

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 694/2018-T

Tema: IRC – Dedutibilidade de gastos – Operações com território com regime fiscal claramente mais favorável.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Nuno Cunha Rodrigues e Dr. Hélder Faustino (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 07-03-2019, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., ..., ..., ...-... Lisboa (doravante “Requerente) apresentou, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”) pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) n.º 2017..., referente ao exercício de 2014, e dos actos de liquidação de Juros Compensatórios n.ºs 2017... e 2017..., a que corresponde a Demonstração de Acerto de Contas n.º 2017... (Compensação n.º 2017...), da qual resulta imposto a pagar no valor de € 4.090.184,82.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 28-12-2018.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 15-02-2019 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 07-03-2019.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente.

Em 27-05-2019 realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunhal e decidido que o processo prosseguisse com alegações simultâneas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 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).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma acção inspectiva à Requerente ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2016..., relativa ao exercício fiscal de 2014;
- B) Nessa acção inspectiva foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

II.3.2. Enquadramento Fiscal

Em termos fiscais, o início de atividade da sociedade A... ocorreu em 2012-10-02, encontrando-se a mesma enquadrada:

-» Em "atividades de mediação imobiliária" (CAE principal: 68311), e;

—» Pela "administração de imóveis por conta de outrem" (CAE secundário: 68321).

Em sede de IRC a sociedade enquadra-se no regime de tributação geral, sendo que para efeitos de IVA vigora o regime de tributação normal de periodicidade mensal, desde 2015-01-01.

(...)

II.3.3. Breve Análise Documental/Atividade Exercida

A atividade exercida pela A... consiste na mediação imobiliária, angariando clientes (os proprietários de imóveis) e promovendo a venda ou o arrendamento dos imóveis angariados. Por vezes esta sociedade também promove a venda ou o arrendamento de imóveis angariados por outras sociedades de mediação imobiliária.

A A... assume a denominação comercial de "B..." nas faturas que emite. A denominação comercial de "B..." é também utilizada pelas sociedades C... e D..., que participam no Capital Social da A... .

(...)

Os rendimentos obtidos pela A... resultam em especial de comissões pela intermediação na venda de imóveis de propriedade dos seus clientes ou angariados por outras mediadoras imobiliárias.

Para cada imóvel angariado pela A..., para venda ou arrendamento, é atribuído um número de identificação (doravante designado por ID), o qual é mencionado nas

faturas emitidas por esta sociedade juntamente com a morada de localização do imóvel.

Os gastos suportados pela A... e de valores consideráveis encontram-se registados na conta de "Fornecimentos e Serviços Externos", nas subcontas de subcontratos, trabalhos especializados, honorários e comissões. De acordo com os documentos de suporte aos registos contabilísticos, os gastos registados nas referidas subcontas, consistem em

- Comissões faturadas por nacionais, pessoas singulares ou colectivas, que angariam imóveis em nome da A... e promovem a sua venda (subcontas: subcontratos, honorários e comissões);*
 - Recibos emitidos por cidadãos naturais da República Popular da China, relativos a "compensações pela compra de apartamentos" (subconta de comissões);*
 - Faturas emitidas por entidades não residentes no território nacional, essencialmente sedeadas em Hong Kong, (subconta de trabalhos especializados)*
- Parte das faturas emitidas por sociedades nacionais, prestadoras de serviços à A..., mencionam apenas "serviços de consultoria" ou "serviços de consultoria e gestão" ou ainda "serviços de consultoria imobiliária", sem qualquer outra indicação sobre os serviços efetivamente prestados. No entanto, para as faturas, que se encontram nas condições referidas, a A...:*
- Anexou um documento interno, no qual identifica os imóveis (morada e ID) e os cálculos das comissões a pagar por cada imóvel intervencionado por estes prestadores de serviços¹, ou;*
 - Apresentou quadro elaborado, no qual identifica os imóveis (morada e ID) com a indicação do valor da comissão a pagar por cada imóvel intervencionado.*

Estes elementos apresentados permitem colmatar as insuficiências dos requisitos mencionados no nº 5 do artigo 36º do Código do IVA (CIVA).

Os documentos internos emitidos pela A... relativos aos cálculos das comissões a pagar por cada imóvel intervencionado, com a indicação da morada e do ID, também se encontram anexos aos documentos eletrónicos (fatura-recibo) emitidos por pessoas singulares, residentes em território nacional, que prestam serviços a

esta sociedade. No entanto, o montante calculado pela A..., relativo às comissões a pagar é sempre superior ao valor base inscrito nos documentos eletrónicos, pelo facto de esta sociedade abater ao valor das comissões calculadas os encargos que suportou relativos ao fornecimento de bens e serviços utilizados por estes prestadores de serviços (comunicações, fotocópias, serviços jurídicos, etc.).

*No que respeita aos gastos suportados com o fornecimento de bens e serviços (comunicações, fotocópias, serviços jurídicos, etc), utilizados pelas sociedades nacionais prestadoras de serviços, a A... fatura-os às referidas sociedades. O rendimento proveniente desta faturação encontra-se refletido na conta de "Prestações de Serviços", em outros serviços (subconta: despesas administrativas).
(...)*

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

Com base na análise documental e nos esclarecimentos prestados", foram efetuadas correções, quer em sede de Imposto sobre o Rendimento de pessoas Coletivas (IRC), quer em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentando (IVA).

III.1. Fundamentação das Correções

Nos subpontos seguintes encontram-se discriminadas e fundamentadas as correções efetuadas,

III.1.1. Emissão de Nota de Crédito

Através da análise às subcontas de descontos e abatimentos em serviços prestados e respetivas regularizações do IVA a favor do sujeito passivo, detetou-se que nestas subcontas foi registada a nota de crédito nº .../000004 de 2014-06-04. emitida pela A... ao seu cliente "E..., Lda." (NIPC:...) (Anexo III - folha 1), sem a prova de que o seu cliente teve conhecimento das rectificações inerentes à nota de crédito e que foi reembolsado do IVA que lhe foi faturado, de acordo com o disposto no nº 5 do artigo 78 do Código do IVA.

Movimentos contabilísticos inerentes à nota de crédito nº ... /000004

SUBCONTAS	DENOMINAÇÃO	DÉBITO	CRÉDITO
72.8.22	Abatimentos em Serviços Prestados	49.894,31 €	
24.3.4.1	Regularizações a Favor da Empresa	11.475,69 €	
21.1.1.1.719	E... , Lda.		61.370,00 €

Em esclarecimentos (em resposta à notificação de 2017-02-01), o sujeito passivo refere que a emissão da nota de crédito teve origem no não pagamento de fatura por parte do cliente "E... Lda.", e que "encetou" várias diligências junto do cliente com vista à assinatura da nota crédito, tendo este por diversas vezes referido que se deslocaria às instalações da A..., "mas insiste em não o fazer" (Anexo II - folha 18 e páginas 35 e 36). Os documentos apresentados pelo sujeito passivo para justificar a emissão da nota de crédito nº .../000004 foram os seguintes (Anexo III - folha 2, páginas 3 e 4):

-> Fotocópia da fatura nº .../000180 (datada de 2014-04-16) emitida à sociedade "E..., Lda.", por comissões de serviços de mediação imobiliária prestados pela A... para o imóvel identificado pelo ID..., no valor total de € 183.370,00 (valor com IVA incluído);

-> Fotocópia de um cheque pertencente à conta nº ... da "...", emitido à ordem da A..., em 2014-05-2014, pelo valor de € 115.000,00, sem a identificação do titular da conta.

A prova de que o adquirente dos serviços teve conhecimento da ratificação do valor tributável e respetivo imposto, referida no nº 5 do artigo 78º do CIVA, não refere que os documentos emitidos para esse fim tenham que ser assinados, bastando a existência de correspondência, registada, endereçada ao adquirente dos serviços, com a remessa da nota crédito e com a indicação, em texto autónomo, de que a mesma se refere às ratificações dos valores faturados em determinada fatura.

Na consulta à base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), relativa ao cruzamento dos anexos O e P da IES, verificou-se que a divergência existente entre os valores declarados pela A... e aqueles que foram declarados pelo seu cliente "E..., Lda.", corresponde ao valor total inscrito na nota de crédito nº .../000004 de € 61.370,00, indicando o desconhecimento por parte do cliente da

A... da emissão desta nota de crédito, para a ratificação dos valores que lhe foram faturados (Anexo III - folha 3).

Posteriormente, em 2017-04-06, o sujeito passivo vem esclarecer que após as diversas diligências efetuadas junto do cliente foi possível obter a assinatura da nota de crédito no dia 31 de março de 2017 (Anexo II-folha 26).

Para comprovar esse facto, o sujeito passivo remeteu a esta Direção de Finanças a fotocópia simples de uma certificação efetuada à data de 2017-03-31, como sendo respeitante à nota de crédito nº .../000004, a qual apresenta uma rubrica de alguém não identificado. Nesta certificação requerida pela A... à advogada F... (NIF:...), não é identificado, no texto do registo online dos atos dos advogados (na Ordem dos Advogados), o documento que foi certificado/autenticado (Anexo III - folhas 4 e 5, páginas 7 a 10).

A fotocópia simples da certificação remetida, que o sujeito passivo associou à nota de crédito nº ... (rubricada por alguém não identificado, em 2017), não prova que o seu cliente "E..., Lda." teve conhecimento, em 2014, das ratificações dos valores da fatura nº .../000180 (base tributável e IVA) efetuadas pela A... .

Face ao exposto o registo da nota crédito nº .../000004, emitida pela A... ao seu cliente " E..., Lda", originou:

- Uma redução nos rendimentos declarados no valor de € 49.894,31, considerada indevida, nos termos dos artigos 18º nº 1 e 20º nº 1 alínea a), ambos do CIRC, e;*
- Uma regularização indevida de IVA a favor do sujeito passivo no valor de € 11 475,69, de acordo com o disposto no nº 5 do artigo 78 do Código do IVA*

III.1.2. Gastos Suportados sem Rendimentos Conexos

Através da análise documental constatou-se existirem gastos registados na contabilidade, sem que os mesmos se encontrem associados aos rendimentos declarados pela A..., relativos a:

- Comissões faturadas por prestadores serviços nacionais, e;*
- Aquisições para Imóveis de Propriedade de Terceiros*

A) Comissões

A A... registou na sua contabilidade gastos relativos a um imóvel localizado na Rua ..., para o qual não foi atribuído o número do ID, nem identificado qualquer rendimento obtido por esta sociedade proveniente de serviços de mediação imobiliária. Estes gastos ascenderam a € 149.416,40 e referem-se a comissões faturadas por prestadores de serviços nacionais, que angariam imóveis em nome da A... e promovem a sua venda (Anexo III - folhas 6 a 9, páginas 11 a 17).

Prestador de Serviços (Comissões)	NIF	Nº Fatura	Data	Valores			Nº Interno
				Líquido	IVA	Total	
QQ... Lda.	...	2014/32	12-06-2014	93.500,00 €	21.505,00 €	115.005,00 €	
RR... Lda.	...	11/2014 (FA)	18-06-2014	35.361,79 €	8.133,21 €	43.495,00 €	
SS... Lda. (1)	...	FTB - 22	24-06-2014	20.554,61 €	4.727,56 €	25.282,17 €	
Totais				149.416,40 €	34.365,77 €	183.782,17 €	

(1) O valor líquido corresponde ao valor base da comissão mencionado nos documentos internos emitidos pela A...

Com base nas faturas emitidas por estes prestadores de serviços, a A... deduziu o IVA que lhe foi faturado no montante total de € 34 365,77.

De acordo com escritura pública de compra e venda apresentada pelo sujeito passivo, este negócio não teve a intervenção de mediador imobiliário e foi realizado entre a sociedade "G..., Lda." (NIPC:...), na qualidade de vendedora da fração autónoma A do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia de ... (correspondente ao R/C do nº ... da Rua ..., em Lisboa), e a sociedade "H..., Lda." (NIPC:...), na qualidade de adquirente da referida fração (Anexo III - folhas 10 a 12, páginas 19 a 24).

Quanto à sociedade adquirente da referida fração autónoma, a "H..., Lda.", refere-se o seguinte (Anexo III - folha 13):

- Desde 2014-05-27, que esta sociedade é representada pelas mesmas pessoas que exercem funções de gerência na A..., I... e J...;
- Em 2014-06-11, a "H..., Lda." procedeu à venda da fração autónoma que adquiriu à sociedade "G..., Lda.", tendo a mesma sido adquirida por um cidadão natural da República Popular da China.

Não havendo intervenção de mediador imobiliário, aquando da aquisição da fração autónoma A do prédio urbano, localizado na Rua ..., pela "H..., Lda.", então os gastos suportados pela A..., com as comissões faturadas por prestadores de serviços nacionais, corresponderem a serviços de mediação imobiliária prestados à "H...,

Lda.", relativos à venda da referida fração autónoma ao cidadão natural da República Popular da China.

Face à inexistência de faturação emitida pela A... que titule rendimentos provenientes da sua intervenção na mediação da transmissão do direito de propriedade da fração autónoma A do prédio urbano, localizado no R/C do nº ... da Rua ...:

- A verba de € 149.416,40, relativa aos gastos que suportou em comissões faturadas por prestadores de serviços nacionais e relacionados com a referida fração autónoma, não pode ser aceite para efeitos fiscais, nos termos do nº 1 do artigo 23º do CIRC (no âmbito de uma atividade económica, tem de existir conexão entre o gasto suportado e o rendimento obtido de forma a garantir rendimentos sujeitos a IRC), e;
- A dedução do IVA de € 34 365,77 suportado, nestas comissões, é considerada indevida, nos termos do nº 1 do artigo 20º do CIVA.

B) Aquisições para Imóveis de Propriedade de Terceiros

Na contabilidade da A... foram contabilizados gastos relativos à aquisição de mobiliário de quarto (incluindo colchão), placa para fogão e portão elétrico, no montante total de € 5.394,70 (Anexo III - folhas 14 a 16, páginas 27 a 32).

Fornecedores	NIPC	Nº Fatura	Data	Valores Faturados		Conta Registo	Nº Interno
				Líquido	IVA		
K... Lda	...	BIA	27-02-2014	392,17 €	90,20 €	62.3.1.2	
TT... Lda	...	1400/000577	05-05-2014	2.032,52 €	467,48 €	62.3.1.2	
UU... Lda. (1)	...	FAC FAT/2763	09-07-2014	650,01 €	- €	62.3.4	
VV... Lda. (2)	...	1/745	17-09-2014	2.320,00 €	533,60 €	62.2.6.2	
Totals				5.394,70 €	1.091,28 €		

(1) Fatura registada em gastos com a inclusão do IVA
(2) Fornecimento de portão.

Com base nestas faturas a A... deduziu o IVA de € 1.091,28

Em esclarecimentos o sujeito passivo indicou que parte das aquisições mencionadas nestas faturas teve como destinos imóveis de propriedade dos seus clientes (Anexo II - folhas 5,8 e 28, páginas 9, 10,16, 55 e 56 e Anexo III-folha 17).

Quanto à fatura nº 81A, emitida pela sociedade "K..., Lda" relativa à aquisição de placa para fogão, o sujeito passivo indicou-a como sendo referente a obras realizadas na sua loja dos ... (o local da sede). Para além desta fatura nada ter a ver com aquisição de materiais de construção, a mesma menciona que a descarga da placa para fogão foi efetuada na Rua ..., nº... na ... (Anexo III - folha 14 e 17).

A A... apenas recebe comissões pela venda dos imóveis que tem a seu cargo, enquanto mediadora imobiliária, não existindo registos de rendimentos associados às aquisições referidas anteriormente

Atendendo ao exposto, os gastos suportados na aquisição de mobiliário, placa para fogão e portão elétrico para imóveis de propriedade dos clientes da A... . no montante total de € 5.394.70, não pode ser aceite para efeitos fiscais, nos termos do nº 1 do artigo 23º do CIRC, assim como a dedução do IVA suportado de € 1.091,28 é considerada indevida, de acordo com o disposto no nº 1 do artigo 20º do CIVA

III.1.3. Gastos Relativos a Trabalhos de Construção

Na subconta de conservação e reparação foram registadas duas faturas relativas a trabalhos de construção, no montante total de € 14 894,70. Com base nestas faturas a A... deduziu o IVA que lhe foi faturado, no valor de € 3.425.78 (Anexo III - folha 18, páginas 35 e 36).

Emitentes das Faturas	NIPC	Fatura Nº	Data	Descritivos Das Faturas	Valores Faturados		Conta Registo Interno	Nº
					Líquido	IVA		
I...	...	10.2.2014004	27-01-2014	Trabalhos Corretivos - Trabalhos de Construção Civil	4.894,70 €	1.125,78 €	62.2.6.2	
M...	...	FA 201400004	01-04-2014	Trabalhos Gerais de Construção	10.000,00 €	2.300,00 €	62.2.6.2	
Totais					14.894,70 €	3.425,78 €		

O descritivo constante destas faturas não discrimina os serviços que foram prestados, nem o local onde os mesmos se realizaram, assim como indica tratarem-se de serviços de construção civil.

Para além das faturas não conterem todos os requisitos formais, quanto à sua emissão, elencados no nº 5 do artigo 36º do CIVA, tudo indica que estamos perante operações de inversão do sujeito passivo quanto a liquidação do imposto, nos termos da alínea j) do nº 1 do artigo 2º do CIVA. No entanto, sobre inversão do sujeito passivo também não existe qualquer menção nas faturas da expressão "IVA

- autoliquidação", nos termos do nº 13 do artigo 36º, assim como o IVA foi faturado pelos próprios emitentes das faturas.

Por notificação foi solicitado ao sujeito passivo que apresentasse os orçamentos fornecidos pelos emitentes das faturas com a devida indicação do local da obra (Anexo II - folhas 5 e 8, páginas 9,10 e 16). Em resposta ao solicitado, o sujeito passivo limitou-se a indicar, em anexo aos esclarecimentos apresentados, que estas faturas corresponderam a obras na loja dos ... (no local da sede da A...) (Anexo II - folha 28, páginas 55 e 56 e Anexo III - folha 17).

Tendo em conta o verificado e as indicações do sujeito passivo, quanto às faturas emitidas pelas sociedades "L..., Lda." e "M..., Lda., relativas a "trabalhos de construção", não é possível determinar de forma clara e inequívoca se os gastos suportados pela A... respeitam a obras nas suas instalações ou se os mesmos titulam operações de terceiros assumidas por esta sociedade

Em função do exposto:

- A verba de € 14 894,70, relativa ao registo das faturas emitidas pelas sociedades "L..., Lda." e "M..., Lda.", não pode ser aceite como gasto para efeitos fiscais, nos termos do nºs. 1 e 3 do artigo 23º do CIRC, e;
- A dedução do IVA de € 3.425,78, mencionado nas referidas faturas, é considerada indevida, nos termos do nº 1 do artigo 20º do CIVA.

III.1.4. Registo de Recibos Emitidos por Cidadãos Naturais da República Popular da China

Na conta de "Fornecimentos e Serviços Externos" (em comissões isentas de IVA - Cidadãos Chineses) foram registados dois recibos emitidos por pessoas singulares, naturais da República Popular da China, no montante total de € 64 600,00 (Anexo III - folhas 19 e 20, páginas 37 a 39).

EMITENTES DE RECIBOS	RECIBO Nº	DATA EMISSÃO	DESCRIPTIVO DOS RECIBOS	TOTAL	CONTA SNC
N...	001/2014	20-05-2014	Compensation regarding the purchase of apartment at ... condominio, Lisbon	32.300,00 €	62.2.5.04
Q...	001/2014	20-05-2014	Compensation regarding the purchase of apartment at ... condominio, Lisbon	32.300,00 €	62.2.5.04
TOTAL				64.600,00 €	

De acordo com o descritivo destes recibos, estamos perante compensações atribuídas pela A..., na qualidade de mediadora imobiliária, pela compra de apartamentos, em que os pagamentos por estas compensações deveriam ser efetuados para contas do Banco ..." (atual "..."), com os números de identificação bancária (NIB) ... (titulada por N...) e ... (titulada por O...).

Em termos contabilísticos, as subcontas de "Fornecedores" em nome dos emitentes dos recibos foram saldadas através de um documento interno de "Operações Diversas" (nº...). em que os valores mais significativos mencionados neste documento consistiram em movimentos, a débito e crédito, relativos a regularizações em subcontas de "Fornecedores" e "Clientes" (Anexo III - folhas 20 e 21. páginas 40 a 42).

Através da análise bancária, constatou-se existirem apenas duas transferências bancárias nacionais, no montante de € 5.000,00 cada, para as referidas contas bancárias (em 2014-06-19). No entanto, estas transferências bancárias foram consideradas como parte do pagamento das faturas nºs 18/2014 e 19/2014, emitidas pela sociedade "P..." (Anexo III - folhas 76 a 78 e 80, páginas 151 a 156 e 160), sediada em Hong Kong, como adiante se refere.

Por consulta à base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) identificaram se os apartamentos adquiridos pelos emitentes dos recibos e o vendedor dos mesmos.

IDENTIFICAÇÃO PRÉDIO URBANO	LOCALIZAÇÃO	VALOR VENDA	VENDEDOR	NIPC	ADQUIRENTE	NIF	DATA ESCRITURA
... S R	... Nº LISBOA	500.000,00 €	R... LDA	...	N...	...	28-03-2014
... P R	... Nº LISBOA	500.000,00 €	R... LDA	...	Q...	...	14-03-2014

Em esclarecimentos, o sujeito referiu que os recibos emitidos pelos cidadãos N... e Q... não corresponderam a nenhum acordo de promoção da atividade da A..., mas a uma obrigação de compensar os referidos senhores, em resultado das exigências determinadas pelos mesmos para a aquisição dos apartamentos, as quais não foram respeitadas. Estas exigências referiam-se a obras a executar nos apartamentos e ao fornecimento de mobiliário igual ao do andar modelo (Anexo II - folha 10. página 20).

A A..., em relação às frações autónomas identificadas, faturou apenas comissões à sociedade "R..., Lda.", pela sua intermediação neste negócio, no valor de € 169.105,69 (valor líquido de imposto) por cada apartamento (fatura n.º 1400/115 de 2014-03-13 e fatura n.º 1400/000154 de 2014-03-27) (Anexo III - folha 22, páginas 43 e 44).

Não sendo a A... a proprietária dos apartamentos adquiridos pelos referidos senhores, não lhe compete compensá-los pelos "melhoramentos" exigidos para a aquisição dos mesmos.

Mesmo que esses melhoramentos fossem assumidos pela A..., os mesmos teriam de estar refletidos na sua contabilidade, através da emissão de faturas (à sociedade "R... Lda " ou aos cidadãos N... e Q...) e do registo de recebimentos das verbas a restituir pela não concretização dos trabalhos exigidos, o que não se verificou. Acresce ainda o facto de não existirem documentos que comprovem a efetiva restituição das verbas mencionadas nos recibos, aos seus emitentes.

Atendendo ao exposto, a verba de € 64 600,00, registada na contabilidade do sujeito passivo como um gasto, não pode ser aceite para efeitos fiscais, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

III.1.5. Registo de Faturas Emitidas por não Residentes

Conforme foi referido anteriormente, na conta de "Fornecimentos e Serviços Externos" (em várias subcontas de trabalhos especializados) foram registadas faturas emitidas por não residentes em território nacional, em especial por empresas localizadas em Hong Kong.

Os gastos inerentes a esta faturação ascenderam a € 6.506.599,65 (Anexo III - folhas 23 a 155, páginas 45 a 309).

ENTIDADES EMITENTES DE FATURAS	LOCALIZAÇÃO	TOTAL FATURADO	CONTA SNC (1)	DESIGNAÇÃO RELATÓRIO
S...	HONG KONG	1.956.564,32 €	62.2.1.3.1.500	S...
P... (2)	HONG KONG	1.980.840,00 €	62.2.1.3.1.501	P...
T... (2) (3)	HONG KONG	280.500,00 €	62.2.1.3.1.502	T...
U...	HONG KONG	111.750,00 €	62.2.1.3.1.507	U...
CC...	HONG KONG	1.255.786,20 €	62.2.1.3.1.508	CC...
V...	HONG KONG	76.500,00 €	62.2.1.3.1.509	V...
W...	MACAU	150.780,48 €	62.2.1.3.1.511	W...
X... () (4)	... CHINA	72.800,00 €	62.2.1.3.1.506	X...
Y...	... CHINA	69.182,63 €	62.2.1.3.1.513	Y...
EE... (5)	LONDRES (6)	7.246,02 €	62.2.1.3.1.505	EE...
Z... (SE ...)	SUÉCIA	49.650,00 €	62.2.1.3.1.503	Z...
AA... () LTD (CY ...)	CHIPRE	438.000,00 €	62.2.1.3.1.510	AA...
DD... () LTD (CY ...)	CHIPRE	57.000,00 €	62.2.1.3.1.512	DD...
TOTAL DOS GASTOS REGISTRADOS NA CONTABILIDADE		6.506.599,65 €		

(1) Fornecimentos e Serviços Externos - subcontas de Trabalhos Especializados.
(2) Erro contabilístico corrigido - Fatura da T... de € 25.000,00 registada na subconta da P...
(3) No extrato de conta a T... encontra-se identificada por "..."
(4) Marca comercial de ...
(5) Com escritórios na China (...)
(6) Sem número de registo do IVA.

Através da análise documental, relativa aos pagamentos das faturas emitidas por sociedades não residentes em território nacional, verificou-se o seguinte:

- Os pagamentos das faturas emitidas pelas sociedades S..., T..., U..., V..., W..., X..., Y..., Z..., AA..., foram efetuados por transferências bancárias internacionais para contas tituladas por estas sociedades;

-» Os pagamentos das faturas emitidas pela sociedade P..., localizada em Hong Kong foram efetuados por transferências bancárias nacionais para duas contas no "Banco ..." (NIB:..., titulada por N... e NIB:..., titulada por O...) e para uma conta no "... " (NIB:...), titulada pela "BB..., R. L.", NIPC:...) (Anexo III - folhas 52 a 88, páginas 103 a 175) Para cada uma das contas no "Banco ..." foram transferidas as verbas de € 5.000,00, relativas a parte do pagamento das faturas n.ºs 18/2014 e 19/2014, emitidas pela P... (Anexo III - folhas 76 a 78 e 80, páginas 151 a 156 e 160). enquanto que para a conta titulada pela "BB..., R. L.", no "...", foram transferidos todos os outros pagamentos das faturas emitidas pela P... à A..., Acresce ainda, que nos documentos de suporte aos registos contabilísticos encontra-se uma declaração da P... emitida em nome da sociedade D..., na qual é indicado o NIB e a referida sociedade de advogados, na qualidade de recetora dos pagamentos a efetuar à P... (Anexo III - folha 89, páginas 177 e 178);

-» *Os pagamentos das faturas emitidas pela sociedade CC..., localizada em Hong Kong, foram processados através de (Anexo III - folhas 116 a 131, páginas 231 a 262):*

- *Duas transferências bancárias internacionais para uma conta titulada por esta sociedade e localizada na cidade de ... na República Popular da China ("..." - Conta nº OS...) (Anexo III - folhas 116, 117, 120 e 121, páginas 231 a 233 e 240 a 242);*
- *Seis transferências bancárias nacionais para a mesma conta utilizada para os pagamentos das faturas da P..., ou seja, para a conta titulada pela sociedade "BB..., R. L.", no "..." (NIB:...);*

Duas transferências bancárias nacionais para a conta com o IBAN: PT... sem qualquer indicação sobre o titular da conta (Anexo III - folhas 129 a 131, páginas 257 a 262).

Quanto aos prestadores serviços (marketing, consultoria, publicidade e comissões) não residentes no território nacional, há que atender:

- *À autoliquidação do IVA, nos termos da alínea a) nº 6 do artigo 6º do CIVA, a qual só foi efetuada pelo sujeito passivo a partir do mês de setembro de 2014. Considerando que a A... realiza operações ativas tributáveis e sendo-lhe conferido o direito à dedução do imposto autoliquidado", estamos perante uma operação nula, ou seja, sem qualquer influência no imposto apurado pelo sujeito passivo nas declarações periódicas do IVA que submeteu à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), no primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2014;*
- *Ao disposto na alínea r) do nº 1 do artigo 23º-A do CIRC, quanto à dedutibilidade dos gastos para o apuramento do lucro tributável, no caso das entidades sedeadas em Hong Kong que estão sujeitas a um regime de tributação claramente mais favorável, conforme portaria 292/2011 de 8 de novembro (aplicável ao exercício de 2014);*
- *Ao pagamento dos serviços a entidades não residentes, considerados rendimentos obtidos em território nacional, de acordo com o disposto no nº 6 da alínea c) do nº 3 do artigo 4º do CIRC, sujeitos a tributação por retenção na fonte a título definitivo*

à taxa de 25%, nos termos da alínea g) do n.º 1 e n.ºs. 3 e 4 do artigo 94.º do mesmo diploma legal.

No que respeita à tributação em território nacional de rendimentos pagos a entidades não residentes, o artigo 98.º do CIRC estabelece que não existe a obrigação de efetuar retenção na fonte, sempre que por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos pela entidade não residente não seja atribuída ao estado da fonte do rendimento ou seja apenas limitada". Esta condição está dependente da apresentação de formulário (modelo 21-RFI) ou no caso específico de Hong Kong, o mesmo deve acompanhar o certificado de residência fiscal emitido pelas autoridades competentes daquele território, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 98.º do CIRC.

Conforme foi referido anteriormente, em 2016-12-15, procedeu-se a notificação do sujeito passivo, nos termos dos artigos 29.º, 37.º e 42.º do RCPITA e artigo 23-A n.º 1 alínea r) e n.ºs. 7 e 8 do CIRC, na pessoa de J..., na qualidade de gerente, para no dia 27 janeiro de 2017, apresentar a prova efetiva de que os encargos com as empresas sediadas em Hong Kong corresponderam a operações efetivamente realizadas e não tiveram um carácter anormal ou montante exagerado (Anexo II - folhas 1 a 3, páginas 1 a 5). Solicitou-se também:

- A justificação do motivo de parte dos pagamentos das faturas emitidas pela CC..., localizada em Hong Kong, terem sido efetuados a entidade distinta e localizada em território nacional;*
- A apresentação dos documentos referidos no n.º 2 do artigo 98.º do CIRC. que comprovassem a dispensa de retenção na fonte dos rendimentos pagos a não residentes;*
- A apresentação de documentos que comprovassem os encargos suportados com as sociedades não residentes em território nacional e não localizadas em Hong Kong.*

Quanto ao pagamento das faturas emitidas pela CC..., o sujeito passivo esclareceu que os pagamentos foram efetuados para os dados bancários indicados por esta

sociedade, por solicitação escrita, a qual não foi apresentada Acresceu ainda, que de acordo com a informação que lhe foi prestada, os dados bancários pertencem ao mandatário que presta serviços à CC... em território nacional (Itens 61 a 63 dos esclarecimentos apresentados pelo sujeito passivo -Anexo ti - folha 15 e página 29). Os documentos apresentados pelo sujeito passivo, nos termos do nº 2 do artigo 98º do CIRC, para comprovação da dispensa de retenção na fonte dos rendimentos pagos a não residentes, consistiram:

- Nos originais dos formulários (modelo 21-RFI), emitidos em nome das sociedades W... (Macau), Y... (...- China), Z... (Suécia), AA... (Chipre) e DD... (Chipre), certificados pelas autoridades fiscais competentes, obedecendo aos requisitos de dispensa de retenção na fonte do imposto, previstos no artigo 98º do CIRC;*
- Em fotocópias simples dos certificados de residência, relativos às sociedades S..., T..., U..., CC... e V..., sedeadas em Hong Kong;*
- Em fotocópia simples do certificado de residência emitido pelas autoridades de Hong Kong, em nome da sociedade X..., localizada em ..., capital da província de ..., da República Popular da China, cujo pagamento da única fatura emitida por esta sociedade teve como destino uma conta titulada por si e localizada em Hong Kong Quanto à apresentação dos certificados de residência, refere-se que posteriormente foram remetidos a esta Direção de Finanças fotocópias simples de certificações efetuadas pela advogada F... (NIF:...), em 2017-03-31, dos referidos certificados de residência, com base na verificação dos originais exibidos a esta advogada em 2013 ou em 2014, como adiante se refere.*

No que se refere aos esclarecimentos e aos documentos apresentados pelo sujeito passivo, em resposta à notificação de 2016-12-15, a maioria é insuficiente para comprovar a efetiva realização dos serviços faturados por não residentes, tendo sido necessário recorrer à cooperação administrativa intracomunitária com a República do Chipre, em relação à sociedade cipriota AA..., emitente de faturas no montante global de € 438.000,00.

Aliás, apesar de terem sido mencionadas nos esclarecimentos do sujeito passivo, todas as empresas não residentes em território nacional e emitentes de faturas,

entende-se que apenas foram descritos os serviços prestados por aquelas que se encontram localizadas na República Popular da China e na Região Administrativa Especial de Hong Kong, não havendo qualquer referência para os emitentes de faturas localizados na Região Administrativa Especial de Macau ou residentes na Suécia ou no Chipre.

A) Gasto Suportado em Documento Emitido em Nome de Terceiros

A A... registou na sua contabilidade a verba de € 7.246,02 (em "Fornecimentos e Serviços Externos" - Trabalhos Especializados), com base na fatura nº P..., datada de 2014-02-28, emitida pela sociedade EE..., localizada em Londres, em nome de "... (localizada em Sintra), no valor de a £ 5.950, sem que conste na mesma os números de identificação fiscal do emitente (VAT number) e do destinatário (Anexo III - folha 140, páginas 279 e 280).

Trata-se de um gasto assumido pela A..., em que o documento de suporte (fatura) foi emitido em nome de outra entidade, não sendo o mesmo aceite para efeitos fiscais, de acordo com o disposto no artigo 23º, nºs. 1, 3 e 4, do CIRC.

B) Faturas Emitidas por Empresas de Hong Kong

A faturação emitida por empresas localizadas em Hong Kong à A... ascendeu a € 5.661.940,52 (Anexo III - folhas 23 a 133, páginas 45 a 265).

ENTIDADES EMITENTES DE FATURAS	LOCALIZAÇÃO	DESCRIPTIVO DAS FATURAS	TOTAL FATURADO	CONTA SNC (1)
S...	HONG KONG	Marketing and Consulting Services in China	1.956.564,32 €	62.2.1.3.1.500
P...	HONG KONG	Marketing and Advertising Services in China	1.980.840,00 €	62.2.1.3.1.501
T...	HONG KONG	Marketing and Consulting Services in China	280.500,00 €	62.2.1.3.1.502
U...	HONG KONG	Commission	111.750,00 €	62.2.1.3.1.507
CC...	HONG KONG	Market Research Services in China	1.255.786,20 €	62.2.1.3.1.508
V...	HONG KONG	Commission (Wu Dong)	76.500,00 €	62.2.1.3.1.509
TOTAL DOS GASTOS			5.661.940,52 €	

De acordo com do descritivo destas faturas, estamos perante "serviços de marketing e consultoria na China", serviços de "marketing e publicidade na China", "serviços de pesquisa de mercado na China" e "comissões".

Considerando o disposto no artigo 23º-A do CIRC (aplicável ao exercício de 2014), temos:

"Artigo 23º-A

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

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 suje/to passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

7 - O disposto na alínea r) do n.º 1 aplica-se igualmente às importâncias indiretamente pagas ou devidas, a qualquer título, às pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento do seu destino, presumindo-se esse conhecimento quando existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, entre o sujeito passivo e as referidas pessoas singulares ou coletivas, ou entre o sujeito passivo e o mandatário, fiduciário ou interposta pessoa que procede ao pagamento às pessoas singulares ou coletivas

8 - A Autoridade Tributária e Aduaneira notifica o sujeito passivo para produção da prova referida na alínea r) do n.º 1, devendo, para o efeito, ser fixado um prazo não inferior a 30 dias.

Esta norma visa claramente combater operações evasivas, por meio de pagamentos a favor de entidades não residentes e estabelecidas em jurisdições de fiscalidade privilegiada, de modo a que os rendimentos gerados e localizados em Portugal não sejam transferidos para locais com regimes fiscais mais favoráveis, com tributação reduzida ou inexistente e tradicionalmente avessos à colaboração de informações para efeitos fiscais. No entanto, relativamente à não dedutibilidade dos gastos suportados, foi introduzida uma cláusula de salvaguarda que opera mediante a

prova do sujeito passivo, cabendo ao mesmo demonstrar o cumprimento, cumulativo de duas condições:

- *Os gastos corresponderem a operações efetivamente realizadas, e;*
- *Não tiveram um carácter anormal ou um montante exagerado. Trata-se duma dupla prova que incumbe ao sujeito passivo demonstrar que:*
- *Os gastos se materializaram em atos efetivos, não bastando a mera existência formal de contratos, faturas e transferências bancárias;*
- *Os gastos não são anormais ou excessivos, ou seja, que constituem a justa remuneração dos serviços, podendo, nomeadamente, ser comparáveis com gastos relativos a serviços análogos.*

Quando se trata de entidades não residentes em Portugal e localizadas em jurisdições de fiscalidade privilegiada, como é o caso de Hong Kong, não basta "revestir" as operações contabilísticas com documentos formais (contratos, faturas, transferências bancárias) é necessário que existam provas efetivas da prestação dos serviços por parte dos prestadores dos mesmos.

Como prova da efetiva realização dos gastos (em resposta à notificação de 2016-12-15), o sujeito passivo apresentou os seguintes elementos:

—» Uma descrição sobre (itens 7 a 60 dos esclarecimentos do sujeito passivo - Anexo II - folhas 10a 15, páginas 20 a 29):

- *A aplicação da alínea r) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, quanto à dedutibilidade dos gastos para o apuramento do lucro tributável, em concreto, no que respeita às cláusulas de salvaguarda, com a transcrição de frases ou parágrafos de Acórdãos do CAAD, que se limitam a evidenciar as condições de prova incumbidas ao sujeito passivo e referidas anteriormente;*
- *Os serviços faturados pelas empresas residentes na República Popular da China, incluindo a Região Administrativa Especial de Hong Kong, que consistiram em atividades de promoção (publicitação e divulgação dos imóveis a cargo da A...) para a captação de interessados em investir no mercado português, em que estas empresas funcionaram também como elos de ligação entre o investidor chinês e promotor português;*

- *A necessidade de recorrer a empresas localizadas na sua maioria na República Popular da China incluindo a respetiva Região Administrativa Especial de Hong Kong, baseada no aumento substancial na procura de imóveis por parte de nacionais de Estados terceiros (em particular, oriundos de países asiáticos) para obtenção de uma autorização residência (concedida pela Lei nº 29/2012, de 9 de agosto), em que a A..., por antecipação a outros operadores nacionais, estabeleceu relações comerciais e contratuais com entidades sedeadas nos países em que os investidores tipo são nacionais;*
 - *A razoabilidade dos montantes faturados, considerados como normais para o mercado onde estas empresas atuam e em que os referidos montantes podem ser comparáveis, tendo em conta a variedade de entidades que cobraram "comissões" da mesma grandeza, ou seja, como entidades distintas e Independentes entre si. atuam no mesmo mercado e praticam valores iguais ou muito semelhantes;*
 - *A aceitação por parte dos clientes da A... em pagarem montantes mais elevados pelos serviços de mediação imobiliária prestados por esta sociedade, justificados pelo recurso a operadores estrangeiros.*
- » Os contratos/acordos celebrados entre a A... e as sociedades localizadas em Hong Kong (S..., P..., T..., U..., CC... e V...), todos redigidos em inglês e relativos a serviços análogos (divulgação dos imóveis a cargo da A...), em que os contratos/acordos com as sociedades U..., CC... e V..., mencionam de forma mais exaustiva os serviços inerentes à ligação entre o investidor chinês e a A..., no que respeita à obtenção de documentos oficiais. Apesar da analogia existente nos serviços, as percentagens de remuneração a atribuir em função do valor de venda dos imóveis, variam entre 1% e 25%" (17% para a S..., 16% para a P..., 1% para a T..., 20% para a U..., 25% para a CC... e 20% para a V...) (Anexo III - folhas 156 a 167, páginas 311 a 334);*
- > Quadros elaborados com a indicação da morada e do ID dos imóveis vendidos com a participação da A..., enquanto mediadora imobiliária, e intervencionados pelas empresas não residentes em território nacional (Anexo III - folhas 168 a 171, páginas 335 a 342),*

-> *Quadro elaborado onde consta para cada imóvel, entre outros dados, o número do ID, a morada de localização, valor de venda, o(s) número(s) das fatura(s) emitida(s) pela A... e o montante total da comissão faturada por esta sociedade aos clientes, e os números das faturas emitidas pelos não residentes em território nacional e respetivos montantes faturados (Anexo III - folhas 172 a 175, páginas 343 a 349). Como suporte a elaboração deste quadro, o sujeito passivo anexou:*

- *Quase todas as escrituras públicas de compra e venda dos imóveis.*
- *Os contratos de mediação imobiliária e aditamentos aos mesmos para justificar a aceitação, por parte dos clientes da A... em pagamento comissões superiores pela intervenção de operadores estrangeiros nestes negócios;*
- *As faturas emitidas pela A... aos seus clientes, e;*
- *As faturas emitidas pelas sociedades não residentes em território nacional (incluindo uma fatura da CC... emitida em nome da sociedade "H..., Lda.", relativa ao ID...-Anexo III -folhas 172 e 176, páginas 344 e 351).*

Com base nos documentos apresentados pelo sujeito passivo, procedeu-se à análise dos mesmos através da elaboração de um quadro (Anexo III - folhas 177 e 178).

Desta análise foram verificadas as seguintes situações:

-» *De acordo com as fotocópias das escrituras públicas de compra e venda, relativas aos imóveis vendidos com a participação da A..., enquanto mediadora imobiliária, e indicados como intervencionados pelas empresas emitentes de faturas não residentes em território nacional, os adquirentes têm quase todos residência na República Popular da China, mas nenhum deles reside na Região Administrativa Especial de Hong Kong ou de Macau, nem na Suécia ou no Chipre;*

-» *Considerando as indicações fornecidas pelo sujeito passivo, existem faturas emitidas por mais do que uma das empresas sedeadas em Hong Kong, para o mesmo imóvel, sem que fosse apresentada uma justificação, por parte do sujeito passivo, para esta situação;*

— *A mesma situação foi verificada com a sociedade sueca Z..., ou seja existem faturas emitidas por esta empresa sueca e faturas emitidas por empresas localizadas em Hong Kong, para os mesmos imóveis;*

- Tendo em conta as indicações do sujeito passivo, as sociedades S... e T..., localizadas em Hong Kong, emitiram faturas pela sua intervenção num negócio exclusivamente português, relativo à venda de duas frações autónomas de prédios urbanos, identificadas pelos ID... e ID... em que o rendimento obtido pela A..., neste negócio, é inferior aos gastos que suportou com as faturas emitidas pelas empresas localizadas em Hong Kong. De acordo com a escritura pública de compra e venda, as frações autónomas foram vendidas pela sociedade "FF..., S.A." (NIPC:...) e adquiridas pela sociedade "H..., Lda." (Anexo III - folha 172, 177 e 179 a 182. páginas 344, 353 e 357 a 363);

> No que se refere às percentagens de remuneração faturadas pelas empresas localizadas em Hong Kong, calculadas com base no preço de venda dos imóveis (segundo os contratos/acordos apresentados), e respeitantes a serviços análogos, as mesmas variaram entre os 0,96 % e os 25%.

Refere-se ainda, que de acordo com as indicações constantes do quadro elaborado pelo sujeito passivo, a fatura nº 14001 de 2014-03-20, emitida pela sociedade U..., no montante de € 27.000,00, não corresponde a nenhum serviço, a mesma foi emitida no sentido de não perder este operador/parceiro, na sequência de um negócio que não foi concretizado (Anexo III - folhas 169 e 175 e páginas 338 e 349). Atendendo ao exposto, refere-se que com base nos documentos formais (faturas, contratos/acordos e transferências bancárias internacionais e inclusive nacionais para contas de terceiros ou sem identificação dos beneficiários) e nos esclarecimentos e documentos adicionais apresentados pelo sujeito passivo, não é possível determinar a efetiva realização dos serviços faturados pelas empresas sedeadas em Hong Kong, nem que os pagamentos efetuados pela A... às referidas empresas corresponderam à justa remuneração dos serviços, pelos seguintes motivos:

-> Estando estas empresas habilitadas a publicitar e a divulgar os imóveis a cargo da A..., não foi evidenciada a prática de qualquer campanha publicitária ou equivalente, por parte dos emitentes de faturas;

-»*Funcionando estas entidades como elos de ligação entre o investidor chinês e a A..., não foram apresentados documentos que demonstrassem esta ligação;*

-> *Sendo estas empresas independentes entre si, não se entende qual delas "angariou" os adquirentes para os imóveis a cargo da A..., havendo mais do que uma empresa a emitir faturas para o mesmo "negócio", inclusive para um "negócio" estritamente português;*

—> *Considerando as escrituras públicas de compra e venda dos imóveis, constata-se que a maioria dos adquirentes residem na República na Popular da China, mas nenhum deles reside na Região Administrativa Especial de Hong Kong, não sendo entendível a necessidade da A... ter recorrido, maioritariamente, a empresas localizadas em Hong Kong, para publicitarem e divulgarem os imóveis e agirem, inclusive, como elos de ligação entre o investidor chinês e o promotor português, quando poderia ter recorrido, a operadores localizados, nomeadamente, nas cidades de ... (...) e ... ou em cidades das província de Guangdong e Zeijiang, locais de residência da maioria dos adquirentes do imóveis;*

-> *Havendo analogia nos serviços faturados também não se entende que as percentagens de remuneração, aplicadas sobre o preço de venda dos Imóveis, variem entre 0,96% e 25%*

Em função do exposto, a verba de € 5661.940,52 registada na contabilidade como um gasto ("Fornecimentos e Serviços Externos" - Trabalhos Especializados), proveniente de faturas emitidas pelas empresas S... P... T..., U..., CC... e V..., não pode ser aceite para efeitos fiscais, estando a mesma sujeita a tributação autónoma à taxa de 35%, conforme o disposto no disposto nos nºs 1 e 8 do artigo 88º do CIRC, sendo o valor do imposto correspondente a esta tributação de € 1.981.679,18 (€ 5.661.940.52 X 35%)

C) Faturas Emitidas por Empresa de Macau

A A... registou na sua contabilidade ("Fornecimentos e Serviços Externos" — Trabalhos Especializados) gastos no montante de € 150.780,48, com base em duas

faturas emitidas pela sociedade W..., localizada em Macau (Anexo III - folhas 134 a 136, páginas 267 a 272).

FTURA Nº	DATA EMISSÃO	DESCRIPTIVO FATURAS	TOTAL	CONTA SNC
035-2014	16-04-2014	Promotional and Marketing Service Held in China	48.780,48 €	62.2.1.3.1.511
042-2014	16-05-2014	Promotional and Marketing Service Held in China	102.000,00 €	62.2.1.3.1.511
TOTAL			150.780,48 €	

De acordo com o descritivo destas faturas. estamos perante "serviços promocionais e de marketing realizados na China", sem que seja possível determinar quais os rendimentos obtidos pela A., associados a estes gastos.

Conforme já foi referido anteriormente, o sujeito passivo, em resposta à notificação de 2016-12-15, mencionou a W... nos esclarecimentos apresentados, sem se referir à mesma na descrição dos serviços prestados. No entanto, considera-se que a descrição do sujeito passivo sobre as empresas localizadas na República Popular da China incluía também a Região Administrativa Especial de Macau, apesar de só ter sido feita alusão às empresas localizadas na Região Administrativa Especial de Hong Kong (Anexo II - folhas 10 a 15, páginas 19a 29).

Assim, os serviços realizados pela W... consistiram em atividades de promoção (publicitação e divulgação dos imóveis a cargo da A...) para a captação de interessados em investir no mercado português, em que esta empresa funcionou também como elo de ligação entre o investidor chinês e promotor português. O recurso aos serviços da W..., bem como a outras empresas localizadas na República Popular da China e na Região Administrativa Especial de Hong Kong, baseou-se no aumento substancial na procura de imóveis por parte de nacionais de Estados terceiros (em particular, oriundos de países asiáticos) para obtenção de uma autorização residência (concedida pela Lei nº 29/2012, de 9 de agosto), em que a A..., por antecipação a outros operadores nacionais, estabeleceu relações comerciais e contratuais com entidades sedeadas nos países em que os investidores tipo são nacionais.

No quadro elaborado pelo sujeito passivo, referido na alínea anterior deste subponto, foi incluída a W... (Anexo III - folha 175, página 349), constando como

anexo ao referido quadro, a escritura pública de compra e venda de um dos imóveis a cargo da A... e indicado como intervencionado pela sociedade macaense, os contratos de mediação imobiliária, as faturas emitidas pela sociedade portuguesa aos seus clientes e as faturas emitidas pela W... . No entanto, não foram apresentados outros documentos que pudessem relacionar os gastos suportados com as faturas emitidas pela W... e os rendimentos obtidos pela A... associados a estes gastos.

A existência de um contrato/acordo realizado entre a A... e a W..., assim como a escritura pública de compra e venda de um dos imóveis e os contratos de mediação imobiliária realizados entre a A... e os seus clientes, não determina a evidência dos serviços descritos pelo sujeito passivo, para justificar a emissão das faturas da W..., sem que haja outros documentos que possam atestar sua participação na venda de imóveis a cargo da A... (no âmbito de uma atividade económica, tem de existir conexão entre o gasto suportado e o rendimento obtido).

Face ao exposto, a verba de € 150.780,48 registada na contabilidade como um gasto não pode ser aceite para efeitos fiscais, nos termos do n.ºs. 1 e 3 do artigo 23º do CIRC.

D) Faturas Emitidas por Empresas do Chipre

A A... registou na sua contabilidade ("Fornecimentos e Serviços Externos" - Trabalhos Especializados) gastos no montante de € 495.000,00, com base em faturas emitidas pelas sociedades AA... e DD..., localizadas no Chipre (Anexo III - folhas 144 a 155, páginas 287 a 309).

ENTIDADES EMITENTES DE FATURAS	DESCRIPTIVO DAS FATURAS	TOTAL FATURADO	CONTA SHC
AA... (CY)	Our fee in Connection With the Service Rendered for Marketing & Consultancy in China	438.000,00 €	62.2.1.3.1.510
DD... (CY)	Our fee in Connection With the Service Rendered for Consultancy on Working Effectively to Attract third Country Investors to Europe	57.000,00 €	62.2.1.3.1.512
TOTAL		495.000,00 €	

De acordo com o descritivo destas faturas, estamos perante "taxas conexas com serviços de marketing e consultoria na China" ou " taxas conexas com serviços prestados de consultoria para atrair investidores de países terceiros para a

Europa", sem que seja possível determinar quais os rendimentos obtidos pela A..., associados a estes gastos.

Tanto a AA... como a DD... encontram-se registadas no VIÉS, respetivamente, pelas atividades de "agentes do comércio por grosso misto sem predominância" e "consultoria para os negócios e outra consultoria para a gestão" (Anexo III - folha 183, página 365 e 366)

Conforme já foi referido anteriormente, o sujeito passivo, em resposta à notificação de 2016-12-15, mencionou as sociedades AA... e DD... nos esclarecimentos apresentados, sem se referir às mesmas na descrição dos serviços prestados, os quais incluíram apenas as entidades residentes na República Popular da China (Anexo II -folhas 10a 15, páginas 19 a 29).

No quadro elaborado pelo sujeito passivo, referido na alínea B) deste subponto, foram incluídas as sociedades AA... e DD..., constando como anexo a este quadro, as escrituras públicas de compra e venda dos imóveis a cargo da A..., os contratos de mediação, as faturas emitidas pela sociedade portuguesa aos seus clientes e as faturas emitidas pelas sociedades cipriotas.

De acordo com as indicações constantes do quadro elaborado pelo sujeito passivo e os documentos adicionais apresentados, as sociedades cipriotas tiveram intervenção na venda de imóveis a cidadãos residentes na República Popular da China, não existindo, portanto, uma relação de proximidade entre os operadores contratados pela A... e os adquirentes dos imóveis a cargo desta sociedade (Anexo III - folhas 174 e 178, página 348 e 355).

Considerando o montante global envolvido nas faturas emitidas pela sociedade AA... de € 438.000,00. recorreu-se a cooperação administrativa intracomunitária com a República do Chipre, no sentido de entender a associação desta sociedade cipriota com a venda dos imóveis, a cargo da A... a cidadãos residentes na República Popular da China.

Nos esclarecimentos obtidos em sede de cooperação administrativa intracomunitária não existe uma descrição sobre a atividade desenvolvida AA..., nomeadamente se esta sociedade atua no mercado imobiliário. No entanto,

procedeu-se à análise conjunta dos documentos apresentados pelo sujeito passivo e aqueles que foram obtidos em sede de cooperação administrativa intracomunitária, tendo-se verificado o seguinte:

— A AA... para justificar a emissão de faturas à A..., apresentou quatro faturas que lhe foram emitidas por um operador residente em Pequim, com a descrição de "serviços de consultoria para atrair clientes chineses para Portugal". De acordo o descritivo das faturas do operador de Pequim, "os clientes chineses atraídos para Portugal" foram os senhores GG..., HH..., II... e JJ... (Anexo III - folhas 184 e 185, páginas 367 a 370);

— De acordo com as escrituras públicas de compra e venda dos imóveis, apresentadas pelo sujeito passivo para justificar a intervenção da AA... na venda dos imóveis a seu cargo, os adquirentes que constam das referidas escrituras públicas são os senhores KK..., LL... e MM... (Anexo III-folhas 174 e 178, páginas 348 e 355).

Desta verificação, entre os documentos obtidos em sede de cooperação administrativa intracomunitária e aqueles que foram apresentados pelo sujeito passivo, resulta apenas uma correspondência válida, relativa ao cidadão LL... que adquiriu dois imóveis à sociedade portuguesa "NN..., S.A" (NIPC:...). Para este negócio foram declarados os rendimentos obtidos pela A..., provenientes dos serviços de mediação imobiliária que prestou à referida sociedade nacional, através das faturas n.ºs 1400/000188 e 1400/000189, emitidas em 2014-04-21 (ID1...e IDID...),

Por consulta à base de dados da AT, constatou-se que os senhores GG..., II... e LL... (mencionados nas faturas emitidas pelo operador de ... à AA...) adquiriram, em 2014, imóveis localizados em território português. De acordo com a localização dos imóveis adquiridos pelos referidos senhores, não existem rendimentos declarados pela A..., provenientes de serviços de mediação imobiliária prestados aos vendedores destes imóveis.

No que respeita aos gastos suportados com a emissão de faturas da AA..., foi indicada pelo sujeito passivo (no quadro que elaborou) a fatura n.º2014/002 de

2014-03-19. no valor de € 118.000,00, como correspondente a serviços prestados por esta sociedade cipriota para a aquisição dos imóveis pelo senhor HH... .

Em relação aos montantes faturados pelas sociedades cipriotas AA... e DD..., no valor global de € 495.000,00, aceita-se como justificado (apenas pela correspondência no adquirente dos imóveis) o gasto suportado pela A... no valor de € 118 000,00, mencionado na fatura n° 2014/002, emitida pela A... .

Atendendo ao exposto, não se aceita para efeitos fiscais os gastos suportados pela A... no valor de € 377.000,00 (€ 495 000,00 - € 118.000,00), nos termos dos n°s 1 e 3 do artigo 23° do CIRC, com a emissão de faturas das sociedades cipriotas A... e DD..., pelos seguintes motivos:

—> O sujeito passivo não apresentou documentos adicionais (para além dos contratos/acordos) que pudessem atestar que as faturas emitidas pelas sociedades cipriotas corresponderam, efetivamente, à angariação de adquirentes residentes/naturais da República Popular da China, para os imóveis que tinha a seu cargo;

—> Pelos documentos obtidos em sede de cooperação administrativa intracomunitária, fornecidos pela própria AA... e relativos a um operador de Pequim que lhe faturou serviços pela angariação de cidadãos residentes/naturais da República Popular da China para adquirentes de imóveis em território português, apenas se considera a possibilidade da AA... ter tido intervenção em negócios da A..., relativos à aquisição de dois imóveis pelo senhor JJ...;

—> De acordo com os documentos apresentados pela AA... esta sociedade cipriota faturou à A..., serviços pela angariação de adquirentes, naturais da República Popular da China, para imóveis localizados em território nacional, para os quais não existem rendimentos declarados por esta sociedade portuguesa por serviços prestados aos vendedores desses imóveis.

E) Faturas Emitidas por Empresa da Suécia

A A... registou na contabilidade, como gasto a verba de € 49.650,00, com base em duas faturas, emitida pela sociedade sueca Z... (SE...) e com o descritivo de "Service fee" ("Taxa de Serviço") (Anexo III - folha 141 a 143, página 281 a 286).

FTURA Nº	DATA EMISSÃO	DESCRIPTIVO FATURAS	TOTAL	CONTA SNC
14013	22-04-2014	Service fee	38.150,00 €	62.2.1.3.1.507
14062	23-10-2014	Service fee	11.500,00 €	62.2.1.3.1.507
TOTAL			49.650,00 €	

O sujeito passivo, em resposta à notificação de 2016-12-15, mencionou a sociedade Z... nos esclarecimentos apresentados, sem se referir à mesma na descrição dos serviços prestados, os quais incluíram apenas os operadores residentes na República Popular da China (Anexo II - folhas 10 a 15, páginas 19 a 29).

No quadro elaborado pelo sujeito passivo, referido na alínea B) deste subponto, foi incluída a sociedade Z... (Anexo III - folhas 172 e 174, páginas 343 e 348), constando como anexo a este quadro, as escrituras públicas de compra e venda dos imóveis a cargo da A..., os contratos de mediação, as faturas emitidas pela sociedade portuguesa aos seus clientes e as faturas emitidas pela referida sociedade sueca.

De acordo com as indicações constantes do quadro elaborado pelo sujeito passivo e documentos adicionais apresentados, a sociedade sueca Z... teve intervenção na venda de imóveis a cidadãos residentes na República Popular da China, não existindo, portanto, uma relação de proximidade entre o operador sueco contratado pela A... e os adquirentes dos imóveis a cargo desta sociedade portuguesa (Anexo III - folhas 172, 174, 177 e 178, páginas 343, 348, 353 e 355).

Tendo em conta as indicações mencionadas no referido quadro, constata-se que para a venda dos mesmos imóveis, a A... suportou gastos inerentes à emissão de faturas pela sociedade sueca Z... e à emissão de faturas pelas sociedades S... e U..., sedeadas em Hong Kong, sem que fosse apresentada qualquer justificação para esta situação.

De acordo com a base de dados da AT, a sociedade Z... encontra-se registada no VIES, desde 2013-02-01, pela atividade de "comércio por grosso de vestuário e calçado" (Anexo III - folha 186).

Atendendo ao exposto e tendo em conta as disposições constantes dos n.ºs. 1 e 3 do artigo 23.º do CIRC, a verba € 49.650,00 faturada pela empresa sueca Z... e considerada pelo sujeito passivo como um gasto do exercício, não pode ser aceite para efeitos fiscais, não havendo uma justificação lógica para existência deste gasto, assim como a prova documental encontra-se bastante deficitária, assente em faturas com o descritivo de "Service fee" ("Taxa de Serviço"), sem qualquer outra referência que possa indicar a participação da Z... em serviços de medição imobiliária e considerando ainda o facto desta sociedade sueca ter declarado exercer uma atividade comercial ligada ao sector do vestuário e calçado (VIES).

(...)

F) Rendimentos Pagos a Entidades Não Residentes Em Território Nacional ¹

III.1.6 - Gastos Suportados com Vestuário, Calçado e Acessórios

Em várias subcontas da conta de "Fornecimentos e Serviços Externos" (publicidade e propaganda, ferramentas e utensílios de desgaste rápido e despesas de representação) foram registadas faturas emitidas em nome da A..., relativas à aquisição de vestuário, calçado e acessórios (malas e óculos de sol), no montante global de € 4.011,50 (Anexo III - folhas 200 a 206, páginas 399 a 412),

¹ Relativamente à correcção relativa a «Rendimentos Pagos a Entidades Não Residentes Em Território Nacional», a Requerente diz que apresentou uma reclamação graciosa autónoma (artigo 233.º do pedido de pronúncia arbitral), pelo que não se inclui no objecto deste processo.

Emitentes	NIF	Fatura Nº	Data	Gasto Considerado	IVA Deduzido	Conta Registo	Nº Interno
VV...		FS 001114/000268	11-01-2014	83,61 €	- €	62.6.6	13057
WW...		53	14-02-2014	93,15 €	- €	62.6.6	23062
WW...		56	15-02-2014	400,90 €	- €	62.6.6	23063
WW...		68	21-02-2014	46,50 €	- €	62.6.6	23089
XX...		Doc. Nº A861020141/227	27-02-2014	103,80 €	- €	62.6.6	23091
YY...		FAC C13/2	01-05-2014	880,00 €	- €	62.6.6	53004
ZZ...		Despesas de Representação		1.607,96 €	- €		
		FT20145026001052	08-02-2014	113,70 €	26,15 €	62.3.1.2	23043
AAA...		FS 014485	15-02-2014	99,59 €	22,91 €	62.3.1.2	23064
BBB...		FR D/11	15-02-2014	523,58 €	120,42 €	62.3.1.2	23069
		Fer. Utens. D. Rápido		736,87 €	169,48 €		
YY...		FAC C13/4	08-11-2014	1.666,67 €	383,33 €	62.2.2.2	113079
		Publicidade e Propaganda		1.666,67 €	383,33 €		
		Totais		4.011,50 €	552,81 €		

FS - Fatura Simplificada Doc. - Documento

Com base nas faturas registadas nas subcontas de ferramentas e utensílios de desgaste rápido e publicidade e propaganda, foi deduzido o IVA mencionado nas mesmas.

Estes gastos suportados pela A... não se encontram relacionados com a atividade exercida por esta sociedade e apresentam características de âmbito particular, como tal não podem ser aceites para efeitos fiscais, nos termos do nº 1 do artigo 23º do CIVA, assim a dedução do IVA de € 552,81, é considerada indevida, de acordo com o disposto no nº 1 do artigo 20º do CIVA.

Quanto aos gastos registados na subconta de despesas de representação, os mesmos foram sujeitos a tributação autónoma à taxa de 10%, de acordo com o disposto no nº 7 do artigo 88º do CIRC, em que imposto considerado pelo sujeito passivo de € 160,80, correspondente a esta tributação, deve ser desconsiderado.

III.1.7. Despesas de Representação

Na subconta de deslocações e estadas foram registados gastos que devido às suas características ou pela ausência de outros elementos justificativos dos mesmos, deveriam ter sido considerados como despesas de representação, as quais estão sujeitas a tributação autónoma à taxa de 10%, conforme o disposto no nº 7 do artigo 88º do CIRC.

Emittentes Faturas	NPC	Nº Fatura	Data Emissão	Valor Total Faturado	Nº Interno	OBS
CCC...		58239	11-04-2014	260,00 €	43100	Abjamento de III... (1)
CCC...		1169	10-04-2014	520,00 €	43101	Abjamento de JJJ... (1)
CCC...		58219	10-04-2014	520,00 €	43102	Abjamento de F... (1)
CCC...		58298	13-04-2014	520,00 €	43103	Abjamento de KKK... (1)
CCC...		58215	10-04-2014	260,00 €	43104	Abjamento de LLL... (1)
CCC...		1137	10-04-2014	260,00 €	43105	Abjamento de MMM... (1)
CCC...		1190	10-04-2014	780,00 €	43107	Abjamento de NNN... (1)
CCC...		1150	10-04-2014	520,00 €	43108	Abjamento de OOO... (1)
CCC...		1045	09-04-2014	520,00 €	43109	Abjamento de PPP... (1)
DDD...		FT 2014/65	28-11-2014	1.620,00 €	113018	Fornecimento de serviço de jantar
DDD...		FT 2014/52	05-12-2014	1.530,00 €	123020	Fornecimento de serviço de jantar
EEE...		VD 89.140001/1400047	20-01-2014	7.213,36 €	12013	Despesas de deslocação (2)
FFF...		VD 2014000/5138	25-08-2014	3.640,00 €	82018	Despesas de viagem e alojamento (2)
GGG...		VD 2014000/5132	22-08-2014	1.408,07 €	82017	Passagem aérea Lisboa/Hong Kong/Lisboa (2)
GGG...		VD 02.2014/10698	22-09-2014	2.127,00 €	92038	Viagem a Paris (2)
HHH...		01062014/3204	01-10-2014	1.616,00 €	103067	Passagem aérea e alojamento - Xangai (2)
GGG...		VD 02.2014/10827	12-11-2014	730,00 €	112038	Participação convenção Remax - Barcelona (2)
GGG...		VD 02.2014/10831	12-11-2014	50,00 €	112039	Despesa de viagem convenção B... - Barcelona (2)
GGG...		VD 02.2014/10976	23-12-2014	1.226,00 €	122003	Despesa de viagem (2)
GGG...		VD 02.2014/10980	23-12-2014	900,00 €	122004	Despesa de viagem (2)
				Total	26.220,43 €	

OBS -- Observações
 (1) Encargos suportados com pessoas não pertencentes ao quadro de pessoal da A...
 (2) Sem identificação da(s) pessoa(s) beneficiária(s) e por vezes sem a indicação do local de destino

Os gastos suportados pela A... com base nas faturas evidenciadas neste quadro, referem-se às seguintes situações:

-> Gasto suportados e não reembolsados, relativos ao alojamento de fornecedores de serviços (comissionistas) (Anexo II - folhas 5, 8 e 28, páginas 10, 17 e 56 e Anexo III - folhas 207 a 211, páginas 413 a 421);

-> Gastos suportados com jantares de montantes consideráveis (Anexo III - folhas 211 a 213, páginas 422 a 425);

-> Encargos relativos a deslocações e viagens, sem que as faturas identifiquem a(s) pessoa(s) beneficiária(s) e por vezes nem os locais de destino são mencionados (Anexo III - folhas 213 a 217, páginas 426 a 434). O sujeito passivo associa estes gastos à atividade de mediação imobiliária (angariação de clientes e promoção dos imóveis junto de potenciais adquirentes), e sem apresentar documentos que confirmem a identidade dos "viajantes", alega que as viagens foram realizadas pelos sócios da A... I..., J..., OO... e PP... (Anexo II - folhas 5, 9, 28 e 29, páginas 10, 18, 56 e 57) Quanto à indicação/identificação "sumária" dos sócios da A..., refere-se que:

- Esta sociedade tem como sócios as sociedades C... e D..., que exercem a mesma atividade da A... . As funções de gerência na A... são exercidas por I... e J...;
- A C... tem exclusivamente como sócio-gerente o senhor I..., o único detentor do Capital Social desta sociedade. As viagens indicadas como realizadas por este

senhor poderiam ter sido efetuadas em representação de qualquer uma das sociedades, C... ou A...;

• A D... tem como sócios-gerentes, OO... e J.... As viagens indicadas como realizadas por estes senhores (sempre juntos na qualidade de viajantes) poderiam ter sido efetuadas em representação da referida sociedade;

• Relativamente ao senhor PP..., desconhece-se quais as sociedades onde o mesmo possa ter quota.

Em função do exposto, a verba apurada como despesas de representação de € 26.220,43 está sujeita a tributação autónoma à taxa de 10% (artigo 88º, nº 7, do CIRC), sendo o valor do imposto inerente a estas despesas de €2.662,04.

III.2. Apuramento do Total das Correções

Face às situações descritas nos subpontos anteriores, deste Capítulo, foram efetuadas correções técnicas, em sede de IRC e IVA, que assumem os montantes abaixo indicados:

— Em sede de IRC

(1) Anulação Indevida de Serviço Prestados		49.894,31 €	49.894,31 €
— Artigos 18º e 20º do CIRC			
Fundamentação: III.1.1.			
(2) Gastos não Dedutíveis			6.484.934,32 €
— Artigo 23º do CIRC		822.993,80 €	
Fundamentação:			
• III.1.2. alínea A)	149.416,40 €		
• III.1.2. alínea B)	5.394,70 €		
• III.1.3.	14.894,70 €		
• III.1.4.	64.600,00 €		
• III.1.5. alínea A)	7.246,02 €		
• III.1.5. alínea C)	150.780,48 €		
• III.1.5. alínea D)	377.000,00 €		
• III.1.5. alínea E)	49.650,00 €		
• III.1.6.	4.011,50 €		
— Artigo 23ºA do CIRC		5.661.940,52 €	
Fundamentação: III.1.5. alínea B)			
(3) Total das Correções (1) + (2)			6.534.828,63 €

Fundamentação	Imposto Corrigido	
III.1.5. alínea B)	Tributação Autónoma (artigo 88º, nº 8, do CIRC)	1.981.679,18 €
	Tributação Autónoma (artigo 88º, nº 7, do CIRC)	2.501,24 €
III.1.6.	→ A desconsiderar	160,80 €
III.1.7.	→ A considerar	2.662,04 €
III.1.5. alínea F)	Retenções na fonte (artigo 94º do CIRC)	671.684,82 €
	Total do Imposto em Falta	2.655.865,24 €

(...)

IX. DIREITO DE AUDIÇÃO - FUNDAMENTAÇÃO

Em conformidade com os artigos 60º da Lei Geral Tributária e 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, foi notificado o sujeito passivo, através do seu mandatário, sobre o Projeto de Relatório de

Inspeção Tributária pelo do nosso ofício n.º..., datado de 2017-08-01, no sentido de possibilitar o exercício do Direito de Audição prévia, tendo-lhe sido concedido, um prazo de 15 dias para exercer esse direito.

Em 2017-08-18, o Direito de Audição do sujeito passivo A... deu entrada nesta Direção de Finanças (entrada n.º 2017... - Anexo IV - folhas 1 a 9, páginas 1 a 17), em que os fundamentos apresentados, relativos às correções propostas, baseiam-se em transcrições de frases e parágrafos do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, para salientar o facto dos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) terem procedido a correções, em IRC e IVA, sem atenderem aos documentos e esclarecimentos apresentados pela A..., ao longo do procedimento inspetivo, "o que, naturalmente, conduziu a conclusões erradas que não se poderão manter na justa medida em que são flagrantemente ilegais".

Quanto à ilegalidade das correções propostas entende-se da leitura ao Direito de Audição, que a aplicação das normas fiscais inerentes a estas correções, não têm qualquer relevância face aos esclarecimentos/explicações e aos documentos fornecidos pelo sujeito passivo, ao longo do procedimento inspetivo e "ignorados e desconsiderados" pelos SIT (itens 2 a 61 do Direito de Audição).

As transcrições de frases e parágrafos do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, introduzidas no Direito de Audição, respeitam, maioritariamente, às conclusões das fundamentações inerentes a cada uma das correções propostas, sem que fossem evidenciados todos os factos que se encontram subjacentes às mesmas, originando interpretações diferentes daquelas que constam do referido projeto (itens 4 a 49). Como as correções propostas encontram-se devidamente fundamentadas no Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, não se vislumbra a necessidade de voltar a descrevê-las, sob pena de repetição.

Acresce-se ainda que no item 53 do Direito de Audição, a A... é referenciada como sendo a proprietária dos imóveis que teve a seu cargo, não sendo entendível a introdução deste item, quando a atividade exercida por esta sociedade consiste na mediação imobiliária e os imóveis que tem/teve a seu cargo são/eram propriedade dos seus clientes.

Os esclarecimentos/explicações e os documentos apresentados pelo sujeito passivo, no decurso da ação inspetiva, não foram ignorados ou desconsiderados, conforme se verifica pela leitura ao Projeto de Relatório de Inspeção e respetivos anexos, os mesmos foram devidamente analisados, resultando dessa análise as correções propostas.

No que respeita à verificação das correções propostas foram detetadas as seguintes situações:

—> Erro de cálculo nas tributações autónomas inerentes às despesas de representação (no montante de € 26.220,43), em que o valor do imposto resultante dessa tributação seria de € 2.622,04, em vez de € 2.662,04 (vide subponto 1.7 do Capítulo III do Relatório), pelo que se procede à sua alteração, conforme se mostra seguidamente:

Fundamentação	Imposto Corrigido	
III.1.5. alínea B)	Tributação Autónoma (artigo 88º, nº 8, do CIRC)	----- 1.981.679,18 €
	Tributação Autónoma (artigo 88º, nº 7, do CIRC)	----- 2.461,24 €
III.1.6.	→ A desconsiderar	160,80 €
III.1.7.	→ A considerar	2.622,04 €
III.1.5. alínea F)	Retenções na fonte (artigo 94º do CIRC)	----- 671.684,82 €
	Total do Imposto em Falta	2.655.825,24 €

(...)

- C) Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de IRC n.º 2017..., referente ao exercício de 2014, e os actos de liquidação de Juros Compensatórios n.ºs 2017... e 2017..., a que corresponde a Demonstração de Acerto de Contas n.º 2017... (Compensação n.º 2017...), da qual resulta imposto a pagar no valor de € 4.090.184,82 (documentos n.ºs 2 a 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- D) A Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações referidas, que foi indeferida por decisão de 24-09-2018, com os fundamentos que constam do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

VI - ANÁLISE GLOBAL E PARECER

A empresa A... LDA, é uma sociedade por quotas, com sede na Rua ... - ...- ...-... Lisboa, registada para o exercício de "Atividades de Mediação Imobiliária" a que corresponde o CAE Principal 69311 (a. fl. 91 dos autos).

Como já mencionado, no âmbito de uma ação inspetiva ao ano de 2014, foram apuradas correções à matéria tributável, tendo por base "Gastos não dedutíveis" e IVA considerado como gasto" e foi apurado imposto com base em despesas sujeitas a tributação autónoma, conforme discriminação seguinte:

Imposto		2014
Correções à matéria coletável	IRC	6.534.828,63 €
TOTAIS		6.534.828,63 €
Imposto em falta	IRC	1.984.140,42 €
TOTAIS		1.984.140,42 €

Analisada a situação e os argumentos ora apresentados pela reclamante, verificamos que grosso modo, são Idênticos aos expostos anteriormente em direito de audição em sede de procedimento inspetivo.

Refere a reclamante que nos atos de liquidação notificados não são explicitados os fundamentos que determinaram a sua emissão e que foram praticados com ofensa das normas e princípios, por violação do dever de fundamentação, devendo ser anuladas em conformidade.

Vejamos,

Os atos praticados pela Autoridade Tributária suscetíveis de afetar os direitos e interesses legítimos dos contribuintes devem ser sempre fundamentados, nos termos exigidos pelo art.º 77.º da LGT.

«O dever de fundamentar visa, assim, permitir ao destinatário do ato conhecer D itinerário cognoscitivo e valorativo deste, permitindo-lhe ficar a saber quais os motivos que levaram a Administração à sua prática e a razão por que se decidiu nesse sentido e não noutro. (...) um ato está devidamente fundamentado sempre que o administrado, colocado na posição de destinatário normal - o bónus pater família de que fala o art.º 487.º do Código Civil - fica devidamente esclarecido das razões que o motivaram».'

Ora, a reclamante notificada através do ofício n.º..., datado de 20-09-2017 (cf. fls. 61 a 64 em anexo), através do seu mandatário, do Relatório de Inspeção Tributária, respeitante à Ordem de Serviço 012016.... Esta notificação refere"(...) a breve prezo, os serviços da AT procederão à notificação da liquidação respetiva, a qual conterà os meios de defesa, bem como o prazo de pagamento, se a ele houver lugar (...)"

Nesta sequência, surge a respetiva liquidação de IRC n.º 2017... datada de 29-09-2017 (cf. fls. 101 a 103 em anexo).

Concluiu-se, pois, que face ao exposto do relatório da Inspeção, não assiste razão à reclamante no que se refere aos argumentos expendidos em defesa da falta de fundamentação do ato de liquidação.

Analisada a reclamação graciosa apresentada pela A... e o relatório dos SIT podemos verificar que, grosso modo, as alegações apresentadas em sede de Reclamação Graciosa são as mesmas que foram apresentadas em sede de direito de audição do procedimento de inspeção, pelo que, quanto aos factos, dir-se-á que a matéria de facto subjacente aos presentes autos encontra-se estribada no relatório de inspeção junto aos autos a fls. 61 a 85 tendo sido detalhadamente abordadas as questões, cujas conclusões aqui perfilhamos, e para o qual desde já remetemos, competindo-nos referir essencialmente o seguinte:

A- Emissão da nota de crédito

Refere a reclamante que a emissão da nota de crédito objeto de correção pela IT surgiu por falta de pagamento da fatura emitida pela reclamante ao seu cliente "Terra Glaciar", apesar de ter efetuado diversas diligências junto do cliente para obtenção da assinatura da nota de crédito, o que não se verificou em tempo útil.

Ora, sempre se dirá que a falta de pagamento de uma fatura não pode ser corrigida com a emissão de uma nota de crédito, havendo mecanismos legais, quer contabilísticos, quer fiscais, para tal.

Uma nota de crédito serve para anular uma fatura mal emitida, para conceder um desconto da fatura, ou em caso de devolução de mercadoria, o que não é o caso em crise.

A falta de pagamento de uma fatura pode ser atacada, nomeadamente por via judicial ou contabilisticamente através de constituição de imparidades.

Assim, não se afigura que o contribuinte tenha razão no que alega.

B- Despesas não aceites fiscalmente nos termos do n.º 1 do art.23º do CIRC.

Os gastos com comissões relativas a aquisição de frações autónomas só podem ser aceites fiscalmente se for a reclamante a mediadora imobiliária e a fatura respetiva tiver sido emitida em seu nome, o que não se verificou.

Os gastos relativos a aquisições de mobiliário de quarto, placa para fogão e quadro elétrico, para imóveis propriedades de clientes da A... não podem ser aceites fiscalmente, pela mesma razão, porquanto esta não é proprietária do imóvel.

Quanto às faturas relativas a trabalhos de construção, a equipa de STI não conseguiu apurar com toda a certeza que os gastos suportados pela A... respeitam a obras nas suas instalações ou se titulam operações de terceiros assumidas por esta sociedade, pelo que se desconsideram estes gastos para efeitos de dedução fiscal.

Os gastos com melhoramentos de apartamentos que não são propriedade da A... não podem ser considerados fiscalmente dedutíveis para efeitos de IRC da reclamante.

O mesmo se verifica quanto aos gastos com vestuário, calçado e acessórios e despesas de representação.

A fatura n.ºP... emitida pela sociedade "EE..." localizada em Londres, não pode ser considerada na contabilidade da A... pois, pese embora tenha sido um gasto suportado por esta, a fatura foi emitida em nome de outra entidade.

Foram emitidas duas faturas pela sociedade W... localizada em Macau, com o descritivo "serviços promocionais e de marketing realizados na China", no entanto, não nos é possível determinar quais os rendimentos, obtidos pela reclamante, associados a estes gastos, pelo que foram desconsiderados fiscalmente nos termos do art.23º do CIRC.

O mesmo se verificou com as faturas emitidas pelas sociedades AA... e DD... localizadas no Chipre, com o descritivo "taxas conexas com serviços prestados de

consultoria para atrair Investidores de países terceiros para a Europa", no entanto, não nos é possível determinar quais os rendimentos, obtidos pela reclamante, associados a estes gastos, pelo que foram desconsiderados fiscalmente.

A verba faturada pela empresa Sueca Z... e considerada como gasto do exercício pela A..., não pode ser aceite para efeitos fiscais por não ter sido demonstrada a relação deste gasto com a obtenção de rendimentos, atendendo à localização geográfica das sociedades indicadas como prestadoras do mesmo serviço e à atividade desenvolvida pela empresa sueca.

De tudo o que ficou dito, verifica-se que a reclamante não respeitou as normas fiscais, pois, os sujeitos passivos são livres de efetuar a gestão das suas empresas, suportando os gastos que entendem como necessários. Diferente é a sua aceitação em termos fiscais. Não basta um gasto estar contabilizado, apoiado em documento externo em forma legal para, sem mais, poder ser considerado dedutível para efeitos de apuramento do lucro tributável. Sempre terá que se respeitar as normas fiscais, o que não aconteceu no presente caso,

Assim, não se afigura que o contribuinte tenha razão no que alega.

O Faturas emitidas por empresas de Hong Kong - art.65º do CIRC. Refere o relatório da Inspeção, em suma, e conforme transcrição:

"Quanto aos prestadores de serviços não residentes no território nacional, há que atender (...) ao disposto no art.23º-A do CIRC quanto à dedutibilidade dos gastos para o apuramento do lucro tributável no caso das entidades sedeadas em Hong Kong que estão sujeitas a um regime de tributação claramente mais favorável conforme portaria 292/2011 de B do novembro (aplicável ao exercício de 2014)" (cf. n. 19/42 do RI e 74 - verso - dos autos).

Tendo em conta os erros contabilísticos detetados, a faturação emitida por empresas localizadas em Hong Kong à A... ascendeu a 5.661.940,526, como se pode verificar no quadro seguinte:

S...	Hong Kong	Marketing and Consulting Services in China	1.956.564,32 €
P...	Hong Kong	Marketing and Advertising Services in China	1.980.840,00 €
T...	Hong Kong	Marketing and Consulting Services in China	280.500,00 €
U...	Hong Kong	Commission	111.750,00 €
CC...	Hong Kong	Market Reserach Services in China	1.255.786,20 €
V...	Hong Kong	Commission (Wu Dong)	76.500,00 €

De acordo com o descritivo das faturas estamos perante "serviços de marketing e consultoria na China" ou serviços de "marketing e publicidade na China", pelo que temos que atender ao disposto no art. 23º-A do CIRC, cabendo ao sujeito passivo demonstrar o cumprimento cumulativo, de duas condições:

- *Os gastos correspondem a operações efetivamente realizadas;*
- *Os gastos não têm um carácter anormal e um montante exagerado*

Como prova de efetiva realização dos gastos, a reclamante apresentou alguns elementos em sede de inspeção tributária, que a equipa de IT analisou e concluiu que "considerando o\$ esclarecimentos e os documentos apresentados pelo sujeito passivo, e a respetiva analisa dos mesmos, conclui-se que não foram apresentadas provas concretas de que os serviços faturas petas empresas acima referidas, localizadas em Hong Kong. foram efetivamente realizados, nem que os pagamentos efetuados pela A... às referidas empresas corresponderam ajusta remuneração dos serviços'

Nesta sede, a reclamante não traz aos autos, qualquer documento adicional de prova.

Ora, na situação agora em análise opera a Inversão do ónus da prova, que Incumbirá ao sujeito passivo produzir, o qual, em primeiro lugar, tem de demonstrar que os gastos se materializaram em atos efetivos, não bastando a mera existência formal, tais como contratos, faturas e transferências bancárias e, em segundo lugar, que esses gastos não são anormais ou excessivos, o que se poderá operar mediante a confrontação com situações comparáveis de mercado num contexto de plena concorrência.

Ora, da análise da argumentação da reclamante e da análise documental continua a carecer a comprovação de forma substancial, tal como é referido no relatório de inspeção, não se comprovando:

- Que tenha sido praticada qualquer campanha publicitária ou equivalente, concreta e efetiva, pelas empresas prestadoras de serviços visando a venda de frações, ou a promoção de diversos empreendimentos Junto do Mercado chinês, de forma a promover a obtenção de investidores, que permitam a aquisição dos empreendimentos e posterior gestão;

- Qualquer tipo de prova de que o serviço foi na realidade prestado, mediante a apresentação, designadamente, de estudos de prospeção de mercados, vantagens no investimento, campanhas de marketing, porquanto não foram apresentadas evidências dos mesmos em papel, gravações, vídeo, suporte Informático, digital ou qualquer outro suporte;

- E ainda que fossem exibidas as evidências físicas dos trabalhos efetuados, seria ainda necessário demonstrar a adequação de cada um deles aos requisitos do artigo 23.º do Código do IRC;

- Sobre o montante das comissões cobradas pelas sociedades P..., S... e T... a reclamante não apresentou prova dos serviços análogos no mercado

Sobre esta matéria, veracidade da operação, carácter anormal ou ao montante exagerado das operações, transcreve-se parte do acórdão proferido em 19/02/2015 no processo 08126/14 no Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS), que julgou um caso de pagamento a entidades não residentes e sujeitas a um regime fiscal privilegiado, evidenciando a Importância da demonstração das provas:

"Mais se deverá referir que não exige e lei qualquer formalismo nestas provas, assim vigorando quanto às mesmas o sistema da prova livre e podendo socorrer-se o sujeito passivo de todos os meios de prova permitidos pela lei (cfr.v.g.artº.352 a seg. do C.Civil), No que diz respeito à prova da veracidade da operação não bastará a exibição de documentos escritos, nomeadamente contratos celebrados entre as partes, já que estes se presumem simulados, nem a demonstração do pagamento do preço, pois tal não é posto em causa. O que deve ser objeto de prove é antes a efetiva

prestação de serviços, ou o recebimento de um empréstimo, ou seja, o facto comercial que esteve na origem do pagamento do mesmo preço que surge como custo a deduzirem sede de I.R.C. Já quanto à prova da inexistência do carácter anormal ou exagerado das despesas esta deve passar pela demonstração de que o contrato, cuja veracidade se provou, se apresenta equilibrado. Para esse efeito, o sujeito passivo deverá demonstrar qual a importância real das vantagens auferidas pelo contrato em causa, tal como fazer prova que os encargos estabelecidos constituem a justa remuneração dessas vantagens, mormente, por comparação com os custos de serviços análogos no mercado".

Em sede de reclamação graciosa, "a reclamante contesta as correções que especula-se, terso estado na origem dos atos de liquidação de IRC e JC na medida em que essas correções padecem de erro sobre os pressupostos, quer de facto, quer de direito, o que deverá determinar a sua anulação", apenas reiterando que os gastos em causa se encontram suportados em faturas devidamente registadas na sua contabilidade, não juntando ao processo factos/documentos novos suscetíveis de alterar as correções propostas pelos SIT.

Nesta senda, afigura-se-nos que as correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária se encontram corretas.

Com efeito, encontrando-se o sujeito passivo Investido na condição de Reclamante, cabe-lhe o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos que alega, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT o ónus da prova dos fatos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, o que não se verifica no caso em apreço.

Consequentemente, os factos só devem ser considerados provados quando forem determinados com uma certeza absoluta, razão pela qual a não prestação de prova ou a sua prestação Insuficiente não poderá deixar de influenciar o mérito da pretensão.

JUROS COMPENSATÓRIOS

Consagra o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo: 05670/13, de 17-10-2013, que "(...) A responsabilidade pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de uma situação em que exista uma dívida do imposto (que serve de base ao cálculo dos juros), verificados os seguintes pressupostos:

- a) Atos ou omissões que levem a um atraso na estruturação de uma liquidação; ou*
- b) Não pagamento de imposto que deva ser efetuado antecipadamente (sem prévia notificação do sujeito passivo pela administração tributária); ou*
- c) Não pagamento de imposto que foi retido ou que deveria ter sido retido e entregue à administração tributária; ou*
- d) Reembolso superior ao devido;*
- e) Atraso na liquidação ou entrega do imposto ou reembolso indevido imputáveis ao contribuinte, isto é, quando exista nexo de causalidade entre a atuação do contribuinte e aquele atraso ou reembolso;*
- f) Que o retardamento ou reembolso seja imputável ao contribuinte a título de culpa (...)."*

'Para que o sujeito passivo deva juros compensatórios exige-se um nexo de causalidade adequada entre o seu comportamento e a falta de recebimento pontual de prestação ou o reembolso excessivo (...) A conduta do sujeito passivo deve ser censurável a título de dolo ou negligência (...) Deverá partir-se do pressuposto de que existe culpa sempre que a atuação do sujeito passivo integrar a hipótese de qualquer infração tributária (...)', tal como defendem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, In LEI GERAL TRIBUTARIA, Comentada e anotada.

No caso em apreço, os juros compensatórios liquidados à Reclamante resultaram da violação das normas estabelecidas no Código do IRC, tal como explanado no relatório de inspeção tributária e nos termos descritos nos presentes autos.

Dispõe o art.º 102º do CIRC que "Sempre que, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do Imposto devido ou a entrega do imposto a pagar antecipadamente ou a reter no âmbito da substituição

tributária ou obtido reembolso indevido, acrescem ao montante do imposto juros compensatórios à taxa e nos termos previstos no artigo 35º da Lei Geral Tributária."

Assim, os juros compensatórios revestem a natureza de um agravamento da própria dívida de imposto, com vista a "indemnizar" o Estado (ou, atendendo ao próprio conceito, compensar o Estado) pela perda da quantia que não foi liquidada no momento em que deveria ter sido.

Assim, e face ao exposto, afigura-se serem devidos juros compensatórios porquanto houve retardamento daquela liquidação, existindo também um nexo de causalidade entre a atuação do contribuinte e as consequências referidas lesivas para o Estado, enquanto credor.

(...)

X - INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR

A Reclamante exerceu o direito de audição, nos termos do estatuído no art.60º da LGT, alegando que:

- Logrou apresentar documentos que demonstram que os serviços de angariação foram efetivamente prestados pelas empresas de angariação contratadas pela reclamante e que estas lograram alcançar o resultado pretendido através dos referidos contratos, ou seja, a angariação de clientes para os imóveis dos clientes da reclamante.

- Com vista a demonstrar a efetiva prestação dos serviços de angariação de clientes, previsto no art.234-A nº1 alínea r) do CIRC, a reclamante, cumprindo o ónus da prova que sobre ela recaia, contextualizou os contratos em causa e apresentou os seguintes elementos:

- Explicação dos serviços faturados pelas empresas residentes na República Popular da China e sobre a necessidade de recorrer a empresas aí localizadas.*
- Junção dos contratos/acordos celebrados entre a reclamante e as sociedades sediadas em Hong Kong, nomeadamente S..., P..., T..., CC... e V...*

• *Quadros com indicação da morada e ID dos Imóveis vendidos com a participação da reclamante, enquanto mediadora Imobiliária e intervencionadas pelas empresas não residentes em território nacional.*

Quadro com Indicação, para cada imóvel, do ID, da morada de localização, valor de venda, números das faturas emitidas pela reclamante e o montante total da comissão faturada por esta sociedade aos clientes e os números das faturas emitidas pelos não residentes e respetivos montantes faturados, documento ao qual foram anexas:

- *Quase todas as escrituras públicas de compra e venda dos Imóveis,*
- *Os contratos de mediação imobiliária e respetivos aditamentos, para justificar a aceitação, por parte dos clientes da reclamante em pagarem comissões superiores pela intervenção de operadores estrangeiros nestes negócios,*
- *As faturas emitidas pela reclamante aos seus clientes,*
- *As faturas emitidas pelas sociedades não residentes em território nacional.*
- *Como já deixou referido em sede de Inspeção tributária e em sede de reclamação graciosa, só através dos serviços prestados pelas empresas de angariação contratadas, foi possível à reclamante angariar clientes para os Imóveis dos seus clientes, demonstrando-se pelo exposto que os encargos suportados são normais e não assumem um valor exagerado em face dos resultados alcançados, ou seja, a angariação de clientes para os imóveis dos clientes da reclamante em Portugal.*

Analisado o direito de audição enviado pela reclamante, cumpre-nos informar que: Quanto às despesas não aceites fiscalmente, o legislador veio permitir a desconsideração para efeitos fiscais dos custos/gastos quando, nos termos do disposto no artigo 23.º do CIRC, não for devidamente comprovado a indispensabilidade dos mesmos.

Isto é, o referido artigo prevê que são custas fiscais os gastos/custos ocasionados pela atividade da empresa que apresentem uma conexão fáctica ou económica com a sua organização. Neste sentido, os sujeitos passivos devem apresentar uma explicação sobre a "congruência económica" das operações em causa, a qual não se cumpre com a alegação abstrata que "tais gastos foram incorridos no âmbito da

política comercial da ora reclamante junto dos seus clientes, no sentido de incentivar B realização de objetivos de vendas ..., exigindo-se que alegue e comprove factos concretas, sindicáveis, capazes de demonstrar a justificação económica das operações.*

Sobre a veracidade da operação, caracter anormal ou ao montante exagerado das operações, e uma vez que a reclamante não veio, em sede de direito de audição, juntar novos elementos além dos que já foram apresentados, quer em sede de inspeção tributária, quer em sede de reclamação graciosa, o parecer constante no ponto VI da presente informação, continua a merecer a nossa concordância.

Quanto ao ónus da prova, tendo em conta o art.º 74º da LGT, 'o ónus da prova dos fatos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque', pelo que, resta concluir que a reclamante não veio acrescentar elementos comprovativos do alegado, remetendo apenas para a documentação anexa aos autos que, não sendo posta em causa a sua veracidade, não é, no entanto, suscetível de contrariar as conclusões plasmadas no RIT. Ou seja, não comprova de forma Inequívoca que se encontram reunidos os pressupostos legalmente exigidos para que os encargos em questão possam ser reconhecidos como fiscalmente dedutíveis.

Assim, após análise dos fundamentos referidos, verifica-se que a ora reclamante não vem acrescentar fundamentos de facto e de direito novos, nem apresentar quaisquer meios de prova suscetíveis de alterar o sentido da decisão. Nesta conformidade, propõe-se a convolação em definitivo do projeto de decisão e o INDEFERIMENTO da reclamação graciosa com os fundamentos da presente informação.

- E)** O cliente da Requerente cliente "E..., Lda." a quem foi emitida a nota de crédito n.º .../000004, teve conhecimento da emissão (depoimento da testemunha OO...);
- F)** A nota de crédito foi emitida após tentativas infrutíferas de receber o crédito, tendo em vista atenuar os prejuízos que, da emissão da correspondente factura, resultaram à Requerente (depoimento da testemunha OO...);

- G)** A Requerente suportou despesas com a aquisição de mobiliário e equipamento para imóveis em cuja venda foi intermediária, para satisfazer exigências dos compradores sem as quais não fariam as aquisições (depoimento da testemunha OO...);
- H)** Numa situação em que os dois clientes (N... e Q...) tinham visitado um andar modelo que dispunha de equipamento que não existia nos imóveis que pretendiam adquirir, a Requerente, perante a impossibilidade de o vendedor satisfazer as deficiências, optou por compensá-los no valor de € 32.000,00 a cada uma, que transferiu para as suas contas bancárias (depoimento da testemunha OO...);
- I)** A Requerente aceitou suportar as despesas com esse mobiliário e equipamentos e compensação dos clientes, para conseguir realizar os negócios e para não afectar, com a insatisfação dos compradores, a possibilidade de continuação da sua parceria com as empresas que lhe angariavam clientes, que eram a parte mais relevante da sua actividade de mediação (depoimento da testemunha OO...);
- J)** A Requerente tinha interesse em satisfazer os clientes também por que muitas vezes, depois das aquisições, passava a ser a Requerente intermediária no arrendamento do imóveis adquiridos (depoimento da testemunha OO...);
- K)** A Requerente efectuou obras numa sua loja (nos ... a que se referem as facturas emitidas pelas empresas "L..., Lda." e "M..., Lda., relativas a "trabalhos de construção" (depoimento da testemunha OO...);
- L)** Em 2014, havia grande dificuldade em vender imóveis, pela situação de crise económica (depoimentos de I... e da testemunha OO...);
- M)** No ano de 2014, relativamente a contratos no âmbito dos Golden Visa, a Requerente foi contactada por várias empresas, com sede em Hong Kong, em Chipre, na Suécia e em Macau que se propunham angariar compradores residentes na República Popular da China, com a condição de lhe serem pagas comissões sobre os valores das vendas, em percentagens da ordem de 10% a 15% e por vezes montantes superiores (depoimentos de I... e da testemunha OO...);
- N)** A Requerente, como mediadora imobiliária, contactava os proprietários de imóveis e, caso aceitassem pagar essas comissões, mais a comissão da Requerente da ordem

dos 5%, efectuava os respectivos contatos com essas empresas (depoimentos de I... e da testemunha OO...);

- O)** No ano de 2014, os vendedores precisavam de vender, em face de dificuldades económicas pelo que aceitavam frequentemente pagar as comissões referidas, por ser a única forma de conseguirem vender os imóveis de que dispunham para esse fim (depoimentos de I... e da testemunha OO...);
- P)** A Requerente facturou cerca de quatro vezes mais no ano de 2014 do que no ano de 2013, com o mercado relacionado com os Golden Visa (depoimento da testemunha OO...);
- Q)** Só havia lugar a pagamento no caso de as vendas se concretizarem, correndo por conta das empresas todas as despesas relativas à angariação dos clientes (depoimentos de I... e da testemunha OO...);
- R)** Relativamente a empresas com sede em Macau, Chipre e Suécia que angariaram clientes no âmbito desse mercado, trata-se de empresas intermediárias relacionadas com empresas com sede na República Popular da China, com que tinham parcerias destinadas a acompanhar a Portugal os clientes que estas angariavam, o que gerava situações em que, relativamente ao mesmo imóvel, eram pagas comissões a duas empresas (depoimento da testemunha OO...);
- S)** A Requerente não sabia quais as actividades que as empresas angariadoras realizavam para obterem os clientes fim (depoimentos de I... e da testemunha OO...);
- T)** Em 29-11-2017, a Requerente foi citada para o processo de execução fiscal n.º ...2017..., instaurado para cobrança coerciva da dívida de IRC e de Juros Compensatórios, referente ao exercício de 2014, no valor de € 4.090.184,82, acrescido de custas cujo valor ascende a 13.714,26, no valor total de € 4.103.899,08 (cf. Documento n.º 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- U)** Em 28-12-2017, a Requerente requereu a suspensão da execução fiscal referida,
- V)** com dispensa de prestação de garantia (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- W) A suspensão da execução fiscal com dispensa de prestação de garantia foi deferido (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- X) Em 27-12-2018, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

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

Não se provou que a venda de um prédio na Rua ... tivesse sido efectuada pela Requerente.

Na verdade, não foi emitida facturação pela Requerente quanto à venda do prédio referido e a testemunha OO... nada esclareceu sobre esta matéria.

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo e nos depoimentos de I... e da testemunha OO..., que aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que relataram.

3. Matéria de direito

3.1. Ordem de conhecimento dos vícios

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou várias correcções à matéria tributável de IRC do exercício de 2014, com fundamento essencialmente no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, que estabelece a regra geral de que *«para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC»*.

Além das correcções relativa a gastos, a Autoridade Tributária e Aduaneira também efectuou uma correcção relativa a *«Rendimentos Pagos a Entidades Não Residentes Em Território Nacional»*, que a Requerente refere ter impugnado através de reclamação graciosa autónoma (artigo 233.º do pedido de pronúncia arbitral), pelo que não se inclui no objecto deste processo.

De harmonia com o disposto no artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, não sendo imputados aos actos impugnados vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade, nem indicada uma relação de subsidiariedade, a ordem de apreciação dos vícios deve ser a, que segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz à tutela dos interesses ofendidos.

No caso em apreço, interpretando o pedido de pronúncia arbitral, em que a Requerente imputa às liquidações de IRC e juros compensatórios vícios de falta de fundamentação, infere-se que a Requerente pretende que seja apreciado, em primeiro lugar, esses vícios.

Na verdade, depois de imputar esses vícios, a Requerente refere no artigo 60.º do pedido de pronúncia arbitral a intenção de imputar os restantes vícios a título subsidiário, ao dizer:

«Não obstante, e sempre sem conceder, por mera cautela de patrocínio, sempre se dirá o seguinte:»

No entanto, a Requerente imputa vício à liquidação de juros compensatórios, por falta do pressuposto da existência de culpa e por falta de fundamentação quanto a esse pressuposto.

Apreciar-se-ão os vícios tendo em conta esta posição assumida pela Requerente, mas tendo em consideração que a falta da fundamentação da liquidação de juros compensatórios está conexas com a fundamentação global da liquidação, em que os juros compensatórios foram incluídos.

Na verdade, apesar de Autoridade Tributária e Aduaneira ter elaborado um documento denominado *«Demonstração de liquidação de juros»*, em que se indicam os elementos de cálculo dos juros compensatórios, este documento consubstancia um elemento de fundamentação da liquidação n.º 2017..., que inclui não só a liquidação de IRC como dos juros compensatórios, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 35.º, n.º 8, da LGT, que estabelece que *«os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto, com a qual são conjuntamente liquidados»*. Aliás, na notificação da liquidação, a Autoridade Tributária e Aduaneira refere-se à liquidação de juros compensatórios como uma *«nota demonstrativa junta»*.

Por isso, embora a autonomia da liquidação de juros compensatórios possa ser tida em conta para efeitos de aferir a divisibilidade do acto impugnado e viabilizar uma hipotética anulação parcial, ela constitui apenas um dos elementos em que assentou a liquidação global que definiu de uma forma unitária a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira em relação à Requerente, indicando um valor a pagar de € 4.090.184,82.

Assim, é a liquidação n.º 2017..., em que se incluem IRC e juros compensatórios, que constitui o objecto do processo.

3.2. Vício de falta de fundamentação

A Requerente imputa ao acto impugnado vício de falta de fundamentação em duas vertentes: numa delas, reporta-se à globalidade do acto de liquidação, em que se inclui o valor dos juros compensatórios, defendendo, em suma, que não há nele qualquer remissão para a fundamentação do Relatório da Inspeção Tributária; para além disso, relativamente à liquidação de juros compensatórios a Requerente imputa vício ainda por não se fazer referência à existência de culpa.

3.2.1. Questão da falta de fundamentação quanto à parte da liquidação relativa ao IRC

A exigência de fundamentação de actos administrativos lesivos consta do n.º 3 do artigo 268.º da CRP, em que se estabelece que *«os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos»*.

Especialmente para a fundamentação dos actos tributários, o artigo 77.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, estabelece que *«a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres,*

informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária» e que «a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo».

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação. (²)

Embora seja de distinguir entre o acto de liquidação e o acto de notificação através do qual ele é comunicado ao destinatário, no caso em apreço não se provou que haja qualquer outro documento referente ao acto de liquidação que não seja o que está reproduzido no documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, pelo que se tem de partir do pressuposto que ele é cópia do acto que foi praticado, que não terá outro conteúdo para além do que dele consta.

Pelo documento referido constata-se que dele constam as operações de que resulta o cálculo da quantia liquidada e refere-se que foi junta uma «*nota demonstrativa*», que será constituída pela «*Demonstração de liquidação de juros*» e pela «*Demonstração de acerto de contas*» juntas pela Requerente.

Na referida liquidação, indicam-se as importâncias da liquidação anterior, e as «*importâncias corrigidas*» e refere-se que a liquidação está «*conforme nota demonstrativa junta e fundamentação já remetida*».

Há, assim, uma perceptível remissão para a fundamentação que consta do Relatório da Inspeção Tributária, anteriormente enviado à Requerente, relativo ao exercício de 2014, a que se reporta a liquidação.

² Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes acórdãos do STA: de 4-11-1998, processo n.º 40618; de 10-3-1999, processo n.º 32796; de 6-6-1999, processo n.º 42142; de 9-2-2000, processo n.º 44018; de 28-3-2000, processo n.º 29197; de 16-3-2001, do Pleno, processo n.º 40618; de 14-11-2001, processo n.º 39559; de 18-12-2002, processo n.º 48366.

Constata-se ainda que na notificação do Relatório da Inspeção Tributária se refere expressamente que *«a breve prazo, os serviços da AT procederão à notificação da liquidação respetiva, a qual conterà os meios de defesa, bem como o prazo de pagamento, se a ele houver lugar»* e que na notificação do acto de liquidação se faz referência à *«fundamentação já remetida»*.

Neste contexto, tendo a Requerente sido previamente notificada do Relatório da Inspeção Tributária e do despacho que o sancionou em que foi proposta correcção à matéria tributável da Requerente relativa ao ano de 2014, a liquidação em que se indicam importâncias corrigidas correspondentes às correcções previamente comunicadas não pode deixar de ser interpretada por um destinatário com capacidades de percepção normais como sendo a concretização da liquidação anunciada, o que é reforçado pelo facto de na própria liquidação se fazer referência à *«fundamentação já remetida»*.

Assim, interpretando o teor do acto de liquidação no contexto em que foi praticado, conclui-se que há nele uma remissão expressa para a fundamentação que não pode deixar de ser a do Relatório da Inspeção Tributária.

Por outro lado, a exigência de fundamentação expressa dos actos lesivos que é feita no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, é compatível com a fundamentação por remissão e, no caso em apreço, contém-se no acto de liquidação uma remissão expressa para a fundamentação anteriormente remetida.

Para além disso, infere-se do pedido de pronúncia arbitral que a Requerente percebeu perfeitamente que as importâncias corrigidas que constam da liquidação correspondem às indicadas no Relatório da Inspeção Tributária e que a fundamentação a que se alude na notificação da liquidação é a do Relatório da Inspeção Tributária, que tinha sido previamente comunicada.

Por isso, não há falta de fundamentação global da liquidação de IRC. (³)

³ Essencialmente neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09-05-2001, processo n.º 025832, publicado em Apêndice ao Diário da República de 08-07-2003, página 1208, em que se decidiu: *«Deve considerar-se fundamentado o acto de liquidação adicional, baseado em relatório dos serviços de fiscalização tributária, que, ainda que lhe não faça referência expressa, se situa, indubitavelmente, no respectivo quadro legal e fáctico, perfeitamente claro, esclarecedor e devidamente notificado»*.

3.2.2. Questão da falta de fundamentação quanto à parte da liquidação relativa aos juros compensatórios

No que concerne à liquidação de juros compensatórios constata-se que a única fundamentação é a que consta da demonstração das liquidações de juros compensatórios e da demonstração de acerto de contas (documentos n.ºs 3 e 4), pois no Relatório da Inspeção Tributária não se faz qualquer referência a juros compensatórios.

Pelo contrário, no Relatório da Inspeção Tributária até à uma omissão explícita de que se infere que se terá entendido que não havia lugar a juros compensatórios. Na verdade, na página 4 do Relatório da Inspeção Tributária indicam-se as «*Conclusões da Ação de Inspeção*» e no ponto I.1.3, relativo a indicação dos «*Montantes sujeitos a juros*», não se indica qualquer montante.

O artigo 35.º, n.º 1, da LGT estabelece que «*são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária*».

A responsabilidade objectiva é excepcional, só ocorrendo nos casos especificados na lei (art. 483.º, n.º 2, do Código Civil) e, por isso, deverá entender-se que, para efeitos de responsabilidade por juros compensatórios, só se está perante um «*facto imputável ao sujeito passivo*» quando puder formular-se um juízo de censura em relação à sua conduta.

Nesta linha, o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que a imputabilidade exigida para responsabilização pelo pagamento de juros compensatórios depende da existência de culpa, por parte do contribuinte. (⁴)

(⁴) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:
– de 20-3-1996, processo n.º 20042, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-3-1998, página 1067;
– de 2-10-1996, processo n.º 20605, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-1998, página 2707;
– de 18-2-1998, processo n.º 22325, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 8-11-2001, página 553;
– de 3-10-2001, processo n.º 25034, publicado em *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 492, página 1615, e publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2080;

Por outro lado, se é certo que, «quando uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito, deverá fazer-se decorrer do preenchimento da hipótese normativa, por ilação lógica, a existência de culpa, na forma pressuposta na previsão do tipo de ilícito respectivo» (⁵), também o é que isso não sucede necessariamente nas situações em que se está perante a falta de prova de requisitos de dedutibilidade de gastos.

Na verdade, a falta dos requisitos de dedutibilidade de gastos não afasta a presunção de boa-fé das declarações dos contribuintes, como resulta do teor expresso do n.º 1 do artigo 75.º da LGT, ao estabelecer que «**presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos**».

Neste caso, perante a falta de qualquer referência a essa imputabilidade e razões que a justificam, quer no Relatório da Inspeção Tributária quer nas demonstrações das liquidações de juros compensatórios e de acerto de contas, fica-se sem saber se a entidade que emitiu as liquidações de juros compensatórios entendeu que a responsabilidade por juros compensatórios é automática, decorrendo do próprio facto de terem sido efectuadas correcções, ou se concluiu que se pode formular um juízo de censura em relação à actuação da Requerente, susceptível de preencher o requisito da imputabilidade, situação em que a fundamentação deveria conter indicação dos factos subjacentes a esse juízo de censura.

Por outro lado, no caso em apreço, não há uma mas **duas liquidações** de juros compensatórios cuja soma é incluída na liquidação de IRC, uma referente a «**recebimento**

-
- de 29-1-2003, processo n.º 1647/02, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 164;
 - de 12-3-2003, processo n.º 26800, publicado em *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 506, 219 e publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 545;
 - de 19-11-2008, processos n.ºs 325/08 e 576/08;
 - de 11-3-2009, processo n.º 961/08.

⁵ Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 23-09-1998, processo n.º 022612, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-2001, página 2505; de 19-11-2008, processo n.º 0325/08; e de 23-04-2013, processo n.º 01195/12.

indevido» e outra relativa a «*retardamento da liquidação*», não sendo claro a que liquidações de imposto se referem cada uma das quantias.

Aliás, patenteando a insuficiência da fundamentação destas liquidações de juros compensatórios, constata-se que a Autoridade Tributária e Aduaneira, na informação em que se baseia a decisão da reclamação graciosa, aparenta nem se ter apercebido que há duas liquidações relativas a juros compensatórios, pois refere: «... *afigura-se serem devidos juros compensatórios porquanto houve retardamento daquela liquidação, existindo também um nexo de causalidade entre a atuação do contribuinte e as consequências referidas lesivas para o Estado, enquanto credor*».

Na verdade, pela escassa fundamentação das liquidações de juros compensatórios, vê-se que há uma delas que não se baseia em «*retardamento da liquidação*», mas sim em alegado «*recebimento indevido*», que não se refere nem nas liquidações nem no RIT em que é que consistiu e quando terá ocorrido.

Assim, tem de se concluir que a fundamentação das liquidações de juros compensatórios não constitui a fundamentação expressa e acessível exigida pelo n.º 3 do artigo 268.º da CRP.

O artigo 37.º do CPPT, invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, não tem qualquer relevo para este efeito, pois visa sanar apenas *deficiências da notificação dos actos tributários e não a sua falta de fundamentação*.

Pelo exposto, as liquidações de juros compensatórios enfermam de vício de falta de fundamentação, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.3. Emissão de Nota de Crédito n.º 1400/000004 – correcção no montante de € 49.894,31

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma correcção no montante de € 49.894,31 relativamente à nota de crédito n.º .../000004, relativa à factura n.º .../000180, datada de 16-04-2014, emitida à sociedade "E..., Lda.", por comissões de serviços de mediação

imobiliária prestados pela A... para o imóvel identificado pelo ID..., no valor total de € 183.370,00 (valor com IVA incluído).

A Requerente emitiu a nota de crédito n.º .../000004, datada de 04-06-2014 ao seu cliente "E..., Lda." (NIPC:...), com a designação «*Abatimentos em serviços prestados*», serviços estes de imediação imobiliária.

No procedimento de inspecção, a Requerente explicou que a nota de crédito «*teve origem no não pagamento de fatura por parte do cliente "E... Lda.", e que "encetou" várias diligências junto do cliente com vista à assinatura da nota crédito*».

A testemunha OO... confirmou que, em face do não pagamento total da factura em causa, foi emitida a nota de crédito referida, relativamente ao montante não pago.

O fundamento invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira para a correcção efectuada, em sede de IRC, são os artigos 18.º, n.º 1, e 20.º, n.º 1, alínea a), do CIRC.

Estas normas estabelecem que

«os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica» e

«consideram-se rendimentos e ganhos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente:

a) Os relativos a vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus e abatimentos, comissões e corretagens».

Esta correcção tem fundamento nestas normas, pois, uma vez prestado o serviço e emitida a respectiva facturação, está-se perante um rendimento tributável, imputável ao período de tributação em que seja obtido, «*independentemente do seu recebimento ou pagamento*».

Por outro lado, como resultou do depoimento da testemunha OO..., não se tratou de um abatimento, mas de uma forma de atenuar os prejuízos para a Requerente que advieram do não pagamento.

Mas, esta atenuação dos prejuízos foi obtida por forma que não tem fundamento legal, pois a eliminação total ou parcial dos efeitos do não pagamento só é permitida pelas vias previstas no CIRC, nas condições e com os limites previstos no regime das «perdas por imparidade em dívidas a receber» (artigos 28.º-A e 28.º-B do CIRC) e dos «créditos incobráveis» (artigo 41.º do mesmo Código).

Pelo exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral, quanto a esta correcção.

3.4. Gastos relativos a um imóvel na Rua ...– correcção no valor de € 149.416,40

Como se refere, entre outros, no acórdão arbitral de 09-05-2017, proferido no processo n.º 680/2016-T, «o conceito de indispensabilidade de custos que consta do artigo 23.º n.º 1, do CIRC, não exige uma ligação causal entre custos e proveitos, bastando que as despesas tenham uma relação com o objecto da empresa, sejam incorridas no âmbito da sua actividade ou evidenciem um *business purpose*».

Para existir esse *business purpose*, não é necessário que os gastos tenham relação directa com a actividade operacional do sujeito passivo, sendo também relevantes os gastos que tenham uma relação meramente **indirecta**, desde que tenham sido motivados pelo objectivo último de obtenção de lucros. (⁶)

⁶ Neste sentido, pode ver-se TOMÁS TAVARES, *Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos*, in *Ciência e Técnica fiscal*, n.º 396, 1999, páginas 136-137:

“A noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento, directo ou indirecto, da motivação última para a obtenção do lucro. Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os actos abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo. Este desiderato aproxima, de forma propositada, as categorias económicas e fiscais, através de uma interpretação primordialmente lógica e económica de causalidade legal. O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que represente um decaimento económico para empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa”.

(...)

É a esta luz que há que apreciar as correcções efectuadas em matéria de dedutibilidade de gastos.

Refere-se no Relatório da Inspeção Tributária que a Requerente «registou na sua contabilidade gastos relativos a um imóvel localizado na Rua ..., para o qual não foi atribuído o número do ID, nem identificado qualquer rendimento obtido por esta sociedade proveniente de serviços de mediação imobiliária. Estes gastos ascenderam a € 149.416,40 e referem-se a comissões faturadas por prestadores de serviços nacionais, que angariam imóveis em nome da A... e promovem a sua venda» (empresas QQ..., Lda., RR..., Lda. e SS... Lda).

Na escritura de venda não se refere intervenção da Requerente ou qualquer outra entidade como mediador imobiliário.

De qualquer modo, como bem refere a Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspeção Tributária, a ter havido intervenção das empresas que emitiram as facturas «comissões faturadas por prestadores de serviços nacionais, corresponderem a serviços de mediação imobiliária prestados à "H..., Lda.", relativos à venda da referida fração autónoma ao cidadão natural da República Popular da China».

A Requerente defende no pedido de pronúncia arbitral, como único fundamento específico de impugnação da correção, que, estando registadas na sua contabilidade as facturas emitidas por aquelas empresas, elas se presumem verdadeiras com fundamento no artigo 75.º, n.º 1, da LGT.

Esta norma estabelece que «presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos».

Porém, como se refere na parte final deste artigo 75.º esta presunção não prejudica os «**demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos**», designadamente o requisito

“A indispensabilidade subsume-se a todo qualquer acto realizado no interesse da empresa...A noção legal de indispensabilidade reprime, pois, os actos desconformes com o escopo da sociedade, não inseríveis no interesse social, sobretudo porque não visam o lucro...””.

geral exigido pelo n.º 1 do artigo 23.º do CIRC (na redacção vigente em 2014) que de, para serem dedutíveis, «os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC».

Assim, só os gastos conexonados com os rendimentos podem ser dedutíveis.

Neste caso, não se demonstrou qualquer relação das comissões referidas coma actividade da Requerente e, pelo contrário, a prova produzida aponta no sentido de a Requerente não ter tido intervenção nesta venda.

Por isso, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção.

3.5. Gastos relativos aquisições para imóveis de propriedade de terceiros, no montante de € 5.394,70

Refere-se no Relatório da Inspecção Tributária que «na contabilidade da A... foram contabilizados gastos relativos à aquisição de mobiliário de quarto (incluindo colchão), placa para fogão e portão eléctrico, no montante total de € 5.394,70» e que «os gastos suportados na aquisição de mobiliário, placa para fogão e portão eléctrico para imóveis de propriedade dos clientes da A..., no montante total de € 5.394,70, não pode ser aceite para efeitos fiscais, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC».

Como resulta da matéria de facto fixada, a Requerente suportou despesas com a aquisição de mobiliário e equipamento para imóveis em cuja venda foi intermediária, em casos pontuais, para satisfazer exigências dos compradores sem as quais não fariam as aquisições e evitar a sua insatisfação e eventual prejuízo para a sua parceria com as empresas que lhes angariavam os clientes.

Trata-se, assim, de actos de gestão, conexonados com a actividade da Requerente, destinados a obter os rendimentos e assegurar a manutenção da sua fonte produtora (clientes angariados), pelo que se verificam os requisitos de dedutibilidade de gastos exigidos pelo n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção.

3.6. Gastos relativos a trabalhos de construção no montante total de € 14 894,70

Na subconta de conservação e reparação foram registadas duas faturas relativas a trabalhos de construção, no montante total de € 14 894,70.

Provou-se que estas facturas se reportam a materiais de construção destinados a obras numa loja da Requerente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira fundamentou juridicamente esta correcção, em sede de IRC, com base nos n.ºs 1 e 3 do artigo 23.º do CIVA.

Quanto ao n.º 1 deste artigo 23.º, não é obstáculo à dedução, pois, tratando-se de despesas com obras numa loja onde exerce a sua actividade, estão conexas com a manutenção da fonte produtora.

No que concerne ao n.º 3 deste artigo 23.º, estabelece que *«os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito»*.

Neste caso, é manifesto que os gastos estão comprovados documentalmente, como decorre do Relatório da Inspeção Tributária.

A eventual falta de requisitos exigidos pelo n.º 4 deste artigo 23.º não foi invocada como fundamento desta correcção.

Pelo exposto, procede o pedido de pronúncia arbitral quanto a essa correcção.

3.7. Registo de recibos emitidos por cidadãos naturais da República Popular da China - € 64.000,00

Na contabilidade da Requerente foram registados dois recibos emitidos por pessoas singulares, naturais da República Popular da China, no montante total de € 64.600 00, que adquiriram apartamentos.

Em relação à venda dos apartamentos referidos a Requerente faturou apenas comissões à sociedade “R..., Lda.”, pela sua intermediação neste negócio, no valor € 169.105,69 (valor líquido de imposto) por cada apartamento.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que

Não sendo a A... a proprietária dos apartamentos adquiridos pelos referidos senhores, não lhe compete compensá-los pelos "melhoramentos" exigidos para a aquisição dos mesmos.

Mesmo que esses melhoramentos fossem assumidos pela A..., os mesmos teriam de estar refletidos na sua contabilidade, através da emissão de faturas (à sociedade "R... Lda " ou aos cidadãos N... e Q...) e do registo de recebimentos das verbas a restituir pela não concretização dos trabalhos exigidos, o que não se verificou. Acresce ainda o facto de não existirem documentos que comprovem a efetiva restituição das verbas mencionadas nos recibos, aos seus emitentes.

Apurou-se que os dois clientes (N... e Q...) tinham visitado um andar modelo que dispunha de equipamento que não existia nos imóveis que pretendiam adquirir e a Requerente, perante a impossibilidade de o vendedor satisfazer as deficiências, optou por compensá-los no valor de € 32.300,00 a cada uma, que transferiu para as suas contas bancárias, para não afectar, com a insatisfação dos compradores, a possibilidade de continuação da sua parceria com as empresas que lhe angariavam clientes.

Está-se, assim, perante actos de gestão, praticados no interesse da Requerente, pelo que se trata de gastos dedutíveis.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção.

3.8. Gasto suportado em documento emitido em nome de terceiros no montante de € 7.246,02

A Autoridade Tributária e Aduaneira constatou que a Requerente «registou na sua contabilidade a verba de € 7.246,02 (em “Fornecimentos e Serviços Externos” - Trabalhos Especializados), com base na fatura nº P... 140228, datada de 2014- 02-28, emitida pela sociedade EE..., localizada em Londres, em nome de “... (localizada em Sintra), no valor de

£ 5.950, sem que conste na mesma os números de identificação fiscal do emitente (VAT number) e do destinatário».

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que «o documento de suporte (fatura) foi emitido em nome de outra entidade, não sendo o mesmo aceite para efeitos fiscais, de acordo com o disposto no artigo 23º, n.ºs. 1, 3 e 4, do CIRC».

A Requerente diz sobre esta correcção que «estando a referida fatura corretamente identificada e registada na contabilidade da ora Requerente deverá a mesma ser aceite como gasto para efeitos do disposto no artigo 23.º do CIRC».

É manifesto que não se prova que esta factura tenha relação com a actividade da Requerente e que a despesa tenha sido realizada no seu interesse, pelo que não se verifica, desde logo, o requisito geral de dedutibilidade previsto no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção.

3.9. Facturas emitidas por empresas de Hong Kong – correcção no montante de € 5.661.940,52

A Requete contabilizou facturas emitidas por empresas com sede em Hong Kong, com descritivos destas faturas, estamos perante "serviços de marketing e consultoria na China", serviços de "marketing e publicidade na China", "serviços de pesquisa de mercado na China" e "comissões".

Essas empresas e montantes facturados são indicados no quadro que segue:

ENTIDADES EMITENTES DE FATURAS	LOCALIZAÇÃO	DESCRIPTIVO DAS FATURAS	TOTAL FATURADO	CONTA SNC (1)
S...	HONG KONG	Marketing and Consulting Services in China	1.956.564,32 €	62.2.1.3.1.500
P...	HONG KONG	Marketing and Advertising Services in China	1.980.840,00 €	62.2.1.3.1.501
T...	HONG KONG	Marketing and Consulting Services in China	280.500,00 €	62.2.1.3.1.502
U...	HONG KONG	Commission	111.750,00 €	62.2.1.3.1.507
CC...	HONG KONG	Market Research Services in China	1.255.786,20 €	62.2.1.3.1.508
V...	HONG KONG	Commission (Wu Dong)	76.500,00 €	62.2.1.3.1.509
TOTAL DOS GASTOS			5.661.940,52 €	

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a dedutibilidade dos gastos da Requerente relativos a pagamentos às empresas com sede em Hong Kong, com fundamento no

artigo 23.º-A do CIRC, na redacção da Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro (vigente em 2014), que estabelece o seguinte:

Artigo 23.º-A

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

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

(...)

r) As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal identificado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças como um regime de tributação claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

Para além disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira liquidou, pelas mesmas razões, a correspondente tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 8, do CIRC, em que se estabelece o seguinte, na redacção vigente em 2014:

8 - São sujeitas ao regime do n.º 1 ou do n.º 2, consoante os casos, sendo as taxas aplicáveis, respetivamente, 35 % ou 55 %, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

O território de Hong Kong estava incluído, em 2014, na «*lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis*», que consta da Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro, que alterou a Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro.

A Requerente apresentou documentos para prova das operações realizadas, designadamente contratos celebrados com essas empresas e contratos celebrados de compra de imóveis com intermediação da Requerente por cidadãos por aquelas empresas.

3.9.1. Prova da realização das operações

Resultou da prova produzida, que foi realizada por aquelas empresas de Hong Kong uma actividade global de angariação de cidadãos residentes na China para compra de imóveis com intermediação da Requerente, no ano de 2014.

Essa actividade de angariação era acompanhada pelo pagamento das despesas de viagem e estadia dos cidadãos angariados e a remuneração daquelas empresas era efectuada apenas nos casos em que eram concretizadas vendas.

Por isso, a concretização das vendas com mediação da Requerente a cidadãos residentes na República Popular da China é uma prova convincente de que as operações foram realizadas, pois não é crível que fossem apresentados à Requerente, em número elevado, sem uma actividade de angariação, publicidade e marketing, pois sem esta não se vislumbra como poderiam ter conhecimento de que a Requerente dispunha de imóveis para venda. Por outro lado, o facto de que a remuneração só ser paga precisamente se tivesse como resultado a concretização das vendas, assegura que não houve pagamentos que não tivessem subjacente actividade de angariação.

Tendo sido identificados os imóveis vendidos, juntos os contratos celebrados entre a Requerente e as sociedades sediadas em Hong Kong e os contratos de imediação imobiliária, as facturas relativas aos pagamentos e escrituras públicas relativas às vendas, não se justificam dúvidas sobre a realização desta actividade, confirmada pela prova produzida na reunião e não contrariada por qualquer elemento de prova.

Por isso, não se justifica que não se considere provado que os gastos suportados pela Requerente com pagamentos às referidas empresas de Hong Kong correspondem a operações efectivamente realizadas.

3.9.2. Prova da não anormalidade e não exagero

No concerne à normalidade de pagamentos pela prestação de serviços de angariação de clientes para a aquisição de imóveis afigura-se evidente, pois trata-se de uma actividade de prestação de serviços regulamentada, precisamente no que concerne a imóveis (Decreto-Lei n.º 69/2011, de 15 de Junho) e, como qualquer actividade de natureza profissional, é remunerada. O que consubstanciaria anormalidade, seria a prestação de serviços gratuitos à Requerente, suportando as empresas de Hong Kong as despesas da actividade sem qualquer contrapartida.

Quanto ao montante das comissões, tem a ver com o requisito do «*não exagero*» e não com o de «*não anormalidade*» para efeitos daquele artigo 23.º-A do CIRC.

Para decidir se há ou não exagero não pode tomar-se como termo de comparação as percentagens das comissões cobradas habitualmente pelas empresas de intermediação imobiliária nacionais, pois a desenvolvida pelas empresas referidas não se limita à que normalmente é levada a cabo na mediação imobiliária, que não envolve despesas da ordem das que se provou serem suportadas por aquelas empresas (pagamento de viagens, alojamento, alimentação, transportes, etc.).

Por outro lado, a aferição do requisito do não exagero, deverá ser efectuada tendo em conta a situação do sujeito passivo, procurando apurar se o pagamento deve considerar-se excessivo, sob a sua perspectiva, no contexto em que tem de decidir pagar os serviços.

Desta perspectiva, será exagerado o pagamento quando se demonstrar que o sujeito passivo podia obter o mesmo serviço por quantia inferior.

Resulta da prova produzida que eram os vendedores que suportavam as comissões pagas às empresas de Hong Kong e não há razão para duvidar que, em face das despesas suportadas e o risco do negócio correr por sua conta (no caso de os clientes trazidos a Portugal não comprarem imóveis), os pagamentos não serão de considerar exagerados, em face do contexto

do mercado, sendo essa a explicação para ser aceite o pagamento daquela comissões por grande quantidade de vendedores.

A prova produzida é também no sentido de que não era possível obter clientes com pagamento de comissões inferiores, para obter tão elevada quantidade de clientes para imóveis de valores elevados.

Nestas condições o pagamento não se pode considerar exagerado, pois está justificado pela necessidade de obtenção dos serviços de angariação e não haver alternativa a preço inferior, para serviços com a mesma qualidade e quantidade.

A razoabilidade dos pagamentos efectuados pela Requerente é ainda reforçada pelo facto de a Requerente não ser afectada pelos pagamentos que lhe fazia, pois apenas lhe pagava quando concretizasse a venda dos imóveis e o que pagava era suportado pelos vendedores.

Pelo exposto, deve considerar-se provado que os pagamentos não eram exagerados.

3.9.3. Anulação da liquidação de IRC na parte respectiva e anulação da liquidação de tributação autónoma no montante de € 1.981.679,18

Assim, conclui-se que o acto de liquidação relativo ao exercício de 2014 enferma de vício de violação do artigo 23.º, n.º 1, alínea r), do CIRC, na parte respeitante à não dedutibilidade dos pagamentos efectuados às empresas de Hong Kong no valor de 5.661.940,52, bem como quanto ao montante da tributação autónoma calculada com base no n.º 8 do artigo 88.º do CIRC, no montante de € 1.981.679,18 (€ 5.661.940,52 x 35%),

3.10. Facturas emitidas por empresas de Macau – correcção no montante de € 150.780,48

A Requerente registou na sua contabilidade (“Fornecimentos e Serviços Externos” – Trabalhos Especializados) gastos no montante de € 150.780,48, com base em duas faturas emitidas pela sociedade W..., localizada em Macau.

A Requerente esclareceu que se trata também de serviços de angariação de clientes, em moldes idênticos ao das empresas de Hong Kong, designadamente quanto ao pagamento apenas através de comissões nos casos em que foram concretizadas as vendas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que *«a existência de um contrato/acordo realizado entre a A... e a W..., assim como a escritura pública de compra e venda de um dos imóveis e os contratos de mediação imobiliária realizados entre a A... e os seus clientes, não determina a evidência dos serviços descritos pelo sujeito passivo, para justificar a emissão das faturas da W..., sem que haja outros documentos que possam atestar sua participação na venda de imóveis a cargo da A... (no âmbito de uma atividade económica, tem de existir conexão entre o gasto suportado e o rendimento obtido)»*.

Afigura-se desajustado este entendimento, pois os documentos referidos, relativos a intermediação, apontam manifestamente no sentido de ter havido prestação de serviços de intermediação e não o contrário.

De qualquer modo, a prova produzida na reunião esclareceu que esta empresa colaborava com é empresas angariadoras de clientes com sede na República Popular da China e assegurava o acompanhamento dos clientes angariados nas suas viagens a Portugal (incluindo na estadia, intérpretes deslocações em Portugal).

Aliás, não se está, nestes casos, perante pagamentos a entidades não residentes submetidas a um regime fiscal identificado por Portaria do membro do Governo, pelo que não vale aqui a presunção ínsita na alínea r) do n.º 1 do artigo 23.º e no n.º 8 do artigo 88.º do CIRC.

Por isso, a hipotética dúvida sobre estas operações teria de ser valorada contra a Autoridade Tributária e Aduaneira, por forma do disposto no artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

Procede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta correcção.

3.11. Facturas emitidas por Empresas do Chipre – correcção no montante de € 377.000,00

A Requerente registou na sua contabilidade ("Fornecimentos e Serviços Externos" - Trabalhos Especializados) gastos no montante de € 495.000,00, com base em faturas emitidas pelas sociedades AA... e DD..., localizadas no Chipre.

No descritivo destas faturas, estamos perante "taxas conexas com serviços de marketing e consultoria na China" ou "taxas conexas com serviços prestados de consultoria para atrair investidores de países terceiros para a Europa", sem que seja possível determinar quais os rendimentos obtidos pela A..., associados a estes gastos.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, em relação aos montantes faturados pelas sociedades cipriotas AA... e DD..., no valor global de € 495.000,00, aceitou «*como justificado (apenas pela correspondência no adquirente dos imóveis) o gasto suportado pela A... no valor de € 118 000,00, mencionado na fatura n.º 2014/002, emitida pela AA...*».

A prova produzida na reunião revela que se trata de empresas com parcerias com empresas angariadoras de clientes com sede na República Popular da China, que asseguravam o acompanhamento dos clientes angariados nas suas viagens a Portugal (incluindo na estadia, intérpretes deslocações em Portugal).

Ficou esclarecida, assim, a relação de proximidade com a China que permitiu participar na angariação de clientes.

Por outro lado, foram identificados os clientes a que se reportam as facturas e escrituras de vendas dos imóveis.

Não se provando que os serviços não foram prestados, pelas razões que se referiram no ponto anterior, recaindo o ónus da prova sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, tem de se concluir que procede o pedido de pronúncia arbitral.

3.12. Facturas Emitidas por Empresa da Suécia – correcção no montante de € 49.650,00

A Requerente registou na contabilidade, como gasto a verba de € 49.650,00, com base em duas facturas, emitida pela sociedade sueca Z... (SE5...) e com o descritivo de "Service fee" ("Taxa de Serviço").

Foram apresentados documentos, designadamente escrituras públicas de compra e venda dos imóveis a cargo da A..., os contratos de mediação, as facturas emitidas pela sociedade portuguesa aos seus clientes e as facturas emitidas pela referida sociedade sueca.

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou a correcção, por entender que «a sociedade sueca Z... teve intervenção na venda de imóveis a cidadãos residentes na República Popular da China, não existindo, portanto, uma relação de proximidade entre o operador sueco contratado pela A... e os adquirentes dos imóveis a cargo desta sociedade portuguesa» e a Requerente «suportou gastos inerentes à emissão de faturas pela sociedade sueca Z... e à emissão de faturas pelas sociedades S... e U..., sedeadas em Hong Kong, sem que fosse apresentada qualquer justificação para esta situação».

Concluiu a Autoridade Tributária e Aduaneira que «tendo em conta as disposições constantes dos n.ºs. 1 e 3 do artigo 23.º do CIRC, a verba € 49.650,00 faturada pela empresa sueca LISA e considerada pelo sujeito passivo como um gasto do exercício, não pode ser aceite para efeitos fiscais, não havendo uma justificação lógica para existência deste gasto, assim como a prova documental encontra-se bastante deficitária, assente em faturas com o descritivo de "Service fee" ("Taxa de Serviço"), sem qualquer outra referência que possa indicar a participação da Z... em serviços de medição imobiliária e considerando ainda o facto desta sociedade sueca ter declarado exercer uma atividade comercial ligada ao sector do vestuário e calçado (VIES)».

No entanto, também aqui a documentação apresentada corrobora as afirmações da Requerente e o ónus da prova recai sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Para além disso, o n.º 3 do artigo 23.º do CIRC invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira para efectuar esta correcção, estabelece que «os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores **devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito**», requisito este que se afigura estar satisfeito. Designadamente, a eventual falta dos requisitos indicados no n.º 4 do mesmo artigo, na redacção de 2014, não foi indicada pela Autoridade Tributária e Aduaneira como fundamento desta correção, pelo que não ser invocado *a posteriori* para afastar a dedutibilidade das despesas documentadas.

Para além disso, a prova testemunhal confirma que a empresa em causa era intermediária que actuava em parceria com empresas de angariação com sede na República Popular da China. O pagamento de comissões a esta empresa sueca e a empresas de Hong Kong relativamente aos mesmos prédios foi explicada pela prova testemunhal, tendo como justificação o facto de esta

empresa sueca colaborar com as empresas de Hong Kong, no que concerne ao acompanhamento dos clientes angariados nas suas viagens a Portugal (incluindo na estadia, intérpretes deslocações em Portugal).

Por isso, por razões idênticas às que se referiram relativamente as empresas de Macau e de Chipre, procede o pedido de pronúncia arbitral.

3.13. Gastos suportados com vestuário, calçado e acessórios – correcção no montante de € 4.011,50.

A Autoridade Tributária e Aduaneira no ponto III.1.6 do Relatório da Inspeção Tributária efectuou uma correcção relativa à aquisição, pela Requerente, de peças de vestuário, calçado e acessórios (malas e óculos de sol), no montante global de € 4.011,50.

Esta correcção baseou-se no entendimento de *«não se encontram relacionados com a actividade exercida por esta sociedade e apresentam características de âmbito particular, como tal não podem ser aceites para efeitos fiscais, nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA»*.⁷

Trata-se de gastos que, pela sua natureza, à face da experiência comum, é de presumir que tenham natureza particular não conexas com a actividade da Requerente.

De qualquer forma, a Requerente não explica qual a relação que esses gastos possam ter ao a sua actividade, designadamente quais as razões para que sejam considerados incorridos ou suportados para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, como exige o n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

Assim, não se demonstra que esta correcção enferma de ilegalidade, pelo que improcede o pedido de pronúncia arbitral na parte respectiva.

3.14. Despesas de representação – tributação autónoma no valor de montante de € 2.622,04

⁷ A referência ao artigo 23.º, n.º 1, do CIVA é um lapso de escrita evidente, sendo claro que a atas está a reportar-se ao artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, que trata da matéria de dedutibilidade de gastos.

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma correcção no montante de € 2.622,04 (o montante indicado inicialmente no RIT foi corrigido para este valor na sequência do exercício do direito de audição), relativa a «*gastos que devido às suas características ou pela ausência de outros elementos justificativos dos mesmos, deveriam ter sido considerados como despesas de representação, as quais estão sujeitas a tributação autónoma à taxa de 10%, conforme o disposto no nº 7, do artigo 88º do CIRC*».

Esta correcção tem por base de cálculo o valor de € 26.220,43 de despesas com alojamento, serviços de jantar, despesas de deslocação e viagens.

A Autoridade Tributária e Aduaneira refere o seguinte:

-» *Gasto suportados e não reembolsados, relativos ao alojamento de fornecedores de serviços (comissionistas) (Anexo II - folhas 5, 8 e 28, páginas 10, 17 e 56 e Anexo III - folhas 207 a 211, páginas 413a421);*

-» *Gastos suportados com jantares de montantes consideráveis (Anexo III - folhas 211 a 213, páginas 422 a 425);*

-» *Encargos relativos a deslocações e viagens, sem que as faturas identifiquem a(s) pessoa(s) beneficiária(s) e por vezes nem os locais de destino são mencionados (Anexo III - folhas 213 a 217, páginas 426 a 434). O sujeito passivo associa estes gastos à atividade de mediação imobiliária (angariação de clientes e promoção dos imóveis junto de potenciais adquirentes), e sem apresentar documentos que confirmem a identidade dos "viajantes", alega que as viagens foram realizadas pelos sócios da A... I..., J..., OO... e PP... (Anexo II - folhas 5, 9, 28 e 29, páginas 10, 18, 56 e 57) Quanto à indicação/identificação "sumária" dos sócios da A..., refere-se que:*

- *Esta sociedade tem como sócios as sociedades C... e D..., que exercem a mesma atividade da A... . As funções de gerência na A... são exercidas por I... e J...;*

- *A C... tem exclusivamente como sócio-gerente o senhor I..., o único detentor do Capital Social desta sociedade. As viagens indicadas como realizadas por este senhor poderiam ter sido efetuadas em representação de qualquer uma das sociedades, C... ou A...;*

- *A D... tem como sócios-gerentes, OO... e J... . As viagens indicadas como realizadas por estes senhores (sempre juntos na qualidade de viajantes) poderiam ter sido efetuadas em representação da referida sociedade;*
- *Relativamente ao senhor PP..., desconhece-se quais as sociedades onde o mesmo possa ter quota.*

A Requerente diz que *«logrou recolher elementos de suporte e explicou, detalhadamente, no âmbito do procedimento de inspeção a natureza destes gastos e a sua indispensabilidade para a atividade da ora Requerente e, conseqüentemente, o seu enquadramento como gasto para efeitos do disposto no artigo 23.º do CIRC»* e que *«os SIT desconsideraram como gastos da Requerente despesas comprovadamente associadas à sua atividade de mediação imobiliária, nomeadamente, com angariação de clientes e promoção dos imóveis junto de potenciais adquirentes e relacionados com eventos da própria Requerente»*.

Há um erro de interpretação pela Requerente quanto a esta correção, pois a Autoridade Tributária e Aduaneira não desconsiderou tais despesas para efeitos de determinação do lucro tributável, entendendo apenas que, porque se enquadram no n.º 7 do artigo 88.º do CIRC, estando sujeitos a tributação autónoma de 10% aí prevista.

Sobre este entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira quanto ao enquadramento das despesas no artigo 88.º, n.º 7, do CIRC, a Requerente nada diz, pelo que tem de se concluir que não imputa qualquer vício à tributação autónoma que foi efectuada.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta tributação autónoma.

3.15. Ilegalidade por violação do princípio do inquisitório e prossecução da verdade material

A Requerente imputa estes vícios à liquidação impugnada porque entende, em suma, *«que a Administração Tributária e Aduaneira não logrou demonstrar os motivos pelos quais desconsiderou os gastos com comissões suportados pela ora Requerente e, bem assim, que os mesmos não foram fundamentais para a manutenção da fonte de produção e para a obtenção*

de proveitos, os quais, conforme demonstrado, se revelaram essenciais para a manutenção da fonte de produção, em manifesta violação do disposto no artigo 58.º, da LGT e artigo 6.º, do RCPITA»

O artigo 58.º da LGT estabelece que *«a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido»*.

O artigo 6.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) estabelece que *«o procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adoptar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objectivo»*.

Como resulta do teor expresso destas normas, reportam-se à realização de diligências pela Autoridade Tributária e Aduaneira e não à eventual insuficiência de prova dos fundamentos de facto em que assentam os actos que pratica.

Neste caso, a Requerente não imputa à actuação da Autoridade Tributária e Aduaneira falta de realização de diligências, pelo que não ocorre a invocada violação desses princípios.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a estes vícios.

3.16. Decisão da reclamação graciosa

A decisão da reclamação graciosa, que manteve as liquidações impugnadas, enferma das ilegalidades de que enfermam as liquidações, pelo que se justifica também a sua anulação, na parte correspondente às ilegalidades referidas.

4. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto às liquidações de juros compensatórios n.ºs 2017... e 2017..., no montante de € 342.291,43, e anular essas

- liquidações, bem como a liquidação de IRC n.º 2017..., na parte em que inclui o valor das liquidações de juros compensatórios;
- b)** Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao vício de falta de fundamentação imputado à liquidação de IRC e quanto aos princípios do inquisitório e da verdade material e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira desses pedidos;
- c)** Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às seguintes correcções:
- Emissão de Nota de Crédito n.º.../000004 – correcção no montante de € 49.894,31;
 - Gastos relativos a um imóvel na Rua ...– correcção no valor de € 149.416,40;
 - Gasto suportado em documento emitido em nome de terceiros no montante de € 7.246,02;
 - Gastos suportados com vestuário, calçado e acessórios – correcção no montante de € 4.011,50;
 - Despesas de representação – tributação autónoma no valor de montante de € 2.622,04;
- d)** Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às seguintes correcções:
- Gastos relativos aquisições para imóveis de propriedade de terceiros, no montante de € 5.394,70;
 - Gastos relativos a trabalhos de construção no montante total de € 14 894,70;
 - Facturas emitidas por empresas de Hong Kong – correcção no montante de € 5.661.940,52;
 - Tributação autónoma no montante de € 1.981.679,18;
 - Facturas emitidas por empresas de Macau – correcção no montante de € 150.780,48;
 - Facturas emitidas por Empresas do Chipre – correcção no montante de € 377.000,00;
 - Facturas Emitidas por Empresa da Suécia – correcção no montante de € 49.650,00;
- e)** Anular a liquidação de IRC n.º 2017... na parte correspondente às correcções que são julgadas procedentes;
- f)** Anular a decisão da reclamação graciosa n.º ...2011..., na parte em que manteve as liquidações que são anuladas.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 305.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 **€ 4.090.184,82**.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 51.714,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente e da Autoridade Tributária e Aduaneira nas percentagens de 5,7% e 94,30%, respectivamente.

Lisboa, 19-06-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Nuno Cunha Rodrigues)

(Hélder Faustino)