

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 830/2019-T

**Tema: IRS – Mais-valias imobiliárias. Residente em Estado terceiro; Gastos fiscais;
Dedutibilidade dos gastos.**

SUMÁRIO:

I - A norma do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, na medida em que prevê uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, não extensiva aos não residentes, incluindo a residentes em estados terceiros, é ilegal por constituir uma restrição aos movimentos de capitais proibida pelo artigo 63.º do TFUE.

II – Os gastos realizados pelo contribuinte para salvaguardar adiantamentos efetuados na aquisição de lotes de terreno num projeto urbanístico, que poderiam estar em causa por virtude de alterações supervenientes, devem entender-se como gastos dedutíveis para efeitos do disposto no artigo 32.º do Código do IRS.

ACÓRDÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Carlos Cadilha (árbitro-presidente), Luís M. S. Oliveira e Leonardo Marques dos Santos (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 26 de fevereiro de 2020, acordam no seguinte:

RELATÓRIO

1. **A...**, número de identificação fiscal..., residente em ..., Angola, com estabelecimento estável em território português na Rua ..., n.º..., ..., Amadora, veio nos termos e para os efeitos dos artigos 2.º, n.º 2, alínea a), 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em conjugação com o artigo 99.º, alínea a) e o artigo 102.º, n.º 1, alínea f) e n.º 2, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, requerer a

constituição do tribunal arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo em vista a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) com o n.º 2019..., relativo ao ano 2016, e com o n.º 2019..., relativo ao ano 2017, das quais resulta um montante a pagar de € 1.510.448,52.

2. De acordo com os artigos 5.º, n.º 2, alínea a), e 6.º, n.º 1, do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designaram como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
3. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 26 de fevereiro de 2020, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.
4. Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta em 13 de abril de 2020.
5. A Requerente alega, em síntese, que:
 - 5.1. O Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção tributária com referência aos anos de 2016 e 2017, do qual resultaram liquidações adicionais de IRS, nos montantes de € 241.620,15 e € 1.268.828,37 que tiveram como origem, entre outras, na determinação de mais-valias imobiliárias de € 306.845,00 e € 366.972,68, na desconsideração de gastos incorridos com serviços prestados pela B... Lda., no montante de € 3.960.015,00 e de gastos decorrentes da deslocalização de instalações para libertar terrenos necessários ao investimento imobiliário em que o Requerente se encontrava envolvido.
 - 5.2. No que se refere a mais-valias, a divergência do Requerente circunscreve-se à não aplicação da redução de 50% a que se refere o n.º 2 do artigo 43.º do CIRS, em contraposição com o entendimento jurisprudencial corrente, segundo a qual o regime diferenciado da tributação das mais-valias imobiliárias realizadas por não residentes em território português estabelece uma discriminação incompatível com o princípio da liberdade de circulação de capitais.
 - 5.3. Nesse sentido, a liquidação encontra-se ferida de ilegalidade na parte em que não reduziu a 50% o montante correspondente às mais-valias imobiliárias, devendo a tributação em IRS incidir apenas sobre € 153.422,50 e € 183.486,34.

-
- 5.4.** Quanto à desconsideração dos gastos decorrentes dos serviços prestados pela B... Lda., no montante de € 3.960.015,00, a Autoridade Tributária põe em causa a razoabilidade e indispensabilidade dos gastos.
- 5.5.** No entanto, a Administração não teve em conta os factos que relevam para o caso. Requerente celebrou em 16 de maio de 2005, com a Sociedade C... Lda., um contrato-promessa de compra e venda de um conjunto de 9 lotes de terreno para construção a constituir na área do Programa Estratégico do ..., no município de
- 5.6.** Face a dificuldades financeiras da referida Sociedade, a sua posição contratual no contrato promessa foi cedida à D..., gerida pela E..., cessão que foi autorizada pelo Requerente.
- 5.7.** Entretanto, a sociedade gestora (E...), em consequência de problemas no grupo de sociedades em que se integrava (Grupo F...), não conseguiu gerir adequadamente o Fundo, que já estava tecnicamente insolvente, havendo o risco de o Requerente vir a perder os adiantamentos que já havia efetuado, que ascendiam a € 13.676.439,00.
- 5.8.** Nessa circunstância, para salvaguardar os seus interesses, o Requerente assumiu o ónus de procurar um investidor com capacidade económica para comprar a totalidade do empreendimento, por forma a recuperar os adiantamentos já efetuados para a compra dos lotes do Projeto ..., tendo para o efeito contratado os serviços de G..., através da Sociedade B... Lda.
- 5.9.** O contrato de prestação de serviços foi celebrado em Abril de 2017, tendo a B..., na vigência o contrato, intermediado a operação com o investidor H..., que adquiriu as Unidades de Participação do Fundo (I...) e permitiu, na sequência, que o Fundo tivesse promovido a revogação dos contratos promessa que o Requerente havia celebrado.
- 5.10.** Em consequência do acordo de revogação, celebrado em 24 de agosto de 2017, o Requerente recuperou, não só o valor correspondente aos adiantamentos efetuados, como lhe foi ainda atribuída uma compensação no montante de € 10.571.561,00, pela cessação dos referidos contratos, o que evidencia a adequação dos gastos incorridos à realização do negócio.
- 5.11.** Os serviços prestados pela B..., imputados como gastos do período de 2017, foram pagos e totalizaram € 3.960.015,00, como decorre dos recibos de quitação e correspondentes cheques e transferências bancárias, e correspondem a gastos dedutíveis para efeitos de

imposto, sendo que a administração fiscal não pode sindicat a oportunidade das decisões empresariais, desconsiderando os gastos de acordo com o seu sentido de conveniência.

5.12. Por outro lado, a circunstância de as faturas se limitarem a uma descrição genérica dos serviços prestados não implica a violação da exigência formal do n.º 6 do artigo 23.º do CIRC, nada impedindo que o sujeito passivo possa complementar a prova da existência dos gastos com outros documentos.

5.13. Não existem dúvidas que os serviços foram prestados, como o comprova a concretização da operação, os gastos estão suportados documentalmente por faturas, os montantes em causa foram pagos e declarados como rendimentos da B..., pelo que não estamos perante qualquer operação simulada, sendo ilegal a desconsideração com fundamento na suposta falta de prova da indispensabilidade dos gastos.

5.14. No ano 2019 foram ainda suportados gastos que se destinaram a permitir a mudança de instalações de “ferro velho” em ... (Sociedade J... Lda), tendo ficado comprovado que foi feita uma permuta de terrenos em vista a deslocalização desta sociedade para fora do Empreendimento do ..., tratando-se, por conseguinte, de um custo relacionado com os interesses do Requerente.

6. A Autoridade Tributária, na resposta, sustenta, em síntese, o seguinte.

6.1. No que se refere às mais-valias imobiliárias, e, na sequência da jurisprudência europeia, o legislador nacional adaptou a legislação interna, aditando ao artigo 72º do CIRS, os n.ºs 7 e 8 (n.ºs 9 e 10 na redação à data dos factos e atualmente os n.ºs 12 e 13), permitindo que os residentes noutra Estado-membro da União Europeia possam optar, relativamente aos rendimentos prediais, pela tributação desses rendimentos à taxa que seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português, deste modo eliminando a discriminação negativa a que aludia essa jurisprudência, sendo que, no caso dos autos, o Requerente é residente fora da União Europeia, não podendo beneficiar da opção introduzida no direito interno.

6.2. No que se refere aos gastos incorridos com serviços prestados pela B... Lda., as faturas emitidas entre finais de Dezembro de 2017 e Abril de 2018 fazem menção a “diversos projetos imobiliários”, sem identificar especificamente a que projeto ou projetos respeitam os serviços cobrados e qual o respetivo enquadramento fáctico-legal.

- 6.3.** Por outro lado, não existe qualquer evidência de que a B... tenha praticado os atos a que se refere o contrato de prestação de serviços. Não consta dos documentos relativos à aquisição do empreendimento do ... pelo investidor francês H..., qualquer referência à B... Lda, nem se vislumbra que essa operação tenha tido a interferência de uma entidade mediadora. E do acordo de revogação dos contratos promessa o que resulta é que o investidor, numa perspetiva de ampliação e consolidação do projeto, optou por revogar esses contratos com a anuência dos promitentes compradores, não havendo qualquer evidência que essa decisão tenha resultado do impulso do Requerente por intermédio da B... .
- 6.4.** Sendo de admitir que a intervenção de G... na operação de aquisição das unidades de participação da I... e, conseqüentemente, na revogação dos contratos-promessa, foi feita em representação e por conta do investidor H... .
- 6.5.** Acresce que as faturas emitidas pela B... não discriminam, nem quantificam os serviços prestados e cobrados, impedindo a Autoridade Tributária de verificar os dois requisitos que presidem à verificação da dedutibilidade dos gastos, em sede de IRC e que são o da comprovação e o da indispensabilidade.
- 6.6.** Sendo de concluir que os gastos em causa não podem ser considerados necessários para obter ou garantir os rendimentos.
- 6.7.** Quanto aos gastos lançados na conta “2811 – Gastos a reconhecer I...”, no montante de € 901.181,00, encontram-se justificados pelo Requerente como sendo gastos “a suportar no âmbito do acordo de resolução do CPCV do ...”.
- 6.8.** No entanto, as faturas não respeitam ao empreendimento do ..., sendo que, independentemente da revogação do contrato promessa, os custos do processo de loteamento e urbanização nunca seriam da responsabilidade do Requerente.
- 6.9.** Conclui pela improcedência do pedido.
- 7.** No seguimento do Processo, o tribunal arbitral, por despacho de 3 de junho de 2020, designou para o dia 14 de julho a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, também destinada à produção de prova testemunhal indicada pelo Requerente.
- 8.** Na reunião, foram ouvidas as testemunhas G... e K... .

9. 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.
10. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas.
11. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

12. Os factos que o Tribunal considera provados, com pertinência para a aplicação do Direito, são os que seguidamente se elencam, tendo o Tribunal formado a sua convicção sobre os mesmos com base na prova documental junta aos Autos, incluindo pela respetiva inclusão no Relatório de Inspeção constante do Processo Administrativo, bem como com base nos depoimentos das testemunhas arroladas e apresentadas pelo Requerente, as quais foram ouvidas na audiência realizada no dia 14.07.2020.
13. Relativamente aos depoimentos das testemunhas, o Tribunal considerou globalmente coerente e credível o prestado pela testemunha K..., considerou globalmente menos coerente o prestado pela testemunha G..., relativamente a certa matéria de facto, do que adiante se dá devida conta no ponto em que a mesma vai elencada.
14. Inexistem factos que o Tribunal considere com pertinência para a aplicação do Direito mas não provados.
15. O Requerente foi objeto de procedimento de inspeção externo, de âmbito parcial (IRS), relativamente aos anos 2016 e 2017, do qual resultaram correções ao rendimento coletável para ambos os anos:

| Ano | Rendimento coletável declarado | Correção pela AT | Rendimento coletável corrigido | Liquidação adicional |
|-----|--------------------------------|------------------|--------------------------------|----------------------|
| | | | | |

| | | | | |
|------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| 2016 | 1.469.024,46 | 1.209.885,38 | 2.678.909,84 | 241.620,15 |
| 2017 | 4.163.225,02 | 4.864.219,69 | 9.027.444,71 | 1.268.828,37 |

16. Para efeitos da apreciação da legalidade das específicas correções ao rendimento coletável do ano 2016 que são objeto do pedido apresentado pelo Requerente – (i) a relativa à mais-valia obtida na “alienação do prédio urbano inscrito na matriz com o art.º ... da freguesia ...” (R.I., III.2); (ii) a relativa à mais-valia obtida na alienação de quota-parte no “lote de terreno para construção designado por Lote A, com a área de 3.495 m², sito no lugar e freguesia do ..., concelho de Cascais, em cuja Conservatória do Registo Predial, Segunda Secção, está descrito sob o número ...” (R. I., III.3), importa começar por registar que inexistente controvérsia entre Requerente e Requerida, quer quanto ao facto tributário, quer quanto à respetiva quantificação, divergindo apenas quanto à aplicação do Direito relativamente às mais-valias obtidas com as referidas alienações. O Tribunal dá como provada a seguinte matéria factual:

16.1. O Requerente consta do cadastro da AT como residente em Angola desde 14.01.2014. (R. I., II.1.2);

16.2. Embora não residente em Portugal no ano 2016, o Requerente obtém rendimentos sujeitos a tributação em território nacional, designadamente mais-valias resultantes da transmissão de imóveis em território nacional e rendimentos das atividades empresariais de “construção de edifícios (residenciais e não residenciais)” e “compra e venda de edifícios”. (R. I., II.3.1);

16.3. Concretamente, no ano 2016 o Requerente alienou os dois bens referenciados no ponto 2 acima;

16.4. Na declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano 2016, o Requerente declarou, no quadro 8B campo 07, que pretendia a tributação pelo regime geral. (R. I., III.1.2).

17. Para efeitos da apreciação da legalidade das específicas correções ao rendimento coletável do ano 2017 que são objeto do pedido apresentado pelo Requerente – (i) desconsideração dos gastos documentados por faturas emitidas por B..., Lda., no valor de EUR 3.960.015 (R. I., III.9); (ii) desconsideração de “gastos a reconhecer I..”, no valor de EUR 901.183 (R. I. III.10), o Tribunal dá como provada a seguinte matéria factual:

17.1. Relativamente à correção por desconsideração dos gastos documentados por faturas emitidas pela B..., no valor de EUR 3.960.015:

17.1.1. O Requerente celebrou em 16.05.2005, com a Sociedade C... Lda., um contrato-promessa de compra e venda de bem futuro relativo a um conjunto de 9 lotes de terreno para construção a constituir na área do Programa Estratégico do ..., no concelho de ... (projeto imobiliário ...).

17.1.2. Em data não constante dos Autos, a Sociedade C... Lda., alienou o projeto imobiliário ... ao I..., um fundo de investimento imobiliário gerido por E..., S. A., com a inerente cessão da posição contratual no contrato-promessa referido no ponto precedente, cessão autorizada pelo Requerente.

17.1.3. Em consequência dos problemas por que passou o universo de empresas do Grupo F..., a E... não conseguiu gerir adequadamente o I..., que ficou tecnicamente insolvente em 2016, havendo risco de ser requerida a insolvência.

17.1.4. O representante do Requerente para as relações com a AT foi notificado no dia 08.03.2019 para apresentar documentos e elementos comprovativos relativos a certos factos e valores declarados, incluindo (ponto 5) “*Documentos relativos aos serviços, com identificação dos projetos imobiliários, mencionados nas faturas da B... Lda, NIF..., contabilizadas como gasto em 2017*”. (R. I., III.9.2 e Anexo 8).

17.1.5. O representante do Requerente para as relações com a AT respondeu, a esta matéria, por correio eletrónico de 20.03.2019, o seguinte, relativamente ao “ponto 5”:

“Em 2005, A... (A...) celebrou um contrato-promessa de compra e venda de lotes de terreno para a construção - bens futuros - a constituir nos terrenos do ..., concelho de ..., pela Sociedade C..., Lda, (C...). Após a celebração do CPCV foram feitos vários reforços de sinal e efetuadas alterações ao contrato, conforme a proprietária ia desenvolvendo o projeto de licenciamento. [Em] 2009, a C... VA já sem capacidade financeira para continuar a desenvolver o projeto imobiliário, vendeu os terrenos do ... ao I...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, tendo sido cedida a posição contratual do CPCV celebrado com A... . O I... é gerido pela E..., sociedade gestora do ex-grupo F..., que como é do conhecimento geral, passou e está a passar por constrangimentos que a têm impedido de levar a bom porto os projetos imobiliários que

tem em carteira. A dívida de várias dezenas de milhões de euros à banca, em especial ao M..., fez fechar as portas a novos financiamentos ao I..., o que teve como consequência a degradação financeira do mesmo, situação que estava a levar o fundo para a insolvência. Perante tal situação, A... tentou salvar o investimento de muitos milhões de euros entregues a título de sinal, reforços de sinal e juros pagos no âmbito do CPCV celebrado. Em caso de insolvência só o M... recuperaria algum do valor dos seus financiamentos, dado ter como garantia a hipoteca dos terrenos do futuro loteamento. A... nada receberia, uma vez que a venda dos terrenos apenas daria para pagar parte da dívida bancária.

Depois de vários contactos e muito esforço A... chegou ao contacto com o investidor francês H..., que se mostrou interessado na aquisição do empreendimento do Para tal, em 2006/2007 [presume-se lapso, por 2016/2017] A... contratou com empresa B..., Lda, através do Senhor Dr. G... a necessária prestação de serviços com o objetivo de salvar o fundo da insolvência pelos meios que melhor conseguisse, nomeadamente pela obtenção de financiamento para o fundo, pela reestruturação da sua dívida, pela procura de interessados na compra do fundo ou do seu património, etc..” (R. I., Anexo 9).

17.1.6. No âmbito do exercício do Direito de Audição, em 05.06.2019 (R. I., Anexo 13), o Requerente – através da representante fiscal nomeada – juntou um “Contrato de Prestação de Serviços de Gestão”, “celebrado aos 4 de abril de 2017” entre B..., Lda., (“Gestor”) e o Requerente (“Cliente”).

17.1.7. Pela B..., o referido Contrato está assinado por G..., com a indicação de “Gerente”.

17.1.8. O Contrato referenciado nos pontos precedentes dispõe, *inter alia*:

“Parte B — Dos Serviços

2 Prestação de Serviços

2.1 O Cliente pelo presente encarrega e nomeia o Gestor, que aceita, da prestação dos Serviços nos termos do presente Contrato, nomeadamente:

2.2 Prestação de aconselhamento geral ao Cliente relativamente aos seus Projetos e à atividade e negócios do Cliente em Portugal.

2.3. Prestação de assistência e cooperação na execução global dos planos de negócios do Cliente e de quaisquer projetos contemplados naqueles planos de negócios.

2.4 Os Serviços incluem os Serviços relativos a Imóveis e Serviços Empresariais previstos no Anexo 1 ora junto.”

O Anexo 1, “Modelo do Plano do Projeto”, identifica o “...”.

17.1.9. A B... emitiu em nome do Requerente as seguintes três faturas, que perfazem o referido valor de EUR 3.960.015, com IVA incluído:

Fatura n.º A/1, com data de 26.12.2017, com o descritivo “*Assessoria e prestação de serviços de gestão, consultoria e assessoria, orientação e assistência técnica relativamente a diversos projetos imobiliários*”, e com o valor de EUR 1.000.000 (com IVA);

Fatura n.º A/2, com data de 29.12.2017, com igual descritivo, e com o valor de EUR 2.000.000 (com IVA);

Fatura n.º A/4, com data de 05.01.2018, com igual descritivo, e com o valor de EUR 960.015 (com IVA). (R.I., Anexo 7).

17.1.10. No exercício de 2017, o Requerente contabilizou na conta 622103 –B..., Lda., gastos no montante total de EUR 3.960,015, tendo como suporte contabilístico as três faturas referidas. (R. I., III.9.1)

17.1.11. O Requerente pagou as referidas faturas, como decorre de recibos de quitação e de cheques e documentos de transferência bancária. (Doc. 1, junto ao Pedido)

17.1.12. Por recolha de informação junto da B... a AT apurou, por análise aos movimentos bancários, que esta procedeu a uma transferência bancária para o Requerente, de EUR 2.000.000, em 29-12-2017, referente a uma entrada neste valor no dia 11.12.2017. O valor é o mesmo da fatura A/2 acima referenciada.

17.1.13. A explicação dos factos oferecida pelo Requerente – pontos 27 a 32 do Pedido – é a seguinte, em síntese: face a compromissos financeiros do Requerente, o cheque n.º..., a pag. 1 do Doc. 2, foi pré-datado [(sic) entende o Tribunal como lapso, onde se quereria escrever pós-datado], com data de 08.01.2018; foi acordado com a B... que o cheque só seria depositado depois desta data; por lapso, a B... depositou o cheque em 12.12.2017 e, apesar de pré-datado (sic), de acordo com a legislação em vigor foi pago; a B...

devolveu o valor do cheque por transferência efetuada em 29.12.2017; na data de pagamento originariamente acordada, o Requerente transferiu para a conta bancária da B..., em 10.01.2018, conforme Aviso de Lançamento a páginas 4 do Doc. 2, o montante de EUR 2.000.000, tendo a B... emitido o correspondente recibo nessa mesma data; portanto a fatura com o valor de EUR 2.000.000 foi efetivamente paga pela B... . O Tribunal dá como assente esta factualidade, portanto o efetivo pagamento da totalidade do valor em causa.

- 17.1.14. A B... contabilizou como receitas de prestações de serviços, no período de 2017, o valor correspondente às duas primeiras faturas emitidas, no montante de EUR 2.406.516 (sem IVA), no período de 2018, o valor da terceira fatura, no montante de EUR 780.000 (sem IVA) (IES dos anos 2017 e 2018, juntas ao Pedido como Docs. 3 e 4).
- 17.1.15. A B... iniciou a atividade em 13.11.2017 – data posterior à do Contrato referenciado nos pontos precedentes – tendo como atividade principal a “atividade de processamento de dados, domiciliação, informação e atividades relacionadas” (CAE 63110), e como atividade secundária a “compra e venda de bens imobiliários” (CAE 68100). (R. I., III.9.3)
- 17.1.16. G... não era gerente registado da B... à data de 04.04.2017. Iniciou funções como gerente registado em 29.11.2017. (R. I., IX.6.3)
- 17.1.17. Inquirido especificamente sobre a matéria relativa ao Contrato – por referência aos pontos 21 e 22 do Pedido, incluídos na matéria factual para que a testemunha G... foi arrolada – em particular sobre a circunstância de assinar o contrato como “Gerente” da B..., não sendo gerente registado à data de 04.04.2017, bem como sobre a de serem o endereço físico (“Av. ...”) e o endereço eletrónico (“...com”) indicados na cláusula 14.3.1 do Contrato como contactos da B... os de empresas e nome de domínio do grupo N..., do investidor H... (...), Administrador: H..., R. I., Anexo 10), ofereceu respostas que o Tribunal considera incoerentes e não credíveis.
- 17.1.18. O Tribunal dá como assente que a B... iniciou a atividade em 13.11.2017, que G... não era gerente registado da mesma à data que vem escrita no Contrato referenciado nos pontos precedentes como a da respetiva assinatura, que os contactos da B... inseridos no

Contrato para notificações a esta são contactos ligados a empresas do grupo N..., de H...

17.1.19. H..., através de duas sociedades do grupo de que a O... faz parte, adquiriu as Unidades de Participação do Fundo (I...), tendo na sequência o Fundo promovido a revogação dos contratos-promessa que o Requerente havia celebrado.

17.1.20. Em consequência do acordo de revogação, celebrado em 24.08.2017, o Requerente recuperou o valor correspondente aos adiantamentos efetuados e recebeu uma compensação no valor de EUR 10.571.561, pela cessação dos referidos contratos-promessa. (R. I., Anexo 10)

17.1.21. Não consta dos documentos relativos à aquisição do empreendimento do ... por H... qualquer referência à B... . (R. I., Anexo 10)

17.1.22. A B... declarou o início de atividade em 13.11.2017, como acima referido, portanto em data posterior á assinatura do acordo de revogação dos contratos-promessa pelo Requerente, datado de 24.08.2017.

17.2. Relativamente à correção por desconsideração dos “gastos a reconhecer I...”, no valor de EUR 901.183:

17.2.1. O Requerente fez na contabilidade do ano 2017 o lançamento n.º 120.004 do diário 60, por contrapartida da conta “2811 - Gastos a reconhecer I...”, tendo como documento de suporte um documento interno de operações diversas (R.I.III.10.1 e Anexo 11, folhas 1 a 2):

| # | Contas de gastos | 2017 |
|---|----------------------------------|---------|
| 1 | 622104 – P... Arquitectos | 28.782 |
| 2 | 622104 – P... Arquitectos | 48.831 |
| 3 | 622105 – Q... Lda | 11.070 |
| | 622106 - Pavilhão | 369.000 |
| 4 | 622107 - Dr. R... | 246.000 |
| 5 | 68888 - Outros não especificados | 197.500 |

| | | |
|--|-------|---------|
| | Total | 901.183 |
|--|-------|---------|

17.2.2. O representante do Requerente para as relações com a AT foi notificado para esclarecer este lançamento. Na resposta (R. I., Anexo 12), confirma o valor global referido no ponto anterior, com o título “*Acréscimo de gastos - Estimativa de gastos a suportar no âmbito do acordo de resolução do CPCV do ...*”, e com o título “Gastos já contabilizados em 2018” o valor de EUR 694.649,11. (R. I. III.10.2) Este esclarecimento não cobre a totalidade do lançamento acima referido, subsistindo a diferença de EUR 206.533,89.

17.2.3. Os documentos de gastos apresentados (folhas 2 a 15 do Anexo 12) estão todos titulados em nome do Requerente SP, são datados de 2018 e verifica-se ainda o seguinte:

- a) Nas faturas da S..., S. A., consta sempre “Trabalhos executados na v/obra: “Empreitada de reabilitação / ampliação de armazéns em...”
- b) Nas faturas da P... Lda consta “Projeto de alterações de armazéns” e “Projeto de alterações -...”
- c) Na fatura da T... consta a referência ao “processo de resolução dos CPCV – urbanização / loteamento ...”
- d) Na fatura da Q... Lda consta “Condomínio ...”
- e) Na declaração relativa ao pagamento de EUR 45.000 consta “por terem abandonado a parte do prédio rústico com a denominação "...”, “...”, "...”, “... ou ...”, parcialmente correspondente à área, outrora autónoma, do prédio rústico individualmente denominado “...”, descrito antes da desanexação sob o n.º..., da freguesia de..., e inscrito no artigo matricial ... (secção 48)...” (R. I. III.10.2)

17.2.4. Os termos são referentes a imóveis que não se situam no ..., mas sim em ..., outra localidade. (R. I. III.10.3)

17.2.5. Relativamente ao valor em diferença – referenciado no ponto 3.2.2., o Requerente suportou durante o ano 2019 os seguintes gastos, que ascendem a EUR 217.163,74, pelo que se tem por razoavelmente provado que não houve erro de estimativa e os encargos estão documentalmente provados. (Faturas constantes do Doc. 5 junto ao Pedido)

- 17.2.6. A referência em faturas a armazéns em ... referem-se a um “ferro velho” (Sociedade J... Lda) existente nos terrenos do ..., pelo que foi feita uma permuta de terrenos tendo em vista a sua deslocalização para novas instalações em ..., tendo o Requerente assumido perante H... o compromisso de suportar todos os encargos relacionados, incluindo as obras de reabilitação / ampliação (pontos 76, 77 e 78 do Pedido e faturas referidas, carta para H... junta como Doc. 8 no Direito de Audição).
- 17.2.7. O acordo global foi concebido por H... como um projeto quase “chave na mão”, tendo competido ao Requerente o ónus de libertar os terrenos dos seus ocupantes e de solucionar todas os problemas com eles relacionados
- 17.2.8. A mesma factualidade é pertinente para a indemnização de EUR 45.000 paga a um ocupante de terreno no ... e para honorários de advogados que assessoraram o Requerente nesta operação, sendo que as faturas referem expressamente prestações de serviços relacionados com esta operação (ponto 79 do Pedido e faturas referidas).

A.2. Factos dados como não provados

- 17.3.** Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

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

- 17.4.** 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 selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 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).
- 17.5.** 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 (*cf.* art. 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

- 17.6.** Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.
- 17.7.** Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

DO DIREITO

- 18.** As questões a decidir no presente caso são as seguintes: **(1)** no que respeita ao ato de liquidação relativo ao ano 2016, importa determinar se o saldo positivo das mais-valias imobiliárias realizadas deve ser sujeito a tributação na sua totalidade, ou apenas sobre 50%, nos termos do artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS; e **(2)** relativamente ao exercício de 2017, cumpre determinar sobre a possibilidade de dedução dos gastos relativos ao fornecedor “B..., Lda” e aos gastos a reconhecer na “I...”.
- 19.** No que se refere à primeira das questões suscitadas, e como se depreende do alegado nos artigos 4.º a 11.º do pedido arbitral, o Requerente não contesta a sujeição a imposto, para efeito do apuramento da mais-valia imobiliária, dos rendimentos decorrentes da transmissão de imóveis, mas unicamente a não aplicação do disposto no artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS, pelo qual o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é apenas considerado em 50%, entendendo que o acto de liquidação, ao considerar a totalidade da mais-valia realizada, constitui uma discriminação negativa dos não residentes restritiva da liberdade de circulação de capitais.
- 20.** A Autoridade Tributária defende, em contraposição, que o legislador nacional procedeu já a adaptação do sistema fiscal ao acórdão do TJUE C-443/06, através da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, que aditou os n.º 7 e 8 (atuais 13 e 14) ao artigo 72.º do Código do IRS, que vieram permitir que não residentes possam optar pela tributação de rendimentos prediais à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português. E considera, em todo o

caso, que o Requerente é residente fora da União Europeia, não podendo beneficiar da opção introduzida no direito interno.

21. Esta questão foi já analisada, em situação similar, em diversas decisões arbitrais (cfr., a título de exemplo, os acórdãos proferidos nos Processo n.ºs 208/2019-T e 846/2019-T), e, quanto a ela, o STA tem igualmente mantido uma orientação uniforme (acórdãos de 16-01-2008, Processo n.º 439/06, de 22-03-2011, Processo n.º 01031/10, de 10-10-2012, Processo n.º 0533/12, de 30-04-2013, Processo n.º 01374/12, de 18-11-2015, Processo n.º 0699/15, de 03-02-2016, Processo n.º 01172/14 e de 20-02-2019, Processo n.º 0901/11), não havendo motivo para alterar o entendimento então sufragado, que de seguida se procurará sintetizar.
22. Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do artigo 10.º, do Código do IRS, “constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de (...) alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis...”.
23. Esses rendimentos, desde que resultantes da transmissão de direitos reais relativos a imóveis situados em território português consideram-se aqui obtidos (Código do IRS, artigos 18.º, n.º 1, alínea h)), ficando, assim, abrangidos pela incidência deste tributo quando auferidos por titulares não residentes (Código do CIRS, artigos 13.º, n.º 1, e 15.º, n.º 2).
24. Conforme resulta do artigo 10.º, n.º 4, do Código do IRS, o ganho sujeito a tributação é constituído pela diferença positiva entre o valor de realização e o valor de aquisição, sendo este valor atualizado pelo coeficiente de correção monetária e acrescido de encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 12 anos e bem assim das despesas necessárias e efetivamente praticadas inerentes à aquisição e alienação, nos termos dos artigos 50.º e 51.º do mesmo Código.
25. O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias, integrando a Categoria G do IRS, é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, conforme prevê o artigo 43.º, n.º 1, do citado Código.
26. No entanto, segundo o n.º 2 do mesmo artigo, na redação em vigor à data da ocorrência do facto tributário a que se reporta o presente pedido de pronúncia arbitral, o referido saldo,

positivo ou negativo, quando respeitante a mais-valias imobiliárias, é apenas considerado em 50% do seu valor, quando “respeitante às transmissões efetuadas por residentes”

27. Quando auferidos por sujeitos passivos residentes esses rendimentos são sujeitos a englobamento e, em conjunto com outros rendimentos auferidos no mesmo ano pelos respetivos titulares, sobre eles incidem as taxas gerais previstas no artigo 68.º do Código do IRS.
28. Diversamente, se esses rendimentos forem auferidos por titulares não residentes em território português, são sujeitos a tributação autónoma, incidente à taxa especial de 28% sobre a totalidade das mais-valias, nos termos do artigo 72.º, n.º 1, alínea a), do mesmo Código.
29. A assinalada desigualdade de tratamento fiscal no que respeita à tributação de mais-valias entre os sujeitos passivos residentes e não residentes foi submetida à apreciação do Tribunal de Justiça da União Europeia, por via de um pedido de decisão prejudicial apresentado pelo STA (acórdão de 28-09-2006, Processo n.º 0439/06).
30. Respondendo à questão colocada, o Tribunal de Justiça, em acórdão de 11-10-2007, proferido no Processo C-443/06 (*Hollmann*), declarou que “ O artigo 56º CE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-membro, no caso vertente em Portugal, quando essa alienação é efetuada por um residente noutro Estado-membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado onde está situado esse bem imóvel.”
31. Foi na sequência dessa decisão, que o STA proferiu o já citado acórdão de 16-01-2008 (Processo 439/06), em que veio a decidir que “ *O n.º 2 do artigo 43º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas apenas para residentes em Portugal, viola o disposto no art. 56º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente noutro Estado membro da União Europeia.*”

32. Porém, o legislador nacional, por via da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, procurou obviar o tratamento discriminatório dos residentes comunitários e do Espaço Económico Europeu, facultando-lhes, em termos opcionais, a possibilidade de tributação das mais-valias imobiliárias em condições similares às aplicáveis aos residentes em território português, aditando ao artigo 72.º do Código do IRS os números 7 e 8 (n.ºs 9 e 10 à data dos factos, na renumeração operada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, a que correspondem os atuais n.ºs 13 e 14), com a seguinte redação:

“9 - Os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 e no n.º 2, pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português.

10 - Para efeitos de determinação da taxa referida no número anterior são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.”

33. Contrariamente ao entendimento da Requerida, o regime opcional acima referido não veio sanar o regime discriminatório que se mantém em vigor e foi aplicado às liquidações de IRS ora questionadas.

34. Após a alteração legislativa acima referida ficaram a vigorar, na área da tributação dos rendimentos qualificados como mais-valias originadas pela transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis situados em território português, dois regimes distintos, aplicáveis a não residentes: um regime geral, aplicável a quaisquer sujeitos passivos não residentes, traduzido na tributação desses rendimentos à taxa especial de 28% incidente sobre a totalidade do rendimento e um regime especificamente aplicável a residentes noutro Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, equiparável ao regime de que beneficiam os sujeitos passivos residentes.

35. Este regime específico de equiparação aos residentes é opcional, não afastando, contudo, o carácter discriminatório da norma do artigo 43.º, n.º 2, conforme tem vindo a ser decidido em diversas decisões arbitrais.

36. Com efeito, já na decorrência de situações posteriores à alteração legislativa acima referida, em decisão arbitral de 14-05-2013, Processo 127/2012-T, considerou-se que “(...) a opção que é dada a um sujeito passivo residente na União Europeia ou espaço económico europeu entre um regime que continua a ser discriminatório, por violação do disposto art. 63.º da TFUE e um outro alegadamente não discriminatório, equiparando-os com os residentes no território português, para além de terem a obrigação de optar e de declarar os rendimentos auferidos fora daquele território, não exclui nem neutraliza os efeitos discriminatórios do primeiro daqueles dois regimes. Concluindo aquele aresto que «ao se reconhecer que os referidos efeitos não são eliminados, estar-se-á a admitir que a referida opção valida um regime fiscal que continua em si mesmo a violar o artigo 63.º do TFUE, pelos motivos acima enunciados, o que não se coaduna com o direito comunitário».
37. Essa orientação tem vindo a ser acolhida na jurisprudência arbitral, e, designadamente, nas decisões proferidas nos Processos n.ºs 748/2015-T, 89/2017-T, 520/2017-T, 617/2017-T, 644/2017-T, 370/2018-T, 583/2018-T, 596/2018-T, 600/2018-T, 613/2018-T e 74/2019-T.
38. E no mesmo sentido se pronunciou o STA, no acórdão de 20-02-2019 (Processo n.º 0901/11), reportando-se a mais-valias realizadas em 2010, e, portanto, já na vigência das alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007, em que se refere o seguinte:
- “O Estado Português, através da Lei 3-B/2010 de 28-04, instituiu um regime opcional, ex vi n.ºs 7 e 8 do artigo 72.º do CIRC, com vista à equiparação dos não residentes aos residentes, permitindo àqueles a opção de englobamento dos rendimentos obtidos por mais-valias imobiliárias e, assim, serem tributados em condições similares às dos residentes.*
- Tratando-se de um regime opcional e mantendo-se o regime geral discriminatório, a sua apreciação foi objeto do Acórdão Gielan de 18-03-2010 do TJUE, que veio a manter as anteriores conclusões referidas no Acórdão Hollmann.*
- E no caso sub judice foi a Autoridade Tributária que determinou a forma de tributação, através da correção da liquidação, não validando os elementos declarados pelos Impugnantes na sua declaração anual de IRS, não dando hipótese do exercício desta opção aos Impugnantes.*

Mesmo assim, tal regime opcional não vem sanar a discriminação entre as normas do n.º 2 do artigo 43.º do CIRS e o artigo 56.º do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia, já que a norma anterior se manteve como geral, apenas sendo criada uma outra opcional.

Na verdade, já este STA se pronunciou em situação similar à presente - acórdão de 03-02-2016, Processo 01172/14 – negando provimento a um recurso e decidindo no sentido de que tributação em sede de mais valias imobiliárias apuradas por um não residente, devem ser consideradas apenas em 50%, evitando assim a situação discriminatória que a Fazenda Pública pretende ver aqui reconhecida.

39. Acompanhando, sem reservas, a jurisprudência do STA e dos tribunais arbitrais, considera o Tribunal que se não suscitam dúvidas quanto a incompatibilidade com o direito europeu das normas aplicadas às liquidações impugnadas.
40. Resta acrescentar que não altera dos dados do problema a circunstância de, no caso, estar em causa um residente em país terceiro.
41. Nesse sentido, é elucidativo o acórdão do TJUE de 18 de janeiro de 2018, no Processo n.º C-45/17 (acórdão *Jahin*). Aí se refere que o artigo 63.º do TFUE estabelece a livre circulação de capitais entre Estados-membros, por um lado, e entre Estados-membros e países terceiros, por outro, de onde decorre que o âmbito de aplicação territorial da livre circulação de capitais prevista no artigo 63.º TFUE não se limita aos movimentos de capitais entre Estados-membros, mas estende se igualmente aos movimentos de capitais entre Estados-membros e Estados terceiros (parágrafos 19 e 21). No que se refere ao âmbito de aplicação material do artigo 63.º TFUE, embora o Tratado não defina o conceito de «movimentos de capitais», resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que esses movimentos, na aceção desse artigo, compreendem, nomeadamente, as operações mediante as quais os não residentes efetuam investimentos imobiliários no território de um Estado-membro. Pelo que as imposições efetuadas nos termos de uma legislação nacional que incidem sobre os rendimentos prediais e sobre uma mais valia obtida na sequência da alienação de um imóvel, adquirido num Estado-membro por uma pessoa singular que reside num Estado terceiro, estão abrangidas pelo conceito de «movimentos de capitais», na aceção do artigo 63.º TFUE (parágrafos 22 e 23).

-
42. Não há motivo, por conseguinte, para deixar de aplicar o entendimento anteriormente expresso quando a discriminação operada pelo artigo 43.º, n.º 2, do Código do IRS incide sobre um residente em país terceiro.
43. Nestes termos, declara-se incompatível com o direito europeu a norma do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, na medida em que prevê uma limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas apenas para os residentes em Portugal, não extensiva aos não residentes, constituindo, por isso, uma restrição aos movimentos de capitais, proibida pelo artigo 63.º do TFUE. Consequentemente, o ato de liquidação em causa, desconsiderando aquela limitação, encontra-se ferido de ilegalidade.
44. No que respeita ao segundo segmento de questões a decidir, e começando pela possibilidade de dedução dos gastos relativos ao fornecedor “B..., Lda” (no montante de €3.960.015,00), a argumentação utilizada pela AT para sustentar a desconsideração do gasto assenta, essencialmente em argumentos de dupla ordem:
- (1) Justificação insuficiente ou inconsistente por parte do Requerente para ter incorrido no gasto: se bem compreendemos o argumento da AT, no essencial, coloca-se em causa o conteúdo do serviço e, consequentemente, a necessidade do gasto. A este respeito a AT questiona, nomeadamente, a ligação da “B..., Lda” ao investidor H...; o papel daquela no negócio já que os serviços identificados no contrato celebrado com o Requerente seriam da competência exclusiva da E... S.A; o instrumento jurídico ao abrigo da qual a B... negociou com o M... o crédito que este detinha sobre a I..., com a Câmara Municipal de ... e demais promitentes compradores a venda do Fundo; e a própria intervenção da B... enquanto entidade jurídica *a se* dado que esta apenas iniciou a sua atividade em 13.11.2017;
 - (2) A falta de comprovação do gasto do ponto de vista formal, já que a AT considera que as faturas *“faturas emitidas pela B... não discriminam, nem quantificam os serviços prestados e cobrados, impedindo a AT de verificar os dois requisitos que presidem à verificação da dedutibilidade dos gastos, em sede de IRC e que são o da comprovação e o da indispensabilidade.”*

45. No que respeita aos gastos a reconhecer na “I...” (no montante de €901.181,00), defende a AT que a justificação apresentada refere-se a gastos a suportar no âmbito de acordo de resolução do CPCV do ..., mas as faturas não se relacionam com este projeto.
46. Ora, cumpre começar por reiterar que o Requerente é um sujeito passivo não residente com estabelecimento estável em Portugal, que auferiu rendimentos da Categoria B de IRS (rendimentos empresariais e profissionais), que optou pela tributação de acordo com o regime geral (artigo 28.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS).
47. Nos termos do artigo 32.º, n.º 1, do Código do IRS “*[n]a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais não abrangidos pelo regime simplificado, aplicam-se as regras estabelecidas no Código do IRC, com exceção do previsto nos artigos 51.º, 51.º-A, 51.º-B, 51.º-C e 54.º-A, com as adaptações resultantes do presente código.*”.
48. Nestes termos, no que respeita à dedutibilidade de gastos, remete-nos o artigo 32.º do Código do IRS, no essencial, para o artigo 23.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”).
49. Dispõe o artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC que 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*”.
50. Defende Tomás Cantista de Castro Tavares, com relevância para o presente caso, que a “*noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento, directo ou indirecto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro. Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os actos abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo*”. (Cfr. Tomás Cantista de 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 Gustos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, p. 136).
51. Ora, como resultou demonstrado por ambas as testemunhas acima identificadas, o Requerente considerou que seria necessário tomar medidas para salvaguardar os adiantamentos efetuados para compra dos lotes do Projeto ... no montante de €13.676.439,00.

52. Podendo questionar-se se as medidas adotadas foram as mais eficientes, corretas ou até adequadas do ponto de vista jurídico - tendo em consideração as competências da E... S.A. *vis-à-vis* a B... -, não resultou da prova produzida (testemunhal ou documental) que o Requerente tenha decidido contratar os serviços de um intermediário (*i.e.* da B...) para fins não relacionados com a salvaguarda dos seus direitos.
53. Por outras palavras, embora numa análise *ex post facto* se possa questionar se seria necessário tomar alguma medida, se a contratação da B... foi a mais acertada, se o valor pago foi, ou não, excessivo, o que resulta da prova produzida é que, no momento em que foi tomada a decisão e na perspetiva do Requerente, a contratação da B... e, conseqüentemente, o montante pago a esta última era necessário para diminuir a sua exposição ao risco (de perder €13.676.439,00).
54. Ou seja, tratou-se de uma decisão que, do ponto de vista do sujeito passivo, foi tomada com uma motivação empresarial.
55. Por outro lado, resulta ainda da prova produzida que o montante foi efetivamente pago.
56. Desta feita, em suma, existindo um dispêndio financeiro por parte do sujeito passivo motivado por razões empresariais, e não existindo nenhuma proibição expressa de dedução do referido montante (nomeadamente resultante do art. 33.º do Código do IRS), deve o gasto ser dedutível.
57. Salienta-se que, ainda que o referido gasto tenha gerado uma vantagem para o investidor H..., ou ainda que este tenha sido beneficiado por uma qualquer relação com a B... ou com o Senhor G..., da prova produzida não resulta outra motivação para o Requerente que não a redução do seu risco e/ou a obtenção de mais-valias com o seu investimento.
58. Na senda do decidido pelo Supremo Tribunal Administrativo em acórdão de 29 de março de 2006, referente ao n.º Processo 01236/05, o “juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos é exclusivo do empresário”, acrescentando o referido Acórdão que “*sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a Administração só pode excluir gastos não directamente afastados pela lei debaixo de uma forte motivação que convença de que eles foram incorridos para além do objectivo social, ou seja, na prossecução de outro interesse que não o empresarial, ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objectivas da empresa*”.

59. No caso concreto, entende este Tribunal que não existe prova da existência de uma “forte motivação” de que o Requerente agiu para além do interesse da sua *empresa*.
60. Ainda, não obstante G... não ser gerente registado da B... à data de 04.04.2017, momento em que celebrou o contrato com o Requerente, este atuou como gerente de facto.
61. Acresce que, por um lado, não foi demonstrado que o Requerente tinha conhecimento de que G... não era ainda gerente de direto da sociedade. Por outro lado, o facto de o montante do pagamento ter sido recebido e não devolvido a final, aponta para uma situação de ratificação do ato por parte da sociedade da qual G... era, aliás, sócio.
62. Neste sentido, com efeito, aponta até o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 02/05/2015, proferido no processo 797/10.0 TYLSB, do qual resulta que:
- “Nos termos do artigo 260º nº1 do CSC, a sociedade por quotas vincula-se perante terceiros mediante os actos praticados pelo seu gerente e este pode nomear procurador para a prática de determinados actos ou categorias de actos, ao abrigo do artigo 252º nº6 do mesmo código.*
- Se a sociedade ora autora, representada por quem não é o seu gerente, celebra um acordo em que reconhece que o preço da obra objecto de um contrato celebrado com a ora ré está integralmente pago e recebe determinada quantia para finalizar uma outra obra, não são aplicáveis os n.ºs 2 e 3 do artigo 260º, que pressupõem a actuação de um gerente contra as limitações do contrato social ou resultantes da deliberação dos sócios, devendo aplicar-se as regras dos artigos 262º e seguintes do CC, relativas à representação voluntária.*
- Não se provando que a gerente da sociedade outorgou procuração para a celebração do referido acordo, mas representando esta a sociedade autora na presente acção, em que reconhece e aceita a actuação do representante sem poderes na parte do acordo em que recebeu uma quantia em dinheiro, deverá considerar-se que ratifica a totalidade do acordo nos termos do artigo 268º do CC, não podendo aceitar parte desse acordo e rejeitar a outra parte, sob pena de manifesto abuso de direito e sendo assim vinculativa para a sociedade autora a quitação que declara estar paga a totalidade do preço da obra objecto do contrato celebrado com a ré”.*

63. Por outro lado, no que respeita à falta de comprovação do gasto do ponto de vista formal, determina o artigo 23.º, n.º 6, do Código do IRC, que “[q]uando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previsto no n.º 4 deve obrigatoriamente assumir essa forma”.
64. Ora, conforme se referiu acima, a B... emitiu efetivamente três faturas, a titular os seus serviços, com o descritivo “Assessoria e prestação de serviços de gestão, consultoria e assessoria, orientação e assistência técnica relativamente a diversos projetos imobiliários”.
65. Neste contexto, considera este Tribunal que os requisitos do referido artigo 23.º, n.º 6, do Código do IRC se devem ter por cumpridos, nomeadamente porque a fatura foi emitida com os elementos legalmente necessários e com um descritivo compatível com os serviços prestados.
66. Relativamente aos gastos a reconhecer na “I...” (no montante de €901.181,00), salienta-se que a referência em faturas a armazéns em ... referem-se, tal como acima identificado, a um “ferro velho” (Sociedade J... Lda) existente nos terrenos do ..., pelo que foi feita uma permuta de terrenos tendo em vista a sua deslocalização para novas instalações em ..., tendo o Requerente assumido perante H... o compromisso de suportar todos os encargos relacionados, incluindo as obras de reabilitação/ampliação. Neste contexto, o acordo global foi concebido por H... como um projeto quase “chave na mão”, tendo competido ao Requerente o ónus de libertar os terrenos dos seus ocupantes e de solucionar todos os problemas com eles relacionados.
67. A mesma factualidade é pertinente para a indemnização de EUR 45.000 paga a um ocupante de terreno no ... e para honorários de advogados que assessoraram o Requerente nesta operação, sendo que as faturas referem expressamente prestações de serviços relacionados com esta operação.
68. Ora, a este respeito, considera este Tribunal que a argumentação jurídica acima será aplicável igualmente no caso concreto.
69. Com efeito, os termos negociados implicavam que o Requerente libertasse os terrenos dos seus ocupantes e de solucionar todos os problemas com eles relacionados. Ou seja,

uma vez mais, os gastos foram incorridos pelo Requerente no âmbito da sua atividade empresarial.

70. Nestes termos, também estes gastos se devem ter por aceites.

DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de liquidação em IRC n.º 2019..., relativa ao ano 2016, no montante de € 241.620,15, e o ato de liquidação n.º 2019..., relativa ao ano 2017, no montante de € 1.268.828,37, em consequência, condenar a Autoridade Tributária nas custas do processo.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 1.309.633,98, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 17.748,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de outubro de 2020,

O Presidente do Tribunal Arbitral,

(Carlos Cadilha)

O Árbitro-adjunto,

(Luís M. S. Oliveira)

O Árbitro-adjunto,

(Leonardo Marques dos Santos)