da promoção de imóveis ou angariação de clientes.

### **Fundamentação da fixação da matéria de facto**

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo. A prova produzida em audiência (testemunhal e por declaração de parte), como se analisará mais detalhadamente adiante, não é convincente quanto à efetiva prestação de serviços por parte da entidade emitente das faturas a que se referem as alíneas j) e k) do probatório.

### **Matéria de direito**

5. A única questão em debate consiste em saber se os pagamentos efectuados pela Requerente à sociedade *B... Limited*, residente fiscal em Hong-Kong, devem ser tidos como gastos dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, face ao que dispunham os artigos 65.º, n.º 1, e 23.º-A, n.º 1 alínea r), do CIRC, que, sucessivamente, regulavam os pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.

A aplicação ao caso dessas referidas disposições resulta de estarem em causa liquidações adicionais de IRC referentes aos exercícios de 2013 e 2014.

O artigo 65.º, na redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, e ainda vigente em 2013, determinava, na parte que mais interessa considerar, o seguinte:

1 – Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

2 – Considera-se que uma pessoa singular ou colectiva está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRS ou ao IRC, ou

quando, relativamente às importâncias pagas ou devidas mencionadas no número anterior, o montante de imposto pago for igual ou inferior a 60% do imposto que seria devido se a referida entidade fosse considerada residente em território português.

3 — Para efeitos do disposto no número anterior, os sujeitos passivos devem possuir e, quando solicitado pela Direcção-Geral dos Impostos, fornecer os elementos comprovativos do imposto pago pela entidade não residente e dos cálculos efectuados para o apuramento do imposto que seria devido se a entidade fosse residente em território português, nos casos em que o território de residência da mesma não conste da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

4 — A prova a que se refere o n.º 1 deve ter lugar após notificação do sujeito passivo, efectuada com a antecedência mínima de 30 dias.

5 – (...).

Essa disposição foi revogada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, com efeitos desde 1 de Janeiro, que aditou o artigo 23.º-A do Código do IRC, preceito que, sob a epígrafe “Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais”, passou a dispor na parte que releva o seguinte:

1 – Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

(...)

r) As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal identificado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças como um regime de tributação claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um 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, o artigo 88.º, referindo-se a taxas de tributação autónoma, na redação vigente à data dos factos, determinava, no seu n.º 8, 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”.

O efeito jurídico das transcritas disposições dos artigos 65.º e 23.º-A do Código do IRC é essencialmente idêntico.

Enquadram-se num conjunto de disposições anti-abuso, que começaram por ser introduzidas no ordenamento nacional pelo Decreto-Lei n.º 37/95, de 14 de fevereiro, e que se destinam a reprimir esquemas de evasão e elisão fiscal.

Trata-se de dispositivos que assentam na presunção – ainda que ilidível –, de que as operações realizadas com entidades residentes em jurisdições de regime fiscal privilegiado podem ser total ou parcialmente simuladas ou não seriam realizadas pelos sujeitos passivos caso fossem tidos em consideração critérios objetivos de racionalidade económica e substância.

A necessária decorrência desse efeito presuntivo traduz-se em fazer impender sobre o sujeito passivo, por via do mecanismo de inversão do ónus da prova, o duplo encargo de demonstrar que as operações foram *efetivamente realizadas* e não têm um *carácter anormal* ou, ainda que possuam um racional económico, não comportam, quanto à sua contraprestação, *um montante exagerado* (quanto à inversão do ónus da prova resultante do artigo 65.º, n.º 1, do Código do IRC, cfr. acórdão do TCA Sul de 5 de Novembro de 2015, Processo n.º 07022/13).

Sublinhe-se que, em regra geral, os gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC encontram-se já sujeitos a comprovação documental. No caso de gastos com a aquisição de bens ou prestação de serviços, o n.º 4 do artigo 23.º exige que o documento comprovativo contenha o nome ou denominação social, bem como os números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, a quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados, o valor da contraprestação, designadamente o preço e a data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.

Por sua vez, o n.º 6 desse artigo impõe, quando haja obrigatoriedade de emissão de fatura, que esta constitua o documento comprovativo do gasto, aproximando-se do regime previsto pelo Código do IVA para efeito do exercício do direito à dedução.

A comprovação do gasto através de documento idóneo destina-se a demonstrar que se trata de despesas diretamente relacionadas com a atividade normal do sujeito passivo e preenchem o requisito de empresarialidade que justifica a dedutibilidade para efeitos fiscais, havendo de entender-se que constituem encargos *não devidamente documentados*, não podendo ser considerados para efeitos fiscais, quando não se encontrem apoiados em documentos externos que permitam verificar os elementos essenciais da operação (acórdão do TCA Sul de 30/01/2007, Processo n.º 01486/06). Por outro lado, no caso de inexistência de todo e qualquer documento de suporte do gasto, as despesas são tidas como *não documentadas*, pressupondo-se que houve intuito de ocultação do pagamento, pelo que, além de não serem dedutíveis, estão sujeitas a tributação autónoma nos termos do falado artigo 88.º do Código do IRC.

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. Nesta outra situação, não bastará a comprovação formal da existência dos gastos mas a comprovação material dos serviços prestados.

---

É nesse sentido que deve entender-se a exigência legal - que consta do artigo 65.º do Código do IRC, e foi depois transposta para o artigo 23.º-A - quanto à prova de que as importâncias pagas ou devidas a pessoas residentes em países com um regime fiscal claramente mais favorável correspondem a operações *efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado*. E é sobre o sujeito passivo que impende o ónus da prova.

Como se observa no acórdão proferido no Processo 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.”

Nesse mesmo sentido aponta o acórdão do TCA Sul, de 19/02/2015 (Processo n.º 08126/14) onde se refere:

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 caráter 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 "ónus 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.”

É, por conseguinte, em função destas considerações gerais, que provêm do regime legal aplicável, que há que avaliar se a prova apresentada pela Requerente comprova os requisitos de *efetividade, caráter normal e montante não exagerado* das operações que originaram as liquidações adicionais impugnadas.

### **Análise da situação concreta**

6. O território de Hong Kong constava já em 2013 e 2014 da lista aprovada pela Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro, como estando submetido a um regime fiscalmente mais favorável e, estando em causa montantes pagos a uma entidade residente nesse território, torna-se aplicável o disposto no artigo 65.º do CIRC, vigente em 2013, e no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea r), que passou a vigorar a partir de 1 de Janeiro de 2014, incumbindo à Requerente os ónus da

prova de que os encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

Encontra-se demonstrado que, em 15 de Abril de 2013, a Requerente celebrou um contrato de prestação de serviços com a *B... Limited*, com sede em Hongkong, tendo em vista a venda de frações autónomas do “Condomínio...”, que englobava a prestação de serviços de publicidade e marketing no mercado da China, e serviços associados como sejam o transporte, alojamento e alimentação dos potenciais clientes em Portugal, mediante o pagamento de 15% do valor de cada negócio imobiliário. Não se encontrava previsto qualquer pagamento fixo de honorários (alínea f) da matéria de facto).

Resulta ainda da prova documental junta aos autos que, no ano de 2013, foram vendidas as fracções autónomas identificadas pelas letras “C”, “F”, “I”, “N”, “P” e “T”, constando das respetivas escrituras que as transacções foram realizadas sem a intervenção de qualquer mediadora imobiliária. Nesse ano, foi ainda vendida a fracção autónoma identificada pela letra “O”, com mediação da “C...”, sendo a comissão de 7% sobre o preço venda. No ano de 2014 foi vendida a fracção autónoma identificada pela letra “B”, constando da respetiva escritura que a transacção foi realizada sem a intervenção de qualquer mediadora, e, nesse ano, foi ainda vendida a fracção autónoma identificada pela letra “G”, com mediação da “D...”, sendo a comissão de 5% sobre o preço venda (alíneas h) e j) da matéria de facto).

Ainda em conformidade com a prova documental, a Requerente contabilizou gastos relativamente a serviços prestados pela *B... Limited*, no montante global de € 729 375,00, no ano de 2013, e no montante de € 52.250,00, no ano de 2014. Os gastos são titulados por facturas que têm o seguinte descritivo Marketing Consulting –E..., Marketing Consulting –F..., Marketing Consulting –G..., Marketing Consulting –I..., Marketing Consulting – J... (2013), Marketing Consulting – I... (2014) (alíneas j) e k) da matéria de facto).

Por outro lado, a prova produzida por declarações de parte e depoimento testemunhal permite concluir que, em consequência da crise financeira, o mercado imobiliário se encontrava

estagnado em 2012, ano em que se vendeu uma única fracção, e no início de 2013, mais de 3 anos após o início da comercialização do empreendimento, faltava ainda vender 13 unidades.

Essa conjuntura determinou que a Requerente tivesse de procurar novos parceiros para entrar no mercado chinês e brasileiro, em vista à comercialização das fracções, tendo formalizado um contrato de prestação de serviços com a B..., que previa o pagamento de 15% com a concretização de cada venda e se destinava a cobrir gastos com publicidade e marketing no mercado da China e serviços associados.

Como se deixou assinalado, incumbe à Requerente o ónus da prova da efectiva realização das operações. E para esse efeito, como se refere no citado acórdão do TCA Sul de 19 de Fevereiro de 2015, não é relevante a exibição do contrato de prestação de serviços ou das faturas que servem de suporte aos pagamentos, visto que é sobre eles que recai a presunção de simulação, e, sendo assim, o que cabe ao sujeito passivo demonstrar, para convencer da efectividade das operações, é qual a atividade concreta que foi desenvolvida pelo prestador dos serviços para angariar clientes ou promover os imóveis no mercado chinês.

O que resulta dos elementos de prova é que, no ano de 2013, foram vendidas 6 fracções do empreendimento, e, no ano de 2014, uma outra, mas das respectivas escrituras de compra e venda não consta a menção da intervenção da mediadora imobiliária. A admitir que essas transacções foram realizadas por intermediação da B...— como pode resultar das declarações de parte e do depoimento da testemunha -, não há, em todo o caso, qualquer prova documental desse facto, ao contrário do que, aliás, ocorreu com a venda de duas outras fracções do mesmo condomínio efectuada através de terceiros. Por outro lado, a Requerente emitiu facturas a favor da B..., mas com o descritivo genérico de “Marketing Consulting”.

A Requerente parte do pressuposto de que a existência do contrato de prestação de serviços, a ocorrência das transacções e os pagamentos realizados comprovam, só por si, que foi desenvolvido um trabalho prévio de angariação. Mas essa constitui uma mera ilação ou prova indirecta que não é suficiente para se contrapor à presunção legal de que essas operações são

simuladas quando realizadas com entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.

Competindo ao contribuinte comprovar a veracidade e materialidade das operações realizadas para afastar a presunção legal de artificialidade, seria necessário que efectuasse a prova circunstanciada dos contactos efetuados com os colaboradores, intermediários, advogados, representantes dos clientes proprietários e os meios promocionais que foram desenvolvidos, não bastando a prova formal de que foi celebrado um contrato de prestação de serviços e emitidas facturas e realizados pagamentos.

A Requerente invoca ainda a jurisprudência arbitral que, em situações similares, julgou procedentes os pedidos arbitrais.

No entanto, essa jurisprudência assenta justamente em meros juízos presuntivos justificados pela crise do mercado imobiliário nacional à época e na actividade global da B... na angariação de cidadãos chineses que pretendiam investir em imobiliário em Portugal. Mas o que se torna exigível, como se deixou esclarecido, é a prova concreta da actividade desenvolvida em vista a justificar os pagamentos que foram efectuados e que a Autoridade Tributária entendeu ser de desconsiderar, para efeitos fiscais, com fundamento nessa ausência de prova.

Não se encontrando demonstrada a efectividade das operações, não se torna necessário averiguar o requisito cumulativo do seu carácter anormal ou montante exagerado.

O pedido mostra-se ser, pois, improcedente.

### **III – Decisão**

Termos em que se decide julgar improcedente o pedido arbitral.

---

### **Valor da causa**

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 386.686,79, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

### **Custas**

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 6.426,00, que fica a cargo da Requerente.

Notifique.

Lisboa, 10 de Novembro de 2020

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Rui Ferreira Rodrigues

O Árbitro vogal

João Taborda da Gama

(Declaração de voto: integrei o coletivo do Processo n.º 489/2018-T, no qual se analisou uma questão de direito semelhante à discutida no presente processo, tendo a decisão aí sido de procedência do pedido, o que se deveu à produção de prova feita e à sua apreciação).