

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 1/2020-T**

**Tema: IRS/2014, 2015 e 2016 – Artigo 23.º, do CIRS – Dedução de custos com a angariação de clientes para aquisição de imóveis.**

Acordam os árbitros, Juiz José Poças Falcão, na qualidade de Presidente e os vogais Professor Doutor Fernando Manuel dos Santos Cardoso e o Licenciado Arlindo José Francisco, designados pelo conselho Deontológico do Centro de Arbitragem para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

### **Decisão Arbitral**

#### **I –RELATÓRIO**

- 1- No dia 02 de Janeiro de 2020, A..., Lda, NIPC<sup>1</sup>..., com sede na ..., ..., ...-... Lisboa, área do ... serviço de Finanças da mesma cidade, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o RJAT<sup>2</sup>, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro visando a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de IRC<sup>3</sup> e juros compensatórios, dos anos 2014, 2015 e 2016, no montante global de € 176 605,38, conforme liquidações 2018..., 2019..., 2019..., respetivamente e também contra o ato de indeferimento da reclamação graciosa de 2014, por entender que estas padecem de ilegalidades, por errada apreensão e

<sup>1</sup> Acrónimo de Número de Identificação de Pessoa Coletiva

<sup>2</sup> Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

<sup>3</sup> Acrónimo de Imposto sobre o Rendimento de pessoas Coletivas

aplicação dos factos relevantes para a decisão, violação de lei, por ilegal interpretação do artigo 23.º, do artigo 23-A.º, n.º 1, a. r) e n.º 7, todos do CIRC<sup>4</sup> e artigo 39.º da LGT<sup>5</sup> e vícios de fundamentação artigo 77.º também da LGT.

- 2- O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmº Senhor Presidente do CAAD<sup>6</sup>, automaticamente notificado à ATA<sup>7</sup> em 03/01/2020.
- 3- Nos termos e para os efeitos do disposto no nº2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmº Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foram os signatários designados como árbitros do Tribunal Arbitral que comunicaram ao Conselho Deontológico e ao CAAD a aceitação do encargo no prazo regularmente estipulado.
- 4- Notificadas as partes, em 26/02/2020, das referidas designações, nenhuma delas as recusou, vindo o Tribunal a ser constituído em 06/07/2020, de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
- 5- Com o seu pedido, visa a requerente, como já se disse, a declaração de ilegalidade dos atos tributários consubstanciados nas referidas liquidações e no indeferimento da reclamação respeitante ao ano de 2014, por entender que tais atos padecem das ilegalidades já referidas.
- 6- Alega, em síntese, que a ATA não aceita os custos por si suportados e contabilizados, referentes aos anos de 2014, 2015 e 2016, relativamente aos serviços de angariação de clientes chineses para comprarem imóveis em Portugal, detidos ou intermediados pela requerente, que lhe foram prestados por “B...”, sedeadada em Malta.
- 7- Todos esses custos são relativos ao trabalho de angariação de clientes chineses, pela “B...”, no cumprimento de um contrato escrito de parceria que com ela celebrou em Setembro de 2014.
- 8- Na verdade, a requerente, dedicando-se à atividade da venda de imóveis a clientes estrangeiros, no caso concreto a chineses e sem conhecimentos no respetivo mercado,

<sup>4</sup> Acrónimo de Código sobre o Imposto sobre o Rendimento de pessoas Coletivas

