

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 520/2019-T

Tema: IRC - Princípio da especialização dos exercícios. Tributação autónoma.
Pagamentos a empresa de território de tributação privilegiada.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. A. Sérgio de Matos e Dra. Cristina Aragão Seia (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 16-10-2019, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A., contribuinte fiscal n.º..., com sede na ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa (doravante designada por “Requerente”), veio, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

A Requerente pede que seja «*anulada a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2018...*, com a conseqüente condenação da AT à anulação da liquidação adicional de IRC n.º 2018..., relativa ao exercício de 2015, no montante de € 272.619,93 (duzentos e setenta e dois mil, seiscentos e dezanove euros e noventa e três cêntimos), acrescido do pagamento dos respetivos juros indemnizatórios», além de pedir indemnização por garantia indevida.

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 01-08-2019.

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, os Árbitros que inicialmente foram designados pelo Conselho Deontológico comunicaram a aceitação do encargo, no prazo aplicável.

Em 26-09-2019 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 16-10-2019.

A Administração Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em que suscitou a excepção que denominou «*incompetência do tribunal arbitral relativamente ao pedido de anulação total do ato tributário de liquidação*» e defendeu que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 21-11-2019, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como alegações, com possibilidade de resposta à excepção.

A Requerente respondeu à excepção.

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.

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

O processo não enferma de nulidades.

Importa apreciar prioritariamente a questão de incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

2. Questão da «incompetência do tribunal arbitral relativamente ao pedido de anulação total do ato tributário de liquidação»

A questão a que a Autoridade Tributária e Aduaneira dá esta denominação tem a ver com o pedido que a Requerente formula desta forma:

Nestes termos, e nos demais de direito, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente, por provado, sendo anulada a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2018..., com a conseqüente condenação da AT à anulação da liquidação adicional de IRC n.º 2018..., relativo ao exercício de 2015, no montante de € 272.619,93 (duzentos e setenta e dois mil, seiscentos e dezanove euros e noventa e três cêntimos), acrescido do pagamento dos respetivos juros indemnizatórios, e com as demais conseqüências legais.

A questão suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira não constitui uma questão de incompetência, pois os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD têm competência para apreciar a legalidade de actos de liquidação e actos de segundo grau que os confirmem, como se depreende dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Os actos impugnados pela Requerente são de liquidação e de decisão de indeferimento de reclamação graciosa, pelo que são actos cuja declaração de ilegalidade se inclui nas competências deste Tribunal Arbitral.

Diferente da questão da competência, é a dos poderes de cognição do Tribunal Arbitral, que são limitados pelo pedido e pela causa de pedir, que decorre dos artigos 608.º, n.º 2, e 609.º, n.º 1, do CPC subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, de que decorre que, para além de questões de conhecimento oficioso, o juiz não pode conhecer na sentença de questões não suscitadas pelas partes, nem condenar em objecto ou em quantidade superior ao que tiver sido pedido.

Por força destas normas é necessário, além disso que haja identidade entre a causa de pedir (*causa petendi*) e a causa de julgar (*causa judicandi*). (¹)

Por isso, se é pedida a anulação total de um acto de liquidação com base em vício que apenas o afecta parcialmente, a anulação não pode deixar de ser parcial, pois a não observância dos limites dos poderes de cognição implica excesso de pronúncia.

Neste caso, como confirma a Requerente ao responder à excepção, é inequívoco que não pretende a anulação da correção referente a impostos devidos por terceiros, no montante de € 59.764,75, pelo que a limitação dos poderes de cognição impede que a liquidação ou a decisão da reclamação graciosa sejam anuladas com fundamento em hipotética ilegalidade dessa correcção.

Mas, estas limitações nada têm a ver com incompetência, pois é o Tribunal a quem é formulado pedido e não qualquer outro que tem competência para apreciar um pedido que se enquadra nas suas competências, independentemente da sua amplitude.

Improcede, assim, a questão de incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3. Matéria de facto

3.1. 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 OI 2017..., relativa ao exercício de 2015;

¹ ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, página 56, acrescentado, na esteira de MATTIROLO: «Deve anular-se, por vício de *ultra petita*, a sentença em o juiz invoca, como razão de decidir, um título, ou uma causa ou facto jurídico, essencialmente diverso daquele que as partes, por via de acção ou excepção, puseram na base das suas conclusões».

B) Nessa inspeção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

III.1. Em sede de IRC

III.1.1. Correções à matéria coletável -Gastos não aceites fiscalmente

III.1.1.1 - Comissões de mediação imobiliária/serviços de marketing prestados por entidades sediadas em territórios terceiros.

(...)

Os documentos de prova, emitidos por sujeitos passivos com sede ou residência em território nacional, estão sujeitos a determinada forma e conteúdo, expressamente previstos na lei, o que não acontece com os não residentes, não dispensando, no entanto, que os mesmos permitam verificar a ligação clara e objectiva entre o custo e o ganho considerados.

Contudo, o princípio geral da dedutibilidade dos gastos, sofre uma derrogação no caso de pagamentos a entidades não residentes em Portugal] e localizadas em jurisdições de fiscalidade privilegiada, como forma de obviar a erosão da base tributável.

Assim e com vista a lutar contra a evasão e fraude fiscal internacional e no sentido de restringir a utilização de paraísos fiscais o legislador português optou por introduzir no nosso ordenamento jurídico medidas, genericamente designadas como de anti-abuso, através de cláusulas específicas na lei.

Neste contexto, o artigo 23.º- A do CIRC, visa claramente combater operações evasivas ou fraudulentas, por meio de pagamentos a favor de entidades não residentes e estabelecidas em jurisdições de fiscalidade privilegiada, de modo a transferir rendimentos gerados e localizados em Portugal para locais com regimes fiscais mais favoráveis, com tributação reduzida ou inexistente, e tradicionalmente avessos à colaboração no sentido da prestação de informações para efeitos fiscais.

Assim, a estatuição das mesmas determina de imediato o princípio geral de não dedutibilidade dos gastos suportados com este tipo de pagamentos consagrando, no entanto, uma cláusula de salvaguarda, que se opera mediante a prova, que cabe ao

sujeito passivo, a quem caberá demonstrar o cumprimento, cumulativo de duas condições:

- Os gastos corresponderem a operações reais;*
- Não terem um carácter anormal ou um montante exagerado.*

Trata-se duma dupla prova que incumbirá o sujeito passivo 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.

(...)

Na falta da comprovação destes requisitos conclui-se pela não dedutibilidade dos gastos em apreço e o conseqüente acréscimo dos respetivos montantes no resultado fiscal.

A produção desta prova deverá ser feita pelo sujeito passivo perante a AT, apresentando-lhe os meios de prova da efetividade do gasto e do carácter normal e não exagerado, a quem competirá a sua apreciação com vista à formação dum juízo administrativo sobre a validade dos pagamentos.

Trata-se, pois, duma solução legislativa em que é revertido para o contribuinte um "ónus probandi" em que, por força do disposto nas normas em referência, no domínio dos pagamentos a entidades domiciliadas em territórios de baixa tributação, é afastada a presunção de veracidade das declarações do contribuinte constante do n.º 1 do artigo 75º da LGT de que são verdadeiras e de boa-fé "as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal". E se o contribuinte não lograr produzir tal prova, o gasto não é fiscalmente aceite, sendo a matéria coletável aumentada para efeitos de tributação.

Requisitos na obtenção de autorização de residência

Na sequência da aprovação da Lei n.º 29/2012, de 9 de Agosto, que produziu alterações à Lei n.º 23/2007, de 4 de Julho, o governo português aprovou em 2012 legislação que alterou o regime jurídico da entrada, permanência e saída de estrangeiros do território nacional, permitindo a cidadãos estrangeiros não membros da União Europeia, através de atividades de investimento, obter uma autorização especial de residência, denominado "VISTO GOLD" ou "GOLDEN VISA", que permite a investidores estrangeiros circular pelos países do espaço "Shengen".

Esta autorização de residência é atribuída aos cidadãos que a requeiram, desde que preencham determinados requisitos, sobretudo os relacionados com os investimentos, aquisição de imóveis e / ou geração de emprego, a seguir identificados:

- Aquisição de imóveis de valor igual ou superior a 500.000,00 euros, podendo o investimento corresponder a um ou vários imóveis;*
- Transferência de capitais num montante igual ou superior a 1.000.000,00 euros;*
- Investimento que conduza à criação de, pelo menos, 10 postos de trabalho.*

Em 2015, com a Lei n.º 63/2015, de 30 de junho, ocorre nova alteração à Lei n.º 23/2007 de 4 de julho, que alarga a base dos investimentos que possibilitam a obtenção dos "VISTOS GOLD", passando estes a abranger as áreas de reabilitação urbana, a investigação científica, o apoio à produção artística, recuperação ou manutenção do património cultural nacional e a capitalização de PMEs, para além dos três requisitos já contemplados desde 2012.

Qualquer que seja a natureza do investimento, este deverá ser mantido por um período mínimo de 5 anos, em que se devem manter os requisitos da sua atribuição, havendo ainda períodos mínimos de permanência em território nacional durante os anos de vigência da autorização.

Aferição da obediência aos requisitos de dedutibilidade

Neste contexto, verificou-se que a A... vendeu no decurso de 2015 diversas fracções a cidadãos chineses. Como elemento comum a estas vendas, está o facto de isoladamente ou em compropriedade, através da aquisição de uma ou mais fracções, o montante total do investimento por cidadão chinês igualar ou superar os 500.000,00 euros, factos que revelam claramente o objectivo destes cidadãos de se inserirem na previsão legal que regulamenta a entrada, permanência e saída de estrangeiros do território nacional, com o objectivo de obter a autorização de residência para livre circulação no espaço "Shengen".

Não obstante os gastos com comissões se encontrarem reflectidos na contabilidade da A..., questão diferente é a da aferição da dedutibilidade fiscal dos mesmos, atendendo a que assumem valores relativamente elevados, e foram facturados por uma entidade não residente no território nacional. Será, pois, necessário averiguar se à luz dos normativos fiscais assiste à A... a faculdade de os poder deduzir para efeitos da determinação do resultado fiscal.

Será, pois, necessário averiguar da eventual obediência aos requisitos de dedutibilidade, dos gastos do exercício referentes a comissões e a serviços profissionais, que a sociedade contabiliza como tendo incorrido, nos montantes, excluindo IVA, de 455.900,00 euros e 116.000,00 euros, respectivamente.

Neste contexto, e em obediência à formalidade do n.º 8 do artigo 23º-A do Código do IRC, foi a sociedade notificada em 22 de fevereiro de 2018 para apresentar em 09 de abril de 2018 documentos de prova efectiva sobre o cumprimento dos requisitos exigidos quanto à materialidade das operações e inexistência do seu carácter anormal e montante exagerado.

Não foram solicitados os documentos de prova referidos no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IRC que comprovem a dispensa de retenção na fonte, uma vez que no referido ano a A... não efectuou qualquer pagamento sobre esses custos.

Quanto à existência de regime fiscalmente mais favorável

Logo à partida há que determinar se a jurisdição de fiscalidade privilegiada se integra na previsão normativa da alínea r) do n.º 1 do artigo 23º-A, vigente para o exercício de 2015, ambos do Código do CIRC.

Ora, no caso concreto de HONG KONG, trata-se da jurisdição constante do n.º 31 da Portaria n.º 292/2011 de 8 de novembro do Ministério das Finanças.

Ou seja, constatando-se que estão a ser pagas importâncias a duas entidades, no caso as pessoas coletivas B..., e C..., residentes fora do território português e situadas numa jurisdição constante da citada Portaria, ocorre a condição que determina a verificação do pressuposto para a subsunção no conceito de regime fiscal claramente mais favorável.

Quanto à exigência da realização efectiva das operações

Cabe ao contribuinte demonstrar que as operações envolvendo gastos reconhecidos, suportados por facturas emitidas por não residentes submetidos a um regime fiscal mais favorável, foram efectivamente realizadas. Esta inversão do ónus da prova materializa-se na demonstração da efectividade da realização da operação a qual, se não for suprida, implica que os encargos daqui resultantes não sejam dedutíveis.

Ora, da análise documental constatou-se que o sujeito passivo (entidade inspeccionada) possui as escrituras de compra e venda dos imóveis, o "Framework Agreement" (contrato que define o âmbito da prestação de serviços) e ainda, as facturas emitidas pelos referidos prestadores de serviços.

No entanto, embora este conjunto documental dote a operação do preenchimento de requisitos formais, carece de ser comprovada substancialmente.

Note-se que apesar de parte das facturas, estarem contabilizadas na rubrica 62253 - comissões a não residentes, o descritivo das facturas diz respeito a acções de promoção, incluindo serviços de marketing.

(...)

As facturas emitidas pelas entidades não residentes (anexos 4, 5, 6 e 8, já referidos), bem como os acordos de prestações de serviços com aquelas, celebrados pela A... (anexo 7, já referido), já tinham sido anteriormente disponibilizados para verificação, tal como cópias das escrituras outorgadas com os adquirentes não residentes (anexo 14).

Este conjunto documental permite dotar a operação do preenchimento de requisitos formais, no entanto a mesma carece de ser comprovada substancialmente, sendo necessário demonstrar a adequação das referidas prestações de serviços aos requisitos do artigo 23º-A do CIRC, uma vez que o montante das comissões facturadas, e reconhecidas como gasto, ultrapassa em muito o montante cobrado no mercado nacional, para o exercício da mesma actividade.

Não basta, pois, a existência de contratos, e facturas, sendo necessária a evidência de todo um conjunto de acções, de forma a afastar de forma concludente, fundadas dúvidas sobre a efectiva realização das operações que as facturas pretendem titular. As facturas da B..., das quais, e meramente a título de exemplo, se apresenta a imagem da "Invoice n.º 052/2015" digitalizada, referem todas a mesma descrição de serviços, genérica, e que embora caiba no âmbito do que usualmente é referido como actos prestações de serviços de marketing, e serviços conexos, em termos concretos, não apresenta qualquer prova de serviços efectivamente praticados de marketing e promoção da venda dos imóveis da A... .

(...)

Ora, não descurando que nos termos da legislação já citada, assiste à A... demonstrar a evidência material que sustente ter sido efectuada publicidade, e, não obstante ter sido bastante diligente, no sentido de nos fornecer toda a informação que conseguiu recolher, a mesma não é considerada suficiente, face à grandeza dos valores envolvidos e à amplitude dos serviços prestados que poderia justificar os montantes cobrados, pelo que não se encontra preenchido este requisito de dedutibilidade.

(...)

Quanto ao carácter anormal

Neste âmbito conclui-se que não tendo o sujeito passivo produzido prova material suficiente que permita aferir da natureza intrínseca do gasto, ou da sua consentaneidade para com a actividade negocial, não é possível aferir do seu carácter normal face à actividade desenvolvida.

Isto é, se o sujeito passivo não logrou provar a substância do gasto, não é possível aferir se o que vem qualificado como publicidade e comissões, tem carácter normal face à actividade desenvolvida.

A este respeito, é de referir ainda que, as próprias escrituras que titulam a venda das fracções autónomas do imóvel, sobre as quais recaem estas facturas de comissões, referem explicitamente, e sem excepção, que na transacção a que respeitam, "não houve intervenção de mediador imobiliário".

E não é de somenos importância o facto de a mediação imobiliária, nos termos da Lei n.º 15/2013 de 8/02, só poder ser exercida em Portugal, mediante licença atribuída pelo D..., l.P., vulgarmente designado por D..., e o facto dessa mesma licença, só ser atribuída a mediadores individuais ou colectivos estabelecidos no território nacional, ou ainda nos termos da mesma lei, e além destes, só os mediadores estabelecidos noutra Estado do Espaço Económico Europeu, após autorização do D..., poderem exercer a actividade de mediação imobiliária em Portugal.

Ora, este não é o caso, da B..., ou da C..., as quais, não se encontram estabelecidas em nenhum dos Estados do Espaço Económico Europeu, nem possuem a referida licença do D..., que lhes permitiria exercer a actividade no território nacional.

Aliás, esse mesmo facto, é reconhecido pela A..., que o refere explicitamente no ponto 23º da contestação apresentada no processo n.º .../15...T8LSB que a B..., lhe moveu junto do Tribunal da Comarca de Lisboa – 1ª secção cível, contestação essa, na qual requer que o acordo de prestação de serviços de mediação imobiliária, celebrado, seja considerado nulo.

Quanto ao montante exagerado

Para aferição desta característica, isto é de que os pagamentos são adequados ao real valor dos serviços prestados, afigura-se que a relação custo-benefício será apropriada, considerando-se cumprida a condição desde que os rendimentos compensem os respectivos gastos, isto é, que os rendimentos futuros são de tal monta que justificaram o respectivo encargo, ressalvando os casos em que a tentativa de

penetração noutros mercados não foi bem sucedida e o serviço inerente ao gasto foi efectivamente realizado.

Ou seja, apesar das margens brutas de comercialização serem positivas, grande parte das mesmas, são absorvidas pelos gastos com fornecimentos e serviços externos relativos ao "marketing" ou comissões, facturadas pelos prestadores de serviços localizados em HONG KONG.

Ora, nas situações envolvendo intervenção humana com estudos, projectos, ou publicidade no caso em apreço, o sujeito passivo deveria possuir em arquivo elementos que permitissem ajuizar da adequação do montante à finalidade e possibilitar a aferição do eventual exagero, designadamente:

- Identificação dos recursos humanos envolvidos, horas aplicadas e taxas horárias por consultor;*
- Evidência de reuniões, "surveys";*
- Deslocações;*
- Se quem executou tem experiência profissional;*
- Se foram pedidos orçamentos no mercado nacional ou internacional para efeitos comparativos e, em caso afirmativo, por que razão foi preferido o de uma entidade residente numa jurisdição de fiscalidade privilegiada em detrimento de outras com outras localizações.*

Haveria igualmente que permitir aferir se o montante dos serviços cobrados é apropriado, tendo em conta o mercado e o risco da operação, por comparação com as que seriam aplicadas por outras entidades num contexto equivalente, em obediência e em cumprimento do princípio de plena concorrência, o que também não sucedeu, pois não foram apresentados quaisquer elementos pertinentes dirigidos a este objectivo.

O legislador fiscal justifica a exigência do cumprimento deste requisito, cumulativamente com os outros, com a dúvida se não se estará em presença de operações simuladas, sem existência real, desprovidas de realidade económica e desproporcionadas, destinadas a propiciar a evasão fiscal, por recurso à estratégia de intercalar "spin-offs" de drenagem de rendimentos a montante, de modo a

alcançar um duplo objetivo de absorção da margem bruta e eventuais lucros e transferir rendimentos para uma jurisdição onde a tributação é menor.

Não se pode descurar a possibilidade de os montantes facturados pela empresa de HONG KONG se encontrarem empolados face ao que uma intervenção para efeitos de publicidade justificaria para a comercialização do produto em questão (fracções). Como se viu, representam 15% a 20% do valor das vendas, e absorvendo grande parte da margem bruta das vendas.

De referir que o acordo com a B... Co., refere explicitamente uma comissão de 20% sobre as vendas, acrescida de valores fixos de 2.000,00 euros a 4.000,00 euros por transacção efectuada, e a própria A..., reconhece o exagero desta comissão, conforme refere nos pontos 36º a 46º da contestação apresentada no processo n.º .../15...T8LSB que a B... Co., lhe moveu junto do Tribunal da Comarca de Lisboa - 1ª secção cível, classificando-a de "usura".

E para o efeito basta uma comparação com a correspondente situação no mercado doméstico. Neste, um intermediário atua como comissionista, sendo vulgarmente designado por agente imobiliário, cuja intervenção implica a angariação do cliente, promoção do produto em "websites", colocação de placas no imóvel, anúncios em jornais, distribuição de panfletos, montagem de "outdoors", podendo ainda prestar apoio jurídico, designadamente na elaboração de contratos-promessa de compra e venda e inclusivamente promover todas as diligências legais junto de entidades oficiais como câmaras municipais e notários, visando preparar o imóvel para o ato de venda.

Como é do conhecimento público, esta actuação implica o pagamento à empresa imobiliária duma comissão que habitualmente é de 5% do valor de venda do imóvel, podendo nuns casos ser inferior e chegar a 2%, ou ser superior e alcançar os 6% ou 7%.

No caso da A... e em 2014, relativamente ao imóvel (fracção) vendido com intermediação de uma empresa nacional, nomeadamente a E... Lda - NIF ..., a comissão praticada correspondeu a 2% acrescida de IVA à taxa em vigor, conforme contrato de mediação imobiliária celebrado entre as partes, em 23/01/2015, e que

incidiu sobre a venda da fracção autónoma designada pela letra "AB" do prédio identificado pelo artigo matricial n.º ... da freguesia de ...- Lisboa (...), sito na ... n.º(s) ..., e Rua ... n.º(s)

Trata-se, como se descreveu, duma intervenção profissional que em si mesma já implica a efectivação de publicidade pelo que, comparando a respectiva taxa com a praticada pela empresa de HONG KONG, facilmente se conclui pelo montante exagerado cobrado por esta última.

Ora é evidente que existiu a prestação da informação sobre as características intrínsecas e a área envolvente dos imóveis, porém tais serviços também estão implícitos nos conceitos de intermediação imobiliária efectuados em território nacional, o que por si não justifica os montantes cobrados.

Ainda que se tenha presente que a publicidade, a ter sido praticada, ocorreu num contexto geográfico diferente, onde poderá ser praticada outra remuneração, não deixará de se ter em conta, com base no senso comum e a partir de um juízo empírico, sem necessidade de recurso a conhecimentos técnicos, que a taxa paga pela A... se afigura exagerada, atendendo ao impacto negativo na rentabilidade da empresa, e colocando em causa o equilíbrio que deve presidir à relação custo-benefício.

A este respeito, é de salientar que tanto o contrato celebrado com a B..., como o contrato celebrado com a C..., pressupõem o mesmo tipo de serviços/acções de promoção dos imóveis para venda, e que apesar de a C..., ter emitido facturas por esses serviços, no valor global de 155.700,00 euros (anexo 5, já referido), representativos de 15,00% do valor das vendas que "promoveu", as mesmas foram desconsideradas/anuladas, e foi emitida uma nova factura, no valor de 51.900,00 euros (anexo 4, já referido), representativa de 5,00% do valor das mesmas vendas, e cujo montante revela já um carácter não exagerado.

A A..., reconhece isso mesmo, ao aceitar este valor facturado pela C..., e não aceitar o valor facturado B..., considerando-o exagerado, conforme alega nos pontos 36º a 46º da contestação apresentada no processo n.º .../15...T8LSB que a B..., lhe moveu junto do Tribunal da Comarca de Lisboa – 1ª secção cível.

Também aqui se conclui que, não tendo a A... produzido qualquer prova de que não existe exagero no montante da publicidade facturado pela B..., antes pelo contrário, se considera como não cumprido este requisito.

Em face do exposto, conclui-se que os elementos apresentados pelo sujeito passivo não representam prova suficiente de que os encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e que não têm carácter anormal ou um montante exagerado, conforme prevê o artigo 23.º-A do CIRC, pelo que o seu reconhecimento como gasto, não acolhe cabimento, à luz do artigo 23º do CIRC.

(...)

Resumo do valor não aceite

De acordo com o descrito nos pontos anteriores e não tendo a A... cumprido o ónus da prova consagrado no artigo 23º-A do CIRC, os gastos reconhecidos contabilisticamente nas contas 62253 e 622199, devidos à entidade não residente, com sede em B..., são fiscalmente desconsiderados de acordo com o quadro seguinte, e cifram-se em 520.000,00 euros:

Gastos reconhecidos contabilisticamente e devidos a não residentes no ano 2015 - valores em euros

Rúbrica	Valor
Gasto reconhecido contabilisticamente na conta 62253, relativo a comissões a não residentes · B... , com sede em Hongkong	404.000,00
Gasto reconhecido contabilisticamente na conta 622199, relatvo a FSE - Serviços profissionais - outros - B... , com sede em Hongkong	116.000,00

(...)

III.1.2. - Correções ao imposto - tributação autónoma

A Região Administrativa Especial de Hong Kong, onde estão sedeados quer a B..., quer a C..., consta da lista da Portaria nº 150/2004, alterada pela Portaria nº 292/2011, que define os territórios com regimes de tributação privilegiados claramente mais favoráveis.

Além da sua não dedutibilidade por não ter sido provada a efectividade dos serviços, o seu carácter normal e a razoabilidade do seu montante, os gastos com serviços prestados por residentes em território com tributação mais favorável são ainda

objecto de tributação autónoma à taxa de 35%, conforme o disposto no n.º 8 do artigo 88.º do Código do IRC.

(...)

Assim, em sede de IRC, a tributação é onerada na medida que os normativos fiscais, não obstante a desconsideração fiscal das importâncias pagas, determinam que devem ser sujeitos a tributação autónoma por aplicação do n.º 8 do artigo 88.º do CIRC. Com a introdução destes normativos, o legislador procurou dissuadir o recurso a operações com entidades localizadas em paraísos fiscais e atenuar a deslocalização de capitais para jurisdições de fiscalidade privilegiada, de modo a preservar as receitