

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 14-01-2016.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, suscitando a excepção da intempestividade do pedido de pronúncia arbitral quanto às liquidações n.ºs ..., ... e ... e defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 29-03-2016, teve lugar uma reunião em que foram inquiridas testemunhas e foi acordado que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

É necessário apreciar a questão prévia da intempestividade parcial do pedido de pronúncia arbitral suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira quanto a três das liquidações.

Cumprе decidir.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

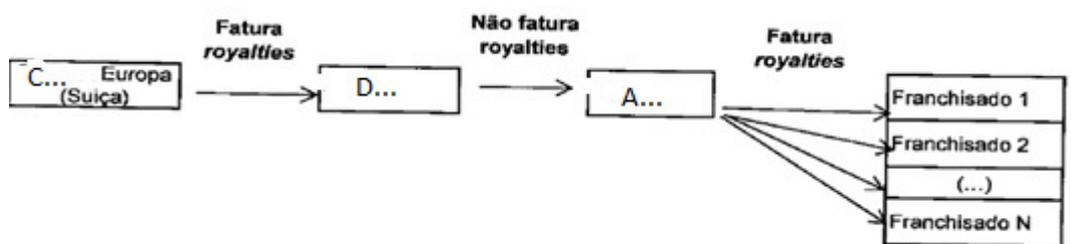
- A Requerente, que antes tinha como denominação social B... LDA., tem como objecto social a «*prestação de serviços de consultadoria para os negócios e gestão, marketing, publicidade, promoção desenvolvimento de software e apoio ao desenvolvimento de empresas na área de actividade imobiliária, serviços de franchising*»;
- Em sede de IVA, a Requerente enquadra-se no regime normal com periodicidade mensal;

- A Requerente iniciou a sua actividade em 1999 com o capital social de €25.000,00;
- A C... é uma conhecida rede internacional de *franchising* imobiliário, sendo a empresa D... a única titular de licença de exploração em Portugal dos direitos relativos à marca e ao know-how que integram o conceito de negócio C... (depoimento da testemunha E...);
- Por escritura pública lavrada em 14-07-2006 a D... adquiriu a titularidade da marca C... por efeitos de entrada em espécie efectuada pelo sócio F... (documento n.º 26 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 2005, o capital social da Requerente foi aumentado para €125.000,00, consubstanciado pela entrada em dinheiro realizada pela nova sócia, D..., S. A. (adiante apenas...), contribuinte n.º..., sociedade em que também constam como administradores G... e H... .
- Os órgãos e as participações sociais da Requerente têm a seguinte titularidade (cfr. fl. 4 do RIT):

Órgão Sociais	NIF	Função	Data de Início	Data de Fim	Participação no Capital Social
G...	...	sócio-gerente	1999	-	€12.500,00
H...	...	sócio-gerente	1999	-	€12.500,00
D... S. A.	...	sócio	2005		€100.000,00
Total					€125.000,00

- A estruturação deste negócio foi, desde sempre, repartido entre a D... e a Requerente, estando todo o património imobiliário e mobiliário - a marca - alocado à D..., que tem ligações com a C... Internacional, e ficando a Requerente encarregue dos assuntos de gestão corrente da marca e das negociações directas com os franchisados, nomeadamente, ao nível da contratação, em que utiliza os contratos de *franchising* impostos pela C... internacional (depoimento da testemunha E...);

- Em 01-09-2006, foi celebrado um contrato de mandato entre a D... e a Requerente (documento n.º 27 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Na prática a D... controla a actividade da Requerente que, por sua vez, controla a actividade dos franchisados (depoimento da testemunha E...);
- A Requerente, nos contratos de *franchising* que celebra com as diversas agências imobiliárias, apresenta-se como titular dos direitos de uso e licenciamento a terceiros sobre a exploração da actividade de mediação imobiliária sobre o conceito de negócio e marcas C... em Portugal (depoimento da testemunha E...);
- A D... desempenha uma função de tamponamento entre a Requerente e a C... internacional que é de importância estratégica por fortalecer a posição da primeira nas renovações periódicas, por ser quem tem a informação sobre os franchisados (depoimento da testemunha E...);
- Com base nestes contratos, a Requerente transmite os direitos de explorar a marca para cada franchisado, por determinado prazo e sobre uma determinada área geográfica (depoimento da testemunha E...);
- Como contrapartida, a Requerente auferes quantias decorrentes de um valor correspondente ao direito de entrada (e posterior renovação), com prazo de 5 anos (cujo ganho periodiza temporalmente) e de exploração, sendo um fixo e outro variável, este último em função da facturação bruta mensal do cliente;
- A Requerente emite facturas com o descritivo “*royalties fixos*”, “*royalties variáveis*” e “*direitos de entrada*”;
- Assim, em termos gráficos, observa-se o seguinte:



- A forma de facturar os royalties devidos à D... através dos serviços por esta prestados justifica-se pela estrutura de tamponamento que a Requerente e a D... pretendeu criar, por o revisor oficial de contas da Requerente entender que não há forma de na Requerente haver facturas emitidas aos franchisados com inclusão da parte dos royalties devidos à D... sem que essas facturas sejam incluídas nas demonstrações de resultados da Requerente (depoimento da testemunha E...);
- Por a D... e a Requerente estarem em situação de relações especiais para efeitos de IRC, tiveram a preocupação de fixar os preços dos serviços prestados entre elas por forma a repartir os proveitos do negócio nos termos contratados e em termos consonantes com os valores normais de mercado, incluindo nos preços dos serviços prestados pela D... o valor da parte dos royalties que lhe cabe nos termos do contrato, que são pagos na totalidade pelos franchisados à Requerente (depoimento da testemunha E...);
- A maior parte dos serviços prestados pela D... à Requerente tem a ver com o controle e supervisão das actividades, que se inserem na parte estratégica do negócio, em que se inclui a dar instruções, dar formação e marketing;
- Os valores hora dos serviços prestados pela D... foram calculados tendo em conta a estrutura da empresa e tendo em conta a distribuição dos resultados globais gerados pelas duas empresas em função da participação que cada uma delas tem na actividade global (depoimento da testemunha E ...);
- Para o tipo de serviços prestados pela D... não há indicadores de mercado porque não está em causa apenas o preço da prestação de serviços individuais, mas os custos globais incorridos pela empresa para a prestação dos seus serviços, incluindo os elevados custos da publicidade, que são repartidos pelas horas de prestação de serviços pelos seus colaboradores (depoimento da testemunha E...);
- Foi realizado um procedimento de inspecção tributária ao abrigo da Ordem de Serviço n.º 012012..., de onde resultaram correcções em sede de IVA no valor global de € 688.085,32;

- Inicialmente, o referido procedimento, de carácter externo, possuía apenas âmbito parcial, incidindo apenas sobre o IVA de 2011, e posteriormente, foi alterado o âmbito deste procedimento inspectivo para geral, do que a Requerente foi notificada em 04-11-2014 (página 23 do documento do processo administrativo «PA_parte+1.pdf»);
- Foi efectuada uma ampliação do prazo do procedimento inspectivo por um período adicional de três meses, a qual foi notificada à Requerente através do Ofício n.º .../..., de 24-02-2015, remetido por carta registada com o registo postal n.º RM...PT;
- No âmbito do processo inspectivo foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária cuja cópia consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, e, que se refere, além do mais, o seguinte:

IVA

Nas declarações periódicas de IVA referentes a 2011, a empresa apurou IVA a pagar no montante de €768.310,70, que resultou da diferença entre o IVA liquidado, que ascendeu a €2.259.364,98, e o IVA deduzido, no montante de €1.491.954,26.

A sociedade prestou serviços de encaminhamento de crédito e/ou rappel a instituições financeiras que considerou isento de IVA, nos termos das alíneas a) e b) do n.º27 do artº 9º do Código do IVA. Estes serviços ascenderam a €387.954,67.

Por contrapartida, a A... procedeu à dedução integral do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços que realizou e não procedeu a qualquer regularização de pro rata na última declaração periódica de IVA no ano.

(...)

Em 2014-11-04, a empresa A... foi notificada para, em 2014-11-20, prestar um conjunto de esclarecimentos e fornecer documentos sobre a atividade desenvolvida pela empresa em 2011.

Em 2014-11-21, a empresa entregou um conjunto de elementos avulso sobre alguns itens constantes da notificação efetuada, comprometendo-se a prestar os esclarecimentos e entregar os elementos em falta no prazo de 10 dias.

Até à presente data não foram entregues quaisquer elementos adicionais.

I – DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

III – A) Dedução de IVA mencionado em faturas não emitidas em forma legal

i) Royalties transmitidos e adquiridos pela A...

Conforme referido no ponto II – B.3.4) deste Relatório, a A... menciona nos contratos de franchising que celebra com as diversas agências imobiliárias C... (clientes angariados em todo o território português e que são entidades independentes da A...) e que se apresenta como titular dos direitos de uso e licenciamento a terceiros sobre a exploração da atividade de mediação imobiliária sob o 'Conceito de Negócio' e marcas C... em Portugal.

Com base nestes contratos, a A... transmite os direitos de explorar a marca para cada franchisado, por determinado prazo e sobre uma determinada área geográfica.

Como contrapartida da transmissão desses direitos, a A... aufere:

- Um valor correspondente ao direito de entrada (e posterior renovação) com prazo de 5 anos (cujo ganho periodiza temporalmente);*
- Um royalty de exploração fixa mensal e outro variável, este último em função da faturação bruta mensal do cliente;*

O termo royalties pode ser definido como as retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial,

comercial ou científico (conforme art.º 94º do Código do IRC – com a redação em vigor em 2011- e art.º 12º da Convenção Modelo da OCDE).

Assim, tanto o direito de entrada como a comissão de exploração exigida pela A... aos seus franchisados consubstanciam royalties, pois correspondem a uma contrapartida da cessão de direitos de uso da marca C... e da utilização do seu Know-how (experiência adquirida) no setor, muito embora a A... não classifique o direito de entrada como royalty nas faturas emitidas aos seus clientes, nem os mesmos terem sido sujeitos a retenção na fonte a título de pagamento por conta pelos seus clientes, como define o art.º 94.º do Código do IRC.

Para que a A... transmita os direitos já descritos, seria pressuposto que também os adquirisse (ou produzisse, o que não é o caso). Contudo, não consta na contabilidade ou em qualquer das faturas referentes às aquisições efetuadas pela empresa que a mesma tenha adquirido royalties ou que tivesse procedido a qualquer retenção na fonte sobre quaisquer rendimentos assim qualificáveis.

II) Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre a D... e a A...

Os direitos que a A... transmite aos seus franchisados têm por base um contrato celebrado entre a A... e a D... (seu sócio majoritário) celebrado em 2006-09-01. Nesse contrato, designado de 'Contrato de Prestação de Serviços', consta que "A D...é atualmente a única titular da licença de exploração em Portugal dos direitos, relativos às marcas e Know-How que integram o conceito de negócio C...", conforme as seguintes cláusulas:

CONSIDERANDO:

- I. A D... é actualmente o único titular da licença de exploração em Portugal dos direitos relativos às marcas e Know-How que integram o conceito de negócio C...;
- II. Celebrou no âmbito da sua actividade diversos contratos de franchising relativos à referida marca e Know-How;

III. A B... dedica-se à prestação de serviços de consultório para os negócios, gestão, publicidade, promoção e desenvolvimento de empresas e serviços de franchising.

É celebrado de boa fé o presente MANDATO nos termos e condições seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Objecto)

Pelo presente Contrato, a D... constitui sua mandatária a B..., para o exercício de actos de gestão, nomeadamente:

- Marketing e publicidade da Marca C...;
- Promoção e angariação de Contrato de franchising;
- Assistência técnica, supervisão e controlo de qualidade dos serviços prestados pelos franchisados;
- Contratação do fornecimento e da assistência do/ao Software adaptada à actividade desenvolvida pelos franchisados;
- Processamento de pagamentos dos Royalties ou de outros pagamentos a efectuar à C... Europa devido pela D... em razão do contrato mencionado no considerando I.

CLÁUSULA SEGUNDA

(Prazo)

O presente contrato terá início em 1 de Setembro de 2006 e vigorará pelo prazo de um ano, sendo renovado automaticamente, por iguais e sucessivos períodos, salvo se denunciado por escrito, com a antecedência mínima de sessenta dias a contar do termo do período contratual em curso.

CLÁUSULA TERCEIRA

(Remuneração)

- 1- Pelos serviços prestados no âmbito do presente contrato a B... terá direito a uma remuneração correspondente a 40% do valor facturado em nome da D..., em razão do exercício do respectivo direito de exploração da marca e Know How do modelo de negócio C... .
 - 2- Todas as despesas necessárias à boa e atempada execução dos serviços contratados serão da exclusiva responsabilidade da B... .
- (...)

CLÁUSULA QUINTA
(Identificação dos Colaboradores)

Em consequência da execução do presente contrato, as pessoas que em nome da B... tomem parte na prestação dos serviços contratados serão identificadas como representantes de uma entidade totalmente independente da D..., não podendo em circunstância alguma realizar qualquer outra actividade para além da prestação de serviços contratados0 seja em relação à D... seja em relação aos seus potenciais clientes.

De acordo com o exposto neste contrato, a D... é a única titular da licença de exploração em Portugal dos direitos relativos às marcas e Know-How que integram o conceito de negócio C..., constituindo a A... sua mandatária para um conjunto de atos de gestão, remunerando-a num montante de 40% do montante faturado em nome da D... .

Não existe uma cedência de direitos entre a D... e a A... .

Para a ordem de faturação ser consistente com o definido neste contrato, deveria ser a D... a faturar a totalidade dos seus direitos aos franchisados, sendo que a A... deveria faturar 40% desse montante à D... em virtude da sua “comissão” devida em razão do contrato de mandato.

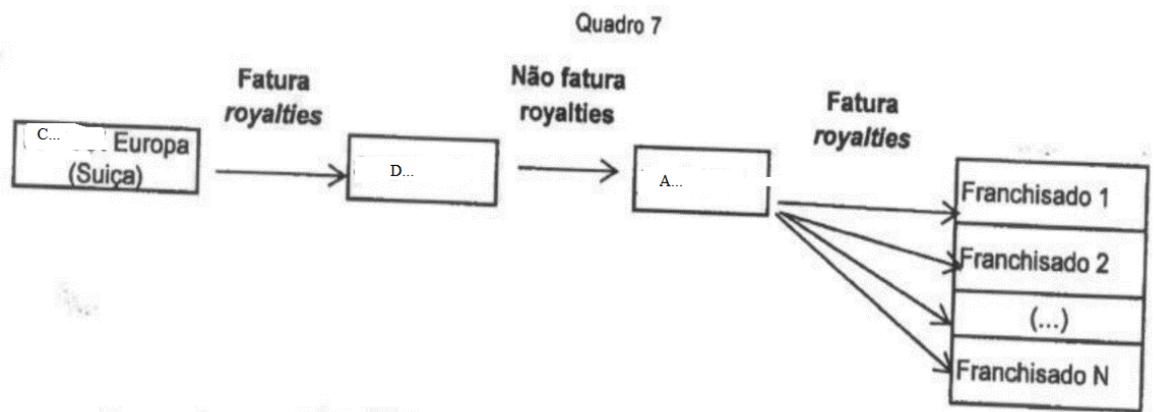
Contudo, o que se verifica na realidade é diferente, pois:

- A A... identifica-se nos contratos, celebrados detentora, dos direitos da marca e Know-how e, com base nessa propriedade, transmite condicionalmente esses direitos;

- A A... fatura, em nome próprio os royalties devidos (o que não se verificaria se faturasse no âmbito de um contrato de mandato – art.º 1157º do Código Civil);

- Por outro lado, a D... não fatura quaisquer royalties aos franchisados ou à A..., muito embora seja a original detentora dos direitos, que são adquiridos através de pagamentos mensais realizados à empresa suíça denominada de I... Inc. (C...Europa).

Em termos gráficos, observa-se:



Denotadas as incoerências evidenciadas, procedeu-se à notificação da empresa A..., em 2014-11-04, nos seguintes termos (ponto 4 da Notificação):

4 – Considerando que:

- A empresa D..., S. A. (adiante apenas D...), contribuinte n.º..., é a detentora da licença de exploração em Portugal dos direitos relativos às marca e know-how que integram o conceito de negócio C... ;
- A D... e a A... celebraram um contrato de prestação de serviços, em 2006-09-01, através do qual a D... constitui a A... sua mandatária para o exercido de atos de gestão;

- Os contratos de franchising são celebrados entre a A... e os mediadores imobiliários constando nos mesmos que a A... é titular dos direitos de uso e licenciamento a terceiros do direito de explorar a atividade imobiliária sob o 'conceito de negócio' C... (royalties);
- explicitar.

4.1 – Sendo os direitos relativos à marca C... pertencentes à D..., porque motivo esses mesmos direitos constam em faturas emitidas pela A... e não pela D... .

4.2 – Dado que a A... possui direitos de uso e licenciamento, porque motivo não paga a mesma royalties à D... .

4.3 – Porque motivo os direitos de entrada (direitos de uso limitado da marca) pagos pelos mediadores imobiliários angariados pela A... e por si recebidos não foram sujeitos a retenção na fonte, bem com os 60% desses mesmos montantes que são devidos pela A... à D... .

4.4 – Sendo a D... detentora dos direitos relativos à marca C..., porque motivo apenas a A... é beneficiária dos royalties fixos e royalties variáveis (dependente do volume de negócios de cada franchisado) cobrados aos mediadores imobiliários.

Até à presente data a A... não apresentou qualquer resposta ao solicitado.

III Faturas emitidas pela D... à A... registadas por esta na conta ...-Outros Custos e Perdas/Prest. Serviços-Contratos/Renovações/Outros

A A... suporta gastos que lhe são debitados pela D... e que são registados contabilisticamente na conta ... - Outros Custos e Perdas / Prest. Serviços - Contratos/Renovações/Outros - conforme o descritivo das seguintes faturas:

Quadro 8

Fatura n.º	Data	Descritivo	Base Tributável	IVA
1/2011	26-01-11	Marketing e Publicidade da Marca C... (159 Horas x 1.200€)	€326.364,00	€75.063,72
		Supervisão e Controlo de Qualidade dos Serviços Prestados pelos franchisados (95,13 Horas x 500€)		
		Processamento de pagamento dos Royalties em razão do contrato celebrado a 1 de setembro de 2006 (110 Horas x 800€)		
1/2011	11-02-11	Marketing e Publicidade da Marca C... (69 Horas x 1.200€)	€190.978,42	€43.925,04
		Promoção e Angariação de Contratos de Franchising (60%x80.000€)		
		Supervisão e Controlo de Qualidade dos Serviços Prestados pelos franchisados (48,35 Horas x 500€)		
		Processamento de pagamento dos Royalties em razão do contrato celebrado a 1 de setembro de 2006 (45 Horas x 800€)		
1/2011	01-03-11	Promoção e Angariação de Contratos de Franchising (60%x69.666)	€41.800,00	€9.614,00
1/2011	08-04-11	Marketing e Publicidade da Marca C... (87,5 Horas x 1.200€)	€176.894,59	€40.685,76
		Supervisão e Controlo de Qualidade dos Serviços Prestados pelos franchisados (50,51 Horas x 500€)		
		Processamento de pagamento dos Royalties em razão do contrato celebrado a 1 de setembro de 2006 (58,3 Horas x 800€)		
1/2011	08-04-11	Marketing e Publicidade da Marca C... (82 Horas x 1.200€)	€159.727,02	€36.737,21
		Supervisão e Controlo de Qualidade dos Serviços Prestados pelos franchisados (49 Horas x 500€)		
		Processamento de pagamento dos Royalties em razão do contrato celebrado a 1 de setembro de 2006 (46 Horas x 800€)		
1/2011	31-05-11	Marketing e Publicidade da Marca C... (76 Horas x 1.200€)	€203.930,38	€46.903,99
		Promoção e Angariação de Contratos de Franchising (60%x80.000€)		
		Supervisão e Controlo de Qualidade dos Serviços Prestados pelos franchisados (52,66 Horas x 500€)		
		Processamento de pagamento dos Royalties em razão do contrato celebrado a 1 de setembro de 2006 (48 Horas x 800€)		
1/2011	08-06-11	Marketing e Publicidade da Marca C... (85 Horas x 1.200€)	€244.586,40	€56.254,87
		Promoção e Angariação de Contratos de Franchising (60%x100.000€)		

		Supervisão e Controlo de Qualidade dos Serviços Prestados pelos franchisados (59,65 Horas x 500€)		
		Processamento de pagamento dos Royalties em razão do contrato celebrado a 1 de setembro de 2006 (65,95 Horas x 800€)		
I/2011	08-07-11	Marketing e Publicidade da Marca C... : (78 Horas x 1.200€)	€195.195,40	€44.894,94
		Promoção e Angariação de Contratos de Franchising (60%x56.000€)		
		Supervisão e Controlo de Qualidade dos Serviços Prestados pelos franchisados (55,51 Horas x 500€)		
		Processamento de pagamento dos Royalties em razão do contrato celebrado a 1 de setembro de 2006 (50,3 Horas x 800€)		
I/2011	05-08-11	Marketing e Publicidade da Marca C... : (65 Horas x 1.200€)	€217.631,50	€50.055,25
		Promoção e Angariação de Contratos de Franchising (60%x130.000€)		
		Supervisão e Controlo de Qualidade dos Serviços Prestados pelos franchisados (46,15 x 500€)		
		Processamento de pagamento dos Royalties em razão do contrato celebrado a 1 de setembro de 2006 (48,2 Horas x 800€)		
I/2011	07-09-11	Marketing e Publicidade da Marca C... : (88 Horas x 1.200€)	€231.129,59	€53.159,81
		Promoção e Angariação de Contratos de Franchising (60%x50.000€)		
		Supervisão e Controlo de Qualidade dos Serviços Prestados pelos franchisados (71,05 x 500€)		
		Processamento de pagamento dos Royalties em razão do contrato celebrado a 1 de setembro de 2006 (75 Horas x 800€)		
37/2011	11-10-11	Marketing e Publicidade da Marca C... : (58 Horas x 1.200€)	€154.070,97	€35.436,32
		Promoção e Angariação de Contratos de Franchising (60%x56.000€)		
		Supervisão e Controlo de Qualidade dos Serviços Prestados pelos franchisados (41,1 x 500€)		
		Processamento de pagamento dos Royalties em razão do contrato celebrado a 1 de setembro de 2006 (37,9 Horas x 800€)		
I/2011	17-11-11	Marketing e Publicidade da Marca C... : (38 Horas x 1.200€)	€141.156,87	€32.466,08
		Supervisão e Controlo de Qualidade dos Serviços Prestados pelos franchisados (43,9 Horas x 500€)		
		Processamento de pagamento dos Royalties em razão do contrato celebrado a 1 de setembro de 2006 (47 Horas x 800€)		
I/2011	24-11-11	Promoção e Angariação de Contratos de Franchising (60%x126.000€)	€75.600,00	€17.388,00
I/2011	05-12-11	Promoção e Angariação de Contratos de Franchising (60%x50.000€)	€30.000,00	€6.900,00
I/2011	12-12-11	Marketing e Publicidade da Marca C... : (50 Horas x 1.200€)	€136.187,88	€31.323,21
		Supervisão e Controlo de Qualidade dos Serviços Prestados pelos franchisados (35 Horas x 500€)		
		Processamento de pagamento dos Royalties em razão do contrato celebrado a 1 de setembro de 2006 (42,05 Horas x 800€)		
Total			€2.525.253,02	€580.808,20

Como se observa, estas faturas emitidas pela D... à A... têm como descritivo a prestação dos seguintes serviços:

- *Marketing e Publicidade da marca C... (quantidade medida em horas - 1.200€/hora);*
- *Supervisão e Controlo de Qualidade dos Serviços Prestados pelos Franchisados (quantidade medida em horas - €500.00/hora);*
- *Processamento de pagamento de royalties em razão do contrato celebrado a 1 de setembro de 2006 (quantidade medida em horas - €800,00/hora);*
- *Promoção e Angariação de Contrato de Franchising (percentagem sobre valor).*

Contabilisticamente, os gastos com promoção e angariação de contratos de franchising são diferidos pela A... por um período de cinco anos - correspondendo ao período de vigência dos contratos -, pelo que o valor registado como gasto no exercício de 2011 (conta ... - Outros Custos e Perdas / Prest. Serviços - Contratos/Renovações/Outros) corresponde a um quinto do total destes gastos, sendo o restante registado na conta ... -Diferimentos/Gastos a Reconhecer/Direitos de Entrada.

Por outro lado, são registados nesta mesma conta ... - Outros Custos e Perdas /Prest. Serviços - Contratos/Renovações/Outros - os gastos que foram diferidos de exercícios anteriores.

Quanto aos restantes gastos, os mesmos são registados integralmente como gasto no exercício de 2011.

Tendo em consideração que o valor cobrado pelos serviços prestados pela D..., altos, procedeu-se à notificação da A... (ponto 5 da Notificação), em 2014-11-04, para:

- *Justificar detalhadamente a natureza dos serviços adquiridos a o preço praticado.*
- *Caso seja do conhecimento da A..., identificar os executantes dos serviços prestados.*

Até à presente data, a empresa não deu qualquer resposta às questões formuladas,

Contudo, observa-se que concluir que os preços/hora praticados são desmesurados, variando entre €500,00 e €1.200,00 para as tarefas alegadamente executadas, como processamento de pagamentos (caráter administrativo) ou controlo de qualidade de serviços.

Neste âmbito, foi realizada uma análise comparativa entre os direitos de entrada e os royalties cobrados pela A... aos seus franchisados (valores obtidos do SAFT-PT3) e o valor das faturas que foram emitidas pela D... à A... .

Quanto ao volume de faturação da A..., que correspondeu a direitos de entrada e royalties cobrados aos franchisados, o mesmo ascendeu a €4.988.888,33, conforme quadro seguinte:

Quadro 09

Código de Faturação	Descritivo	Total Líquido
A ...	Contrato de Franchising e renovação*	€249.968,69
A ...	Renovação do Direito de Entrada*	€647.524,29
A ...	Transferência de Direito de Entrada	€38.550,00
A ...	Royalties Fixos	€1.034.492,95
A ...	Royalties Variáveis	€3.018.352,40
Total		€4.988.888,33

* Os valores indicados correspondem à totalidade da faturação, embora sejam registados como rendimento na contabilidade em apenas 1/5 no próprio ano, atendendo ao período do contrato

Por outro lado, também existe faturação emitida em exercícios anteriores a 2011 que foi registada como rendimento em 2011

Por outro lado, conforme quadro 8, as faturas emitidas pela D... à A... durante 2011 e que tom descritivos como marketing e publicidade da marca C..., supervisão e controlo de qualidade dos serviços prestados pelos franchisados e processamento de pagamento de royalties em razão do contrato celebrado a 1 de setembro de 2006 e promoção e angariação de contrato de franchising, ascenderam a €2.525.253,02.

Comparando os valores, resulta o quadro seguinte:

Quadro 10

Descritivo	Valor Total
Faturação emitida pela A... relativa a Angariação de Clientes	€4.988.888,33
Faturação emitida pela D... (horas de trabalho e comissão sobre promoção e angariação de contratos de <i>franchising</i>)	€2.525.253,02
% Faturação	50,6%

c) De acordo com o contrato celebrado entre a A... e a D..., em 2006-09-01, a A... deveria faturar uma comissão de 40% do valor faturado em nome da D... . Contudo, a A... não faturou em nome da D..., mas sim em nome próprio, e a D... não faturou à A... 60% do que esta faturou em nome próprio.

Assim, a faturação da D... à A... emitida em 2011 e elencada no item iii) deste capítulo, no valor de €2.525.253,02, ao qual acresceu IVA no montante de €580.608,20 tem implícita um *royaltie* cobrado pela D... à A..., de harmonia com a transmissão de direitos e contrato celebrado entre as partes, e irreal face a horas de trabalho, pelo que se conclui que os descritivos das faturas elencadas no anterior ponto iii) deste capítulo não correspondem às operações realizadas, pois não representam o descritivo nelas mencionado, mas sim uma forma de debitar *royalties* da D... à A... .

Isto é, não está inscrito nos documentos a quantidade e denominação usual dos serviços que foram efetivamente prestados, pelo que se conclui que as faturas em análise não foram emitidas em forma legal, pois não cumprem com o exposto na alínea b) do n.º 5 do art.º 36.º do Código do IVA.

(...)

Deste modo, considera-se que o IVA inscrito nas faturas indicadas no quadro seguinte foi indevidamente deduzido, nos montantes elencados no quadro seguinte:

Registo Contabilístico		Fatura n.º	Data	Período em que foi deduzido o imposto	Base Tributável	IVA indevidamente deduzido
Diário	N.º					
30		/2011	26-01-11	jan-11	€326.364,00	€75.063,72
30		/2011	11-02-11	fev-11	€190.978,42	€43.925,04
30		/2011	01-03-11	mar-11	€41.800,00	€9.614,00
30		/2011	08-04-11	abr-11	€176.894,59	€77.422,97
30		/2011	08-04-11		€159.727,02	
30		/2011	31-05-11	mai-11	€203.930,38	€46.903,99
30		/2011	08-06-11	jun-11	€244.586,40	€56.254,87
30		/2011	08-07-11	jul-11	€195.195,40	€44.894,94
30		/2011	05-08-11	ago-11	€217.631,50	€50.055,25
30		/2011	07-09-11	set-11	€231.129,59	€53.159,81
30		/2011	11-10-11	out-11	€154.070,97	€35.436,32
30		/2011	17-11-11	nov-11	€141.156,87	€49.854,08
30		/2011	24-11-11		€75.600,00	
50		/2011	05-12-11	dez-11	€30.000,00	€38.223,21
50		2011	12-12-11		€136.187,88	
Total					€2.525.253,02	€580.808,20

III – B) Falta de liquidação de IVA em comissão auferida

a) Faturas emitidas

A empresa A... prestou serviços a instituições financeiras referentes a encaminhamentos de crédito que registou como rendimento nas suas contas contabilísticas... – Prestações de Serviços/Comissionamento de Processos Isento – e ... -Prestações de Serviços/Comissionamento de Processos c/ IVA -, conforme quadros seguintes:

Quadro 17
- Comissionamento de Processos-Isento

Lançamento Contabilístico			Documento	Montante	Cliente
Data	Diário	N.º de Documento			
2011-01-12	40		FA N.º /2011	€19.535,23	L...
2011-01-20	40		FA N.º /2011	€115.463,78	L...
2011-02-02	40		FA N.º /2011	€3.408,54	L...
2011-02-11	40		FA N.º /2011	€5.278,40	L...
2011-03-14	40		FA N.º /2011	€16.390,72	L...
2011-03-15	40		FA N.º /2011	€12.000,00	L...

2011-03-31	50		o. 2011	€9.700,26	O...
2011-04-05	40		FA N° /2011	€23.430,65	M...
2011-04-11	40		FA N° /2011	€17.405,19	L...
2011-05-10	40		FA N° /2011	€13.279,60	L...
2011-06-09	40		FA N° /2011	€19.416,68	L...
2011-07-11	40		FA N° /2011	€4.775,91	L...
2011-08-16	40		FA N° /2011	€23.159,12	L...
2011-09-12	40		FA N° /2011	€10.284,30	L...
2011-09-14	40		FA N° /2011	€42.161,00	N...
2011-10-13	40		FA N° 2011	€11.646,80	L...
2011-11-14	40		FA N° /2011	€16.750,42	L...
2011-12-06	40		FA N° 2011	€10.060,28	L...
2011-12-15	40		FA N° /2011	€13.807,79	L...
Total				€387.954,67	

- Comissionamento de Processos c/ iva

Lançamento Contabilístico			Documento	Montante	Cliente
Data	Diário	N.º de Documento			
2011-02-11	40		FA N° /2011	€24.405,59	Q...
2011-02-11	40		FA N° /2011	€29.859,98	Q...
2011-02-11	40		FA N° /2011	€15.762,03	Q...
2011-02-11	40		FA N° /2011	€14.453,97	Q...
Total				€84.481,57	

As faturas registadas na conta ...- Prestação de Serviços/Comissionamento de Processos Isento -, no valor total de €387.954,67, foram emitidas a diversas instituições financeiras, designadamente Banco J..., Banco K..., Banco L..., M..., N... e O... .

Estas faturas tem como descritivos "Comissão Devida por Angariação de Crédito Imobiliário", "Comissionamento de Processos" ou "Rappel referente ao protocolo... ", sendo que estas operações foram consideradas isentas de IVA, ao abrigo da alínea a) e b) do n.º27º ou n.º 28 do art.º9.º do Código do IVA.

*Nota: A indicação do n.º28.º do art.º 9.º do Código do IVA deverá resultar de lapso.

Quanto às faturas registadas na conta ... – Prestações de Serviços/ Comissionamento de Processos de IVA -, no valor total de €84.481,57, as mesmas foram emitidas ao banco K... com o descritivo "Rappel – Serviços de

Informação necessários à concretização de aquisição imóvel", sendo que estas operações foram consideradas sujeitas e não isentas de IVA.

As alíneas a) e b) do n.º27 do art 9.º do Código do IVA dispõem o seguinte:

"Estão isentas do imposto:

(...)

27) As operações seguintes:

- a) A concessão e a negociação de créditos, sob qualquer forma, compreendendo operações de desconto e redesconto, bem como a sua administração ou gestão efectuada por quem os concedeu;*
- b) A negociação e a prestação de fianças, avales, cauções e outras garantias, bem como a administração ou gestão de garantias de créditos efectuada por quem os concedeu;*

Nestes termos, verifica-se que a A... entende que os encaminhamentos de crédito que realiza para as instituições financeiras serão enquadráveis na expressão "negociação de créditos" e, como tal, serão operações isentas de IVA. Como exceção, os serviços prestados ao banco K... serão apenas de informação necessária à aquisição de imóvel, pelo que estes estarão sujeitos e não isentos de IVA.

Acresce ainda que estes serviços de encaminhamento de crédito não são prestados diretamente pela A..., pois esta não possui lojas de retalho, mas sim pelos seus franchisados, pelo que estes também deverão auferir rendimentos referentes ao denominado encaminhamento de crédito.

Analisando a contabilidade da A..., verificou-se que estes serviços prestados pela A... estarão associados a gastos suportados com a obtenção dos mesmos, designadamente a comissões que são pagas à entidade P..., Lda, contribuinte n.º ... (entidade relacionada com a A...).

Estas comissões representaram um gasto de €316.219,86 e encontram-se registadas na conta contabilística ... – Comissões.

b) Quanto à aplicabilidade da isenção de IVA aos serviços prestados pela A... às entidades financeiras

De acordo com entendimentos sancionados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), como a Informação Vinculativa n.º ..., de 2011-11-16, o conceito de "negociação" refere-se a uma atividade executada por um intermediário que não ocupa o lugar de uma parte num contrato relativo a um produto financeiro e cuja atividade é diferente das prestações contratuais típicas efetuadas pelas partes em contratos desse tipo.

Considera-se nesses entendimentos que a atividade de "negociação" é um serviço prestado a uma parte contratual (instituição financeira) e por esta remunerado como atividade distinta da mediação. Entre outras coisas, pode consistir em indicar as ocasiões para celebrar determinado contrato, entrar em contacto com a outra parte e em negociar em nome e por conta do cliente os detalhes das prestações recíprocas.

A finalidade desta atividade é, assim, proceder ao necessário para que ambas as partes celebrem um contrato, sem que o negociador (A...) tenha um interesse próprio quanto ao conteúdo do mesmo. Pelo contrário, não se está perante uma atividade de negociação quando uma das partes no contrato (instituição financeira) confiada um subcontratante uma parte das operações materiais ligadas ao contrato.

Deste modo, a expressão "negociação" está associada à informação técnica subjacente ao produto financeiro, designadamente, características, estrutura, vencimento e outras condições estabelecidas pela entidade mutuante, conducente à concessão do crédito, não sendo, portanto, atividade de negociação fornecer, apenas, informações de natureza documental e, eventualmente, receber as propostas de adesão ao crédito.

Se a A... não se limitar a fornecer aos potenciais clientes informação documental relativa aos produtos financeiros, tendo antes por objetivo conseguir que se concretize entre a entidade bancária e o cliente a celebração de um contrato de crédito, que melhor se ajuste à situação financeira e às necessidades/conveniências deste, estar-se-á perante uma prestação de serviços, que tem subjacente uma operação de negociação de crédito. Tal pode

ser evidenciado no caso de a remuneração auferida da instituição mutuante for calculada em função do crédito aprovado.

De forma a esclarecer o enquadramento dado em sede de IVA aos serviços prestados pela A... às citadas instituições financeira, foi notificada a sociedade (ponto 6 da Notificação), em 2014-11-04, para fornecer os seguintes elementos e prestar os devidos esclarecimentos:

"6 – Em relação aos serviços de 'Angariação de Crédito Imobiliário / Serviços de Informação Necessários à Concretização de Aquisição de Imóvel" prestados pela A... aos seus clientes, designadamente Banco J..., Banco K..., Banco L..., M..., N... e O..., que se encontram registados contabilisticamente na conta SNC ... – Comissionamento de Processos:

6.1 – Entregar fotocópia dos contratos celebrados com aquelas entidades e em vigor durante o exercício de 2011.

6.2 – Entregar fotocópia do contrato celebrado com a entidade P..., Lda, contribuinte n.º..., e em vigor durante o exercício de 2011, associado às faturas emitidas por essa entidade à A... com a descrição de 'Comissão devida por angariação de crédito imobiliário e registadas contabilisticamente como contrapartida da conta SNC 6225 – Comissões.

6.3- Descrever detalhadamente a natureza dos serviços que são prestados pela A... aos seus clientes e quais os serviços que são prestados pela P..., Lda à A... .

6.4- Justificar a diferença existente quanto aos serviços prestados ao Banco K... e às restantes entidades, que justifiquem a liquidação de IVA com referência aos serviços prestados ao Banco K... e a não liquidação do mesmo imposto no que se refere aos serviços prestados às restantes entidades.

6.5 – Dado que a empresa presta serviços isentos de IVA no âmbito global da sua atividade, esclarecer a não dedução do imposto na

percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar a dedução.

Em resposta, a empresa apenas exibiu:

- Carta remetida pelo K... à A... de 26-02-2008;
- Protocolo celebrado com o Banco L... de 19-12-2002;
- Protocolo de Crédito à Habitação celebrado com o Q... (M...) de 23-10-2010.
- Protocolo Financeiro e de Cooperação celebrado com a N... em 17-10-2004.

Isto é, a A...:

- Não exibiu contratos celebrados com o J... ou O...;
- Não foi exibido contrato celebrado com a P..., Lda (adiante apenas P...)
- Não descreveu em que consistiram os serviços prestados pela A... e pela P... .
- Não explicou o motivo pelo qual o IVA é liquidado nas prestações de serviços realizadas ao cliente K...e o não é quanto aos serviços prestados às restantes entidades.
- Não esclareceu a não aplicação do método da percentagem de dedução (prorata).

Quanto aos contratos exibidos, os termos inscritos nos mesmos encontram-se resumidos nos parágrafos seguintes.

Carta remetida pelo K... à A...

Quanto ao banco K..., não foi exibido contrato ou protocolo mas apenas foi uma carta remetida pela instituição financeira em que não é possível aferir das condições referentes ao protocolo assinado entre estas duas entidades

Da análise às faturas, constata-se que o serviço descrito consiste na prestação de informação necessária à concretização de aquisição de imóvel, resultando o valor do serviço do montante dos encaminhamentos de crédito realizados pelas diversas agências C... (rappel de 0,25%).

Nesta situação, os serviços prestados pela A... não englobarão a negociação dos créditos em concreto, mas sim uma ação parcial de centralização e prestação de informação.

Realizando a A... apenas uma das operações materiais ligadas ao contrato, considera-se que a operação não estará isenta de IVA, tal como entendeu a A...

Protocolo celebrado com o banco L...

De acordo com o referido protocolo, cumpre à A... divulgar as condições do protocolo junto de todas as lojas C..., colaborar com campanhas, apoiar na colocação nas lojas de material de divulgação, informar sobre a abertura de novas lojas e controlar o volume de negócios encaminhado para o banco L... pela sua rede de vendas.

A A... concorda que entre cada loja C... e o Banco L... seja estabelecido protocolo de cooperação, estando previsto o pagamento a cada loja C... de 1 % do crédito concedido encaminhado por cada agência (não indicado o valor da comissão da A...).

Protocolo celebrado com o M... (Q...)

O banco fornece aos franchisados da C... Portugal um simulador de crédito à habitação, sendo os franchisados da C... remunerados com 1% do valor do crédito escriturado, enquanto que a A... aufere 0,1% à A... (a apurar anualmente).

Protocolo celebrado com N...

De acordo com o protocolo, a A... compromete-se a divulgar na rede de franchisados as condições do protocolo e diligenciar junto dos mesmos para assinar o protocolo de adesão.

A remuneração da A... consiste num rappel de 0,125% sobre os montantes de crédito contratados em cada ano civil pelo conjunto de franchisados que venham a subscrever protocolos de colaboração com a N... (não indicado o valor da comissão a pagar às agências).

c) Análise

Em relação aos serviços prestados à N..., M... e Banco L..., observa-se que os serviços prestados pela A... não podem ser considerados como de "negociação" dado que:

- A atividade da A... consiste na divulgação do protocolo junto dos seus franchisados (entidades independentes), colaborar em campanhas e controlar o volume de negócios;*
- A eventual "negociação" dos créditos é realizada pelos franchisados da C... junto dos seus clientes (adquirentes de imóveis), pois são estas entidades que constituem a rede comercial;*
- A A... recebe uma comissão sobre as vendas mas não é o intermediário nas relações entre as partes que celebram o contrato de crédito, nem engloba estes serviços na faturação emitida.*

Deste modo, os serviços prestados pela A... e faturados às instituições financeiras correspondem a apenas uma parte das operações, que não englobam a designada "negociação", pelo que os mesmos não podem aproveitar da isenção de IVA prevista nas alíneas a) e b) do n.º 27 do artº 9.º do Código do IVA

Em relação aos serviços prestados ao Banco J... não foram exibidos elementos, pelo que não é possível distinguir estes serviços dos que são prestados às restantes instituições financeiras.

Quanto ao descritivo das faturas emitidas ao Banco J..., o mesmo é semelhante ao que é mencionado nas faturas emitidas ao Banco L... ou do M...: "Comissão devida por angariação de crédito imobiliário", não sendo possível aferir se nesta comissão está ou não associada a eventual "negociação", tal como atrás descrito, nem um eventual benefício da isenção.

Assim, entende-se que os serviços prestados pela A... já identificados neste item não beneficiam de isenção de IVA, encontrando-se sujeitos a imposto nos termos da al. a) do n.º1 do art.º1.º, art.º4.º, art. 7.º e art.º 8.º do Código do IVA, sendo a sua tributação efetuada à taxa normal definida na al. c) do n.º1 do art.º18.º, também do Código do IVA, pelo que está por liquidar o imposto devido pelos-serviços prestados, conforme quadro seguinte:

Quadro 18

Período	Lançamento Contabilístico Data	Documento	Montante	IVA em Falta
jan-11	12-01-2011	FA N° /2011	€ 19.535,23	€ 4.493,10
	20-01-2011	FA N° /2011	€ 115.463,78	€ 26.556,67
	Total			€ 31.049,77
fev-11	02-02-2011	FA N° /2011	€ 3.408,54	€ 783,96
	11-02-2011	FA N° /2011	€ 5.278,40	€ 1.214,03
	Total			€ 1.998,00
mar-11	14-03-2011	FA N° /2011	€ 16.390,72	€ 3.769,87
	15-03-2011	FA N° /2011	€ 12.000,00	€ 2.760,00
	16-03-2011	O... /2011	€ 9.700,26	€ 2.231,06
	Total			€ 8.760,93
abr-11	05-04-2011	FA N° /2011	€ 23.430,65	€ 5.389,05
	11-04-2011	FA N° /2011	€ 17.405,19	€ 4.003,19
	Total			€ 9.392,24
mai-11	10-05-2011	FA N° /2011	€ 13.279,60	€ 3.054,31
jun-11	09-06-2011	FA N° /2011	€ 19.416,68	€ 4.465,84
jul-11	11-07-2011	FA N° /2011	€ 4.775,91	€ 1.098,46
ago-11	16-08-2011	FA N° /2011	€ 23.159,12	€ 5.326,60
set-11	12-09-2011	FA N° /2011	€ 10.284,30	€ 2.365,39
	14-09-2011	FA N° /2011	€ 42.161,00	€ 9.697,03
	Total			€ 12.062,42
out-11	13-10-2011	FA N° /2011	€ 11.646,80	€ 2.678,76
nov-11	14-11-2011	FA N° /2011	€ 16.750,42	€ 3.852,60
dez-11	06-12-2011	FA N° /2011	€ 10.060,28	€ 2.313,86
	15-12-2011	FA N° /2011	€ 13.807,79	€ 3.175,79
	Total			€ 5.489,66
Total			€ 387.954,67	€ 89.229,57

(...)

III – G) Regularizações de IVA a favor da A... sem que a mesma tenha na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da ratificação ou de que foi reembolsado do imposto

A empresa registou na sua conta ... – IVA Regularizações. FE.-DC-Tx Nor Vendas – diversos movimentos referentes a notas de créditos emitidas aos seus clientes, tendo deduzido o IVA referente a esses documentos no campo 40 da declaração periódica de IVA correspondente a cada período temporal.

Através de notificação efetuada ao sujeito passivo em 2014-11-04, solicitou-se à A... que exhibisse prova de que os adquirentes dos serviços tomaram conhecimento das ratificações efetuadas ou do reembolso do imposto

consubstanciado nas notas de crédito identificadas, conforme dispõe o n.º 5 do art. 78º do Código do IVA (ponto 12 da notificação efectuada).

(...)

Em resposta parcial da empresa, concretizada em 2014-11-21, a mesma entregou fotocópia de algumas Notas de Crédito assinadas pelos seus clientes, designadamente da Nota de Crédito n.º.../2011, de 24-02-2011, Nota de Crédito n.º.../2011, de 24-02-2011 e Nota de Crédito NC 2011/..., de 06-04-2011, que correspondem a IVA deduzido de €82,80, €4.600,00 e €1.380,00, respetivamente.

Quanto às restantes notas de crédito, a empresa não exibiu qualquer comprovativo de que os seus destinatários tomaram conhecimento das mesmas, pelo que a sociedade não tinha legitimidade para proceder à dedução do IVA mencionado nos respetivos documentos, nos termos do n.º5 do art. V8.º do Código do IVA.

'Quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofreram rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução.'

Face ao exposto, a A... deduziu indevidamente os seguintes montantes nas declarações periódicas correspondentes:

Quadro 25

Período	IVA indevidamente deduzido
mar-11	€721,79
jun-11	€626,16
nov-11	€1.192,52
dez-11	€15.507,08
Total	€18.047,53

- Na sequência da inspecção a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as seguintes liquidações de adicionais de IVA e juros compensatórios (documentos n.ºs 2 a 25 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos):

Liquidação adicional	Período	Data limite pagamento	Valor (€)
...	1101	31.07.2015	106.113,49
...	1101	31.07.2015	17.582,86
...	1102	31.07.2015	45.923,04
...	1102	31.07.2015	7.448,34
...	1103	31.07.2015	19.096,72
...	1103	31.07.2015	3.036,64
...	1104	31.07.2015	86.815,21
...	1104	31.07.2015	13.481,33
...	1105	31.07.2015	49.958,30
...	1105	31.07.2015	7.604,61
...	1106	31.07.2015	61.346,87
...	1106	31.07.2015	9.136,48
...	1107	31.07.2015	45.993,40
...	1107	31.07.2015	6.683,53
...	1108	31.07.2015	55.381,85
...	1108	31.07.2015	7.877,88
...	1109	31.07.2015	65.222,23
...	1109	31.07.2015	9.056,06
...	1110	31.07.2015	38.115,08
...	1110	31.07.2015	5.158,59
...	1111	21.08.2015	28.760,93
...	1111	21.08.2015	3.801,17
...	1112	21.08.2015	59.219,95
...	1112	21.08.2015	7.625,58

- Relativamente às liquidações n.ºs..., ... e ... foi indicado o dia 21-08-2015, com data limite do prazo de pagamento voluntário (documentos n.ºs 22, 24 e 25 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- Dá-se como reproduzidas as facturas que constam dos documentos n.ºs 28 a 42 juntos com o pedido de pronúncia arbitral;
- Nas Facturas FA2011/... (documento n.º 28) FA2011/... (documento n.º 29), FA2011/... (documento n.º 31), FA2011/... (documento n.º 32), FA2011/... (documento n.º 33), FA2011/... (documento n.º 34), FA2011/... (documento n.º 35), FA2011/... (documento n.º 36), FA2011/... (documento n.º 37), FA2011/... (documento n.º 38), FA2011/... (documento n.º 39), FA2011/... (documento n.º 42), faz-se expressa referência a «royalties em razão do contrato celebrado a 1 de Setembro de 2006»;
- A Requerente (então B...) celebrou com a N... o «*Protocolo Financeiro e de Cooperação*» cuja cópia consta do documento n.º 44 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- A Requerente (então B...) celebrou com o Banco L... o «*Protocolo*» cuja cópia consta do documento n.º 45 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- Dá-se como reproduzida o «*Protocolo de Crédito à Habitação*» que consta do documento n.º 43 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, celebrado entre o Q... e R... , Lda, representante em Portugal em regime de franchising da marca C...;
- Em 28-10-2015, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com a petição inicial e que constam do processo administrativo bem como na prova testemunhal.

A testemunha E..., que é revisor oficial de contas, aparentou depor com isenção e com conhecimento directo das matérias sobre que se pronunciou.

Não se provou o alegado pela Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspeção Tributária e no presente processo sobre a Requerente não ter registado na sua contabilidade quaisquer facturas referentes à aquisição de royalties e que a D... não

facturasse quaisquer royalties à Requerente, pois as Facturas FA2011/... (documento n.º 28) FA2011/... (documento n.º 29), FA2011/... (documento n.º 31), FA2011/... (documento n.º 32), FA2011/... (documento n.º 33), FA2011/... (documento n.º 34), FA2011/... (documento n.º 35), FA2011/... (documento n.º 36), FA2011/... (documento n.º 37), FA2011/... (documento n.º 38), FA2011/... (documento n.º 39), FA2011/... (documento n.º 42), fazem expressa referência a «royalties em razão do contrato celebrado a 1 de Setembro de 2006».

Também não se provou que não tivessem sido prestados os serviços indicados nas facturas que constam dos documentos n.ºs 28 a 42, pois a prova testemunhal aponta no sentido contrário.

Não se provou que os preços por hora referidos nas facturas emitidas pela D... sejam exagerados, tendo em conta os gastos gerais que tem de suportar para os seus colaboradores prestarem os serviços que prestaram, nem que tivesse sido efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira comparação entre os preços praticados e os semelhantes prestados por qualquer outra empresa.

3. Excepção da intempestividade do pedido de pronúncia arbitral

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a questão da intempestividade do pedido de pronúncia arbitral quanto a três das liquidações de IVA impugnadas, designadamente as que têm os n.ºs..., ... e

O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 28-10-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira juntou um documento com a sua resposta tem do em vista provar as datas em que ocorreram as notificações.

No entanto, constata-se pelos documentos n.ºs 22, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, que relativamente às quantias liquidadas foi indicado o dia 21-08-2015, como data limite de pagamento voluntário.

Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, o pedido de constituição do tribunal arbitral tem de ser apresentado «no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma».

A alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT estabelece como facto para determinar o prazo de impugnação judicial «o termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte».

Por isso, relativamente a actos de liquidação em que é indicado um prazo de pagamento voluntário, é com o seu termo que se começa a contar o prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Tendo o prazo de pagamento voluntário terminado em 21-08-2015, é manifesto que o pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 28-10-2015, foi-o dentro do prazo de 90 dias.

Improcede, assim, a excepção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

4. Matéria de direito

4.1. Questão do exercício do direito a dedução com facturas indevidamente preenchidas por não fazerem referência a royalties

A Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu a uma correcção relativa a facturas que considerou indevidamente preenchidas emitidas pela empresa D... e que serviram de base a dedução de IVA.

Como pressupostos dessa correcção, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, que

- a D... é a única titular da licença de exploração em Portugal dos direitos relativos às marcas e Know-How que integram o conceito de negócio C..., constituindo a A... sua mandatária para um conjunto de actos de gestão, remunerando-a num montante de 40% do montante facturado em nome da D... .
- a Requerente A... menciona nos contratos de *franchising* que celebra com as diversas agências imobiliárias C... que ser titular dos direitos de uso e licenciamento a terceiros sobre a exploração da actividade de mediação imobiliária sob o 'Conceito de Negócio' e marcas C... em Portugal;
- o direito de entrada como a comissão de exploração exigida pela A... aos seus franchisados consubstanciam royalties, pois correspondem a uma contrapartida

- da cessão de direitos de uso da marca C... e da utilização do seu Know-how, apesar de a A... não classificar o direito de entrada como *royaltie* nas facturas emitidas aos seus clientes;
- não consta na contabilidade ou em qualquer das facturas referentes às aquisições efetuadas pela empresa que a mesma tenha adquirido royalties ou que tivesse procedido a qualquer retenção na fonte sobre quaisquer rendimentos assim qualificáveis;
 - não existe uma cedência de direitos entre a D... e a A...;
 - para a ordem de facturação ser consistente com o definido no contrato entre a D... e a A..., aquela deveria facturar a totalidade dos seus direitos aos franchisados, sendo que a A... deveria facturar 40% desse montante à D... em virtude da sua “comissão” devida em razão do contrato de mandato;
 - de acordo com o contrato celebrado entre a A... e a D..., em 2006-09-01, a A... deveria facturar uma comissão de 40% do valor facturado em nome da D..., mas, a A... não facturou em nome da D..., mas sim em nome próprio, e a D... não facturou à A... 60% do que esta facturou em nome próprio;
 - assim, a facturação da D... à A... emitida em 2011, no valor de €2.525.253,02, ao qual acresceu IVA no montante de €580.608,20 tem implícita um *royaltie* cobrado pela D... à A..., de harmonia com a transmissão de direitos e contrato celebrado entre as partes, e irreal face a horas de trabalho, pelo que se conclui que os descritivos das facturas não correspondem às operações realizadas, pois não representam o descritivo nelas mencionado, mas sim uma forma de debitar *royalties* da D... à A...;
 - isto é, não está inscrito nos documentos a quantidade e denominação usual dos serviços que foram efectivamente prestados, pelo que se conclui que as facturas em análise não foram emitidas em forma legal, pois não cumprem com o exposto na alínea b) do n.º 5 do art.º 36.º do Código do IVA.

A Requerente defende, em suma, o seguinte:

- a Autoridade Tributária e Aduaneira eliminou serviços prestados efectivamente pela D... substituindo-os por *royalties*, com base numa repartição percentual

- estipulada contratualmente há quase 10 anos e no presente não tem aderência à realidade;
- os descritivos constantes das facturas em causa correspondem efectivamente às operações realizadas, não consubstanciando exclusivamente uma forma de debitar *royalties* da D... à Requerente, como pretende a AT;
 - a facturação dos serviços que a D... presta à Requerente tem em consideração diversos componentes, estando incluídos no preço/hora praticados outros custos - nomeadamente, o débito dos *royalties* relativos à marca C...;
 - o montante dos valores/hora indicados, de acordo com a referida fórmula, é normal e não se encontra minimamente desconexo com a realidade, como pretende a AT;
 - a AT não suporta minimamente esta sua consideração, a que chega "apenas com base em regras de evidência empírica económica", sem recurso a quaisquer indicadores económicos ou critérios de natureza semelhante, considerando preenchidos e provados conceitos incertos e abstractos, o que não se integra na discricionariedade técnica a cargo da AT;
 - a AT não procura suportar a sua afirmação com dados concretos, como, por exemplo, uma comparação com valores praticados pela prestação de serviços do mesmo tipo, no mesmo tipo de negócio, nem tendo, obviamente, em conta, os vários componentes do preço/hora determinado por aplicação da fórmula acima descrita.
 - pretender eliminar os serviços efectivamente prestados pela D... e substituí-los por *royalties*, não se sabe com que critério nem com que medida, apelando apenas e em termos incorrectos a uma mera repartição percentual estipulada contratualmente há quase 10 anos e que, no presente, não tem uma total aderência à realidade, é fazer tábua rasa da diferença conceptual da noção de prestação de serviços em sede de IVA;
 - o conceito de prestação de serviços é um conceito funcional e não ontológico, devendo "existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transaccionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido ao

beneficiário" (cfr. Acórdão de 3 de Março de 1994, Caso Tolsma, Proc. C-16/93, p. 1-00743).

- os serviços que foram prestados pela D... à Requerente cabem, naturalmente, no conceito de prestação de serviços;
- para efeitos de IVA, os *royalties*, não configurando uma transmissão, uma aquisição intracomunitária ou uma importação de bem, cabem também na definição de "*prestação de serviço*";
- no valor dos serviços prestados pela D... à Requerente está implícito o pagamento de um *royalty*;
- de acordo com o disposto no artigo 16.º, n.º 1 do CIVA, "...o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro";
- esse valor, que é também subjectivo, e não meramente um valor estimado segundo critérios objectivos, podendo consistir numa soma em dinheiro acordada entre as partes, deverá apresentar sempre um nexo entre os termos do serviço prestado e a contrapartida recebida;
- o preço dos serviços foi calculado com base numa fórmula com diversos componentes, entre os quais o valor do serviço, o valor do royalty incorporado no serviço (que, de resto, o torna possível) e os custos gerais suportados com o serviço;
- actualmente, o valor da marca C... ronda os vinte cinco milhões de euros e o custo da marca para a D... ascendeu em 2011 a um milhão e quinhentos mil euros, pagos por via de serviços prestados pela D... à Requerente;
- esta realidade torna perfeitamente compreensíveis os valores cobrados pela D... à Requerente, estando naturalmente os custos da marca C... implícitos nos serviços prestados pela primeira - e dela indissociáveis por via da titularidade da marca - e, conseqüentemente, nos valores/hora estipulados;
- deste modo, as considerações da AT quanto à desconexão com a realidade do preço/hora praticado pela D... é algo que carece de prova, sendo que tal compete, nos termos das regras de repartição do ónus da prova em processo de

- impugnação, à própria AT, não existindo documento, informação, transacção ou qualquer outra fundamentação que lhe permita suportar tal raciocínio;
- apesar de o preço do serviço ter que incorporar uma parcela a título de *royalties*, não pode a AT desconsiderar todos os serviços que foram efectivamente prestados, invocando simplesmente que o descritivo das facturas não está correcto e que todas elas deveriam mencionar somente *royalties*;
 - não pode a AT, com fundamento num aspecto meramente formal, retirar esta ilação errónea e coarctar o legítimo exercício do direito à dedução do imposto suportado;
 - as situações de exclusão do direito à dedução são excepcionais e reportam-se a casos específicos enunciados pelo legislador nacional em termos taxativos, em função do tipo de despesas em causa;
 - como requisitos objectivos do exercício do direito à dedução do imposto temos, nomeadamente, o facto de o imposto suportado dever constar de factura passada na forma legal (ou seja, deverá obedecer, nos seus requisitos, aos termos gerais previstos no artigo 36.º, n.º5, do CIVA), de se tratar de IVA português, e de a despesa, por si, conferir o direito à dedução do IVA (isto é, não se deve tratar de uma despesa excluída do direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 21.º do CIVA);
 - como requisitos subjectivos do exercício do direito à dedução do imposto determina-se, nomeadamente, que os bens e serviços deverão estar directamente relacionados com o exercício da actividade;
 - o IVA suportado a montante numa determinada operação só é dedutível na medida em que possa estar relacionada a jusante com uma operação efectivamente tributada, devendo a relação ser aferida em função do reporte e inclusão do custo suportado, no preço da operação tributada;
 - é indiscutível a estrita conexão entre as operações a montante e a jusante, ou seja, que os serviços prestados pela D... em função da titularidade da marca para a dinamização e crescimento do negócio têm uma intrínseca conexão com a actividade de exploração da marca junto dos franchisados desenvolvida pela Requerente;

- a existência de uma relação directa e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução é, em princípio, necessária para que o direito à dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão de tal direito;
- admite-se igualmente o direito à dedução a favor do sujeito, passivo, mesmo na falta de uma relação directa e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta;
- no limite, o que se admite sem contudo se conceder, a situação sub judice seria sempre subsumível neste âmbito do direito à dedução internacionalmente reconhecido;
- o TJUE salientou que, na ausência de circunstâncias fraudulentas ou abusivas e sob reserva de regularizações, o direito a dedução permanece adquirido;
- não se está perante uma situação deste tipo, pois não se pretendeu obter qualquer vantagem fiscal;
- ainda que estivéssemos, como pretende a AT, apenas perante o pagamento de royalties, tal montante consubstanciaria a contraprestação de uma prestação de serviços tributável;
- sendo o resultado final em termos de tributação exactamente o mesmo - uma operação tributada à taxa normal do IVA.

A Requerente reconhece que há pagamento de royalties à D... e diz que o seu valor está incluído no valor dos serviços prestados e facturados por esta.

Algumas das facturas juntas pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral, contém a indicação de «*royalties em razão do contrato celebrado a 1 de Setembro de 2006*», como é o caso das Facturas FA2011/... (documento n.º 28) FA2011/... (documento n.º 29), FA2011/... (documento n.º 31), FA2011/... (documento n.º 32), FA2011/... (documento n.º 33), FA2011/... (documento n.º 34), FA2011/... (documento n.º 35),

FA2011/... (documento n.º 36), FA2011/... (documento n.º 37), FA2011/... (documento n.º 38), FA2011/... (documento n.º 39), FA2011/... (documento n.º 42).

Por outro lado, da prova testemunhal decorre terem sido prestados serviços pela D... à B... (antecessora da Requerente) dos tipos indicados nas facturas referidas, sendo certo que estas revelam a natureza dos serviços prestados.

A tese da Requerente de que estão implícitos *royalties* na facturação desses serviços, bem como os custos gerais da D... subjacentes à prestação de serviços pelos seus colaboradores aparenta ser credível, pois o conceito de *royalties* não se reporta apenas à exploração da marca «C... », abrangendo também o *know-how*, constituído (como a própria Autoridade Tributária e Aduaneira refere no Relatório da Inspeção Tributária) por «*informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico*», como se refere na alínea a) do n.º 1 do artigo 94.º do CIRC.

Por outro lado, como bem referiu a testemunha E..., sem se ter esboçado qualquer prova em contrário, não é usual que os mediadores ao apresentarem aos clientes a conta dos seus serviços, designadamente o montante da comissão acordada no contrato de mediação, especifiquem nas facturas qualquer quantia relativa a *royalties*, embora eles estejam implícitos naquele montante a cobrar.

Para além disso, em sede de IVA, não sendo relevante para efeito de determinação da taxa aplicável a facturação explícita dos *royalties* relativos a *know-how* autonomamente ou no âmbito do valor dos serviços prestados em que a experiência adquirida é aplicada, não se pode entender que as facturas em causa, na parte em que não se referem explicitamente a *royalties* não refiram satisfatoriamente os serviços prestados, para efeitos do artigo 36.º, n.º 5, do CIVA, na parte que exige a indicação da «*quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável*».

Por outro lado, mesmo que se entendesse haver deficiência ou irregularidade na facturação do *know-how* pela via utilizada pela Requerente, o princípio da neutralidade do IVA sempre imporia que essas hipotéticas irregularidades formais das facturas, que não põem em causa a cobrança correcta do imposto nem a possibilidade de fiscalização, nem propiciam qualquer vantagem à Requerente, não fossem consideradas obstáculos ao exercício do direito à dedução.

Pelo exposto, conclui-se que, no que concerne a esta questão dos royalties, as liquidações impugnadas enferma de erro sobre os pressupostos de facto e erro sobre os pressupostos de direito [artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do CIVA].

Por isso, procede o pedido de pronúncia arbitral nesta parte, justificando-se a anulação das liquidações impugnadas, na parte respectiva.

4.2. Questão das comissões auferidas pela Requerente relativas ao encaminhamento de crédito para instituições financeiras

A Requerente prestou serviços a instituições financeiras referentes a encaminhamentos de crédito que registou como rendimento nas suas contas contabilísticas ... – Prestações de Serviços/Comissionamento de Processos Isento – e ... -Prestações de Serviços/Comissionamento de Processos c/ IVA.

A Requerente entendeu que os encaminhamentos de crédito que realizou para instituições financeiras registados na conta ... serão enquadráveis na expressão "negociação de créditos" e, como tal, serão operações isentas de IVA, ao abrigo da alínea a) do n.º 27) do artigo 9.º do CIVA.

No que concerne aos serviços prestados ao banco K..., registados na conta..., no valor total de € 84.481,57, a Requerente contabilizou-os com o descritivo "*Rappel – Serviços de Informação necessários à concretização de aquisição imóvel*", e considerou estas operações como sujeitas e não isentas de IVA.

O n.º 27) do artigo 9.º do CIVA estabelece que estão isentas de imposto «*a concessão e a negociação de créditos, sob qualquer forma, compreendendo operações de desconto e redesconto, bem como a sua administração ou gestão efectuada por quem os concedeu*».

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu no Relatório da Inspeção Tributária que «*estes serviços de encaminhamento de crédito não são prestados diretamente pela A..., pois esta não possui lojas de retalho, mas sim pelos seus franchisados, pelo que estes também deverão auferir rendimentos referentes ao denominado encaminhamento de crédito*» e que «*analisando a contabilidade da A..., verificou-se que estes serviços prestados pela A... estarão associados a gastos suportados com a obtenção dos mesmos, designadamente a comissões que são pagas à entidade P..., Lda, contribuinte n.º ...*

(entidade relacionada com a A...). Estas comissões representaram um gasto de €316.219,86 e encontram-se registadas na conta contabilística ... – Comissões».

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu no Relatório da Inspeção Tributária que, em relação aos serviços prestados à N..., M... e Banco L..., os serviços prestados pela A... não podem ser considerados como de "negociação" dado que:

- a actividade da A... consiste na divulgação do protocolo junto dos seus franchisados (entidades independentes), colaborar em campanhas e controlar o volume de negócios;
- a eventual "negociação" dos créditos é realizada pelos franchisados da A... junto dos seus clientes (adquirentes de imóveis), pois são estas entidades que constituem a rede comercial;
- a A... recebe uma comissão sobre as vendas mas não é o intermediário nas relações entre as partes que celebram o contrato de crédito, nem engloba estes serviços na facturação emitida.

Com base nestes pressupostos, entendeu a Autoridade Tributária e Aduaneira que os serviços prestados pela A... e facturados às instituições financeiras correspondem a apenas uma parte das operações, que não englobam a designada "negociação", pelo que os mesmos não podem aproveitar da isenção de IVA prevista nas alíneas a) e b) do n.º 27 do artº 9.º do Código do IVA.

A Requerente defende, em suma, que

- *«não se limita a fornecer aos potenciais clientes informação documental relativa aos produtos financeiros, tendo antes por objectivo conseguir que se concretize entre a entidade bancária e o cliente a celebração de um contrato de crédito que melhor se ajuste à situação financeira e às necessidades/conveniências deste»;*
- *«de uma análise aos contratos relevantes, facilmente de conclui que Requerente, no contexto da promoção das vendas, se compromete perante instituições financeiras a apresentar aos clientes a possibilidade de recurso financiamento junto destas»;*
- *«promovendo, para o efeito, uma série de acções, nomeadamente, a divulgação das respectivas condições de financiamento junto de todas as lojas C..., a*

colocação em todas as lojas C... todo o material necessário para efeitos de divulgação e a participação em campanhas conjuntas»;

- *«os encaminhamentos de crédito que a Requerente realiza para as instituições financeiras são, portanto, e ao contrário do que conclui a AT, qualificados como operações de "negociação de créditos" e, como tal, isentos de IVA».*

No entanto, não se provou que a Requerente desenvolva qualquer actividade especialmente destinada à concretização de cada um dos créditos, sendo certo que a própria Requerente, no artigo 147.º do pedido de pronúncia arbitral, descreve a sua actividade como consistindo em *«apresentar aos clientes a possibilidade de recurso a financiamento junto destas, promovendo para o efeito uma série de acções, nomeadamente, divulgar as condições de financiamento junto de todas as lojas C..., colocar em todas as lojas C... todo o material necessário para efeitos de divulgação e participar em campanhas conjuntas».*

Porém, os contactos com os clientes são efectuados pelos franchisados.

O TJUE tem adoptado um conceito lato de *«operação de negociação de créditos»*, considerando que *«a actividade de negociação é uma actividade de mediação que pode consistir, entre outras coisas, em indicar a uma parte no contrato as ocasiões para celebrar determinado contrato, em entrar em contacto com a outra parte e em negociar em nome e por conta do cliente os detalhes das prestações recíprocas, constituindo a finalidade desta actividade em proceder ao necessário para que ambas as partes celebrem um contrato, sem que o negociador tenha um interesse próprio quanto ao respectivo conteúdo»* (ponto 28 do acórdão do TJUE de 21-06-2007, processo n.º C-453/05).

A actividade de negociação de créditos não pressupõe a necessidade de um contacto directo entre o negociador e as duas partes no contrato de concessão de crédito, pois *«resulta do princípio da neutralidade fiscal que os operadores devem poder escolher o modelo de organização que, do ponto de vista estritamente económico, mais lhes convém, sem correrem o risco de ver as suas operações excluídas da isenção»* (ponto 35 do mesmo acórdão do TJUE).

Mas, *«para serem qualificados de operações isentas na acepção do artigo 13.º, B, alínea d), da Sexta Directiva, os serviços prestados devem formar um conjunto distinto,*

c) Julgar parcialmente improcedente o pedido de declaração de ilegalidade das referidas liquidações, nas partes restantes.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **760.440,14**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **11.016,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente na percentagem de 13,32% e a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira na percentagem de 86,68%.

As percentagens têm como pressuposto que, sem considerar juros compensatórios, o valor das correcções relativas a dedução de IVA é de € 580.808,20 e o valor das correcções relativas à consideração de isenção de IVA é de € 89.229,57, percentagens estas de são de 86,68% e de 13,32%.

Lisboa, 25-05-2016

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Ricardo Jorge Rodrigues Pereira)

(Susana Maria Afonso Claro)