<sup>5</sup> Acrónimo de Lei Geral Tributária

<sup>6</sup> Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

<sup>7</sup> Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

- socorreu-se “B...” empresa já especializada e com conhecimentos na área que lhe trazia a clientela.
- 9- Entende que o pagamento feito pela requerente ao “B...” são custos da sua atividade e reúnem os condicionalismos do artigo 23º do CIRC para assim serem considerados.
  - 10- Concluindo que o procedimento da ATA viola os artigos 23.º, 23-A.º, n.º 1, a. r) e n.º 7, todos do CIRC e artigos 39.º e 77.º da LGT, pelo que as liquidações em causa devem ser anuladas.
  - 11- Na sua resposta a ATA, também em síntese, entende que a Requerente não tem razão e que quer a reclamação contra a liquidação de IRC respeitante ao exercício de 2014, quer as liquidações dos exercícios de 2014, 2015 e 2016 deverão ser mantidas por não padecerem das ilegalidades aduzidas pela Requerente.
  - 12- Suporta o seu ponto de vista essencialmente no facto de apesar da existência de contrato, faturas e transferências bancárias é necessária a evidência de todo um conjunto de ações, atuações sobre os imóveis efetivamente transacionados, ou seja, de elementos justificativos complementares à documentação fiscalmente relevante, de forma a afastar de forma concludente fundadas dúvidas sobre a efetiva realização das operações que as faturas pretendem titular.
  - 13- Entende que objetivamente, não existe comprovação suficientemente clara e inequívoca da realização material das prestações de serviços (de marketing e de promoção internacional) por parte da empresa sediada em Malta que se possa associar diretamente à obtenção de rendimentos com a venda dos imóveis transacionados pela Requerente.
  - 14- Que, ao abrigo do artigo 26º da Convenção entre a República Portuguesa e a República de Malta, foi solicitada informação sobre o exercício de atividade do operador "B...", contudo os elementos fornecidos por Malta não acrescentaram nenhum elemento novo sobre o detalhe dos serviços prestados à Requerente, tendo apenas sido possível concluir que o referido operador não tem estrutura física própria não tem empregados e que recorre a uma terceira entidade para a representar.
  - 15- Concluindo que não basta a existência de faturas, contratos ou mesmo acordos, é necessário a evidência de todo um conjunto de realização de ações, ou atuações concretas, nomeadamente elementos justificativos complementares à documentação fiscalmente

relevante, sem os quais fundadas dúvidas ficam acerca da efetiva realização das operações que as faturas ou declarações pretendem titular e, não existindo qualquer comprovação da concretização dos serviços de prospeção e consultoria ou de outros serviços por parte da empresa sediada em Malta, ou seja, não foi produzida qualquer prova material que permita aferir da natureza intrínseca daqueles gastos registados na contabilidade e da sua adequação para com a atividade negocial, não sendo, por isso, possível aferir que os mesmos foram incorridos ou suportados para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 23º do CIRC, pelo que fiscalmente tais gastos são desconsiderados para efeitos do apuramento do resultado tributável, não padecendo os atos tributários das ilegalidades aduzidas pela requerida deverão os mesmos permanecerem na ordem jurídica.

## **II - SANEAMENTO**

O tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, nº2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Junta aos autos a resposta da ATA, o Tribunal proferiu o seguinte despacho em 26/10/2020 “Notifique-se a Requerente para, no prazo de 10 dias, vir aos autos informar se, em face da Resposta da AT, mantém interesse na produção de prova testemunhal e, em caso afirmativo, indicar, por remissão para os articulados, quais os factos que pretende provar ou contraprovar com recurso a esse meio de prova”. A requerente veio, em requerimento de 29/10/2020, manter a sua pretensão na inquirição das testemunhas, tendo o Tribunal proferido o seguinte despacho: “I - Para a reunião do Tribunal com as partes para os fins previstos no artigo 18º, do RJAT, designa-se o próximo dia 11-1-2021, pelas 10:00 (não antes desta data por impossibilidade logística dos serviços do CAAD).

II - Na mesma data e imediatamente após a reunião referida, terá lugar a inquirição de testemunhas indicadas pela Requerente e a apresentar por esta nas instalações do CAAD, em Lisboa.

III - As diligências supra serão realizadas por teleconferência a partir daquelas instalações e na presença de jurista do CAAD, considerando que o presidente do Tribunal integra o grupo de risco a que se refere o n.º 4, do artigo 6.º-A, da Lei n.º 1-A/2020, devendo os representantes das partes informar, com pelo menos 5 dias de antecedência, se pretendem estar fisicamente presentes.

IV - Considerando que o Tribunal foi constituído em 6-7-2019, torna-se impossível, pelas razões supra, cumprir o prazo previsto para prolação da decisão que, à luz do disposto no artigo 21.º-1 e 2, do RJAT, vai assim prorrogado, por 2 (dois) meses, a partir do seu termo”.

Em 11/01/2021 teve lugar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e a inquirição das testemunhas apresentadas, conforme ata junta aos autos, tendo sido concedido o prazo simultâneo de 15 dias para alegações das partes e fixada a data de 03/03/2021 para a prolação da decisão.

Em 25/01/2021 a Requerente juntou as alegações que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Em 27/01/2021 a Requerida juntou as suas alegações que aqui se dão também por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Tudo visto e não enfermando o processo de nulidades cumpre decidir.

### **III- FUNDAMENTAÇÃO**

#### **1 – As questões a dirimir, com interesse para os autos, são as seguintes:**

Saber se as liquidações impugnadas devem ser anuladas, por padecerem das ilegalidades apontadas pela Requerente, de violação da lei, por ilegal interpretação do artigo 23.º, do artigo 23-A.º, n.º 1, a. r) e n.º 7, todos do CIRC e artigo. 39.º da LGT e ainda de falta de fundamentação

nos termos do artigo 77º da LGT, com a conseqüente devolução do IRC indevidamente pago referente ao exercício de 2014 acompanhado do pagamento de juros indemnizatórios, ou se, pelo contrário, não padecendo das ilegalidades aduzidas, deverão ser mantidas na ordem jurídica.

## 2 – Matéria de Facto

A matéria de facto relevante e provada com base nos elementos juntos aos autos e na prova testemunhal, é a seguinte:

- a) A requerente é uma sociedade de responsabilidade Ld<sup>a</sup>, sediada na área fiscal do ... Serviço de Finanças de Lisboa, por onde se encontra inscrita pela sua atividade desde 01/01/2013.
- b) O seu objeto social consiste na compra e venda de bens imobiliários CAE<sup>8</sup> 68100 como atividade principal e secundariamente atividades de mediação imobiliária CAE 68311 e ainda arrendamento de bens imobiliários CAE 68200.
- c) As suas atividades concentravam-se essencialmente com clientes chineses, na época dos comumente denominados “vistos Gold” sendo os sócios da Requerente de nacionalidade chinesa.
- d) A requerente foi alvo de inspeções tributárias incidentes nos anos de 2014, 2015 e 2016, ao abrigo das ordens de serviço n.ºs 0I2017..., 0I2017...e 0I2017... emitidas pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, que deram origem a correções à matéria coletável de IRC nos três anos em causa que produziram as liquidações adicionais 2018... no montante de € 1790,24, 2019...no montante de € 145 825,97 e 2019... no montante de € 24 757,63, respetivamente.
- e) Deduziu Reclamação Graciosa contra a liquidação de IRC de 2014, que veio a ser totalmente indeferida conforme despacho de 30/09/2019, notificado à requerente em Outubro de 2019.

---

<sup>8</sup> Acrónimo de Código de Atividade Económica

- f) Foi junto ao autos um contrato, redigido em inglês, datado em setembro de 2014 entre a Requerente e “B...”, sediada em Malta, com vista à prestação de serviços de angariação de clientes chineses por este grupo, possuindo a Requerente, faturas emitidas respeitantes às prestações de serviço em causa, que a Requerida não contesta.
- g) A Requerida põe em causa a existência das referidas prestações de serviço e, ao abrigo do artigo 26º da Convenção entre a República Portuguesa e a República de Malta, solicitou informação sobre o exercício de atividade do operador "B...", obtendo a informação que este grupo não tem estrutura física própria, não tem empregados e recorre a uma terceira entidade “C...” registada nas Ilhas Virgens Britânicas que pertence à lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis conforme a Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de Dezembro.
- h) A Requerente declara que desconhecia e não tinha que conhecer as relações da B... com subcontratos de eventuais agenciamentos de angariação e sendo o trabalho que o B... lhe prestava relevante, só lhe tinha que pagar.
- i) A sociedade C... (registada nas Ilhas Virgens Britânicas) transferiu 150.000,00 € para a conta bancária da Requerente, que foram registados contabilisticamente como suprimentos efetuados pelo sócio D... .
- j) A requerente pagou o IRC e juros compensatórios inerentes, respeitante a 2 014, no montante global de € 1 790,24.

Os factos foram dados como provados resultam das declarações das partes não contestados por nenhuma delas, dos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com o processo administrativo e suportados nos depoimentos prestados na audiência pelas testemunhas inquiridas, as quais confirmaram a generalidade dos factos alegados pela Requerente.

Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido dados como não provados.

### 3 – Matéria de Direito

A questão em apreciação nos autos prende-se com a dedutibilidade dos gastos contabilizados, referentes aos anos de 2014, 2015 e 2016, relativamente aos serviços de angariação de clientes chineses para comprarem imóveis em Portugal, detidos ou intermediados pela requerente, que lhe foram prestados por “B...”, sediada em Malta e que apesar de documentados, existindo contrato, faturas e transferências bancárias, a Requerida entende ser necessária a evidência de todo um conjunto de ações, atuações sobre os imóveis efetivamente transacionados, ou seja, de elementos justificativos complementares à documentação fiscalmente relevante, de forma a afastar de forma concludente fundadas dúvidas sobre a efetiva realização das operações que as faturas pretendem titular, objetivamente considera não existir comprovação suficientemente clara e inequívoca da realização material das prestações de serviços de marketing e de promoção internacional por parte da empresa sediada em Malta que se possa associar diretamente à obtenção de rendimentos com a venda dos imóveis transacionados pela Requerente, com a agravante que consultada a congénere Maltesa, ao abrigo do artigo 26º da Convenção entre a República Portuguesa e a República de Malta, com vista a obter informações sobre o exercício de atividade do operador “B...”, resulta da informação recebida que este grupo não tinha estrutura física própria, não tinha empregados e recorria a uma terceira entidade C... registada nas Ilhas Virgens Britânicas que pertence à lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis conforme a Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de Dezembro.

Face a estas diligências argumenta que o sujeito passivo não produziu prova material que permita aferir da natureza intrínseca do gasto e da sua adequação à atividade comercial pelo que, estes gastos não preenchem os requisitos necessários para a sua dedutibilidade fiscal em face da redação do artigo 23º do CIRC.

Ora o artigo 23º do CIRC, no seu número 3 e 4 exige... “3 — Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito”.

---

4 - No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve conter, pelo menos, os seguintes elementos:

- a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;
- b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;
- c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;
- d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;
- e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.”...

Diga-se que estando provado nos autos a falta de estrutura física do “B...” para a prestação de serviços em causa, recorrendo a uma terceira entidade “C...” registada nas Ilhas Virgens Britânicas que pertence à lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis conforme a Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de Dezembro, compreende-se que a inspeção tributária se socorra do artigo 23º-A do CIRC n.º 1 alínea r) que transcrevemos:

“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 caráter anormal ou um montante exagerado.”

Por outro lado o artigo 17º do CIRC, estabelece:

“1— O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.”...

Nesta perspetiva e atendendo a que o “B...” não tinha estrutura física para a prestação de serviços em causa, logo, mesmo faturados, não tiveram lugar nos moldes em que a Requerente os apresenta e se tivermos em conta a ligação do sócio da Requerente à C... (registada nas Ilhas Virgens Britânicas) transferiu 150.000,00 € para a conta bancária da Requerente, que foram registados contabilisticamente como suprimentos efetuados pelo sócio D... e à falta de capacidade do “B...”, teremos que concluir que o “B...” sediado em Malta, serviria apenas como “legalização fiscal de custos” que a serem diretamente pagos à “C...” (registada nas Ilhas Virgens Britânicas) não seriam aceites fiscalmente ao abrigo do nº1 alínea r) do artigo 23º-A do CIRC.

Nesta perspetiva consideramos que as liquidações impugnadas não padecem das ilegalidades aduzidas pela Requerente, designadamente de violação da lei, por ilegal interpretação do artigo 23.º, do artigo 23-A.º, n.º 1, a. r) e n.º 7, todos do CIRC e estão fundamentadas nos termos do artigo 77º da LGT, termos em que consideramos que o pedido de pronúncia deve improceder.

#### **4 - Do pedido de juros indemnizatórios**

A requerente pede o reembolso do IRC e juros compensatórios respeitantes 2 014, no montante global de € 1 790,24, porém atendendo à improcedência do pedido, torna-se desnecessário o Tribunal debruçar-se sobre esta questão.

#### **IV – DECISÃO**

Face ao exposto, o tribunal decide o seguinte:

- a) Declarar improcedente o pedido de pronúncia arbitral com a conseqüente manutenção na ordem jurídica das liquidações de IRC e juros compensatórios 2018..., 2019... e 2019..., aqui postas em crise, bem como da manutenção do indeferimento da reclamação graciosa, respeitante ao IRC do exercício de 2014.
- b) Fixar o valor do processo em € 176 605,38, de harmonia com as disposições contidas no artigo 299º, nº 1, do CPC<sup>9</sup>, artigo 97º-A do CPPT<sup>10</sup>, e artigo 3º, nº2, do RCPAT<sup>11</sup>.
- c) Custas a cargo da Requerente, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT, fixando-se o respetivo montante em € 3 672,00, de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT.

- Notifique.

Lisboa, 11-2-2021

O Tribunal Arbitral Coletivo,

(Presidente, José Poças Falcão)

---

<sup>9</sup> Acrónimo de Código de Processo Civil

<sup>10</sup> Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

<sup>11</sup> Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

(Árbitro Adjunto Fernando Manuel dos Santos Cardoso)

(Árbitro Adjunto Arlindo José Francisco)

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131º, nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º, nº1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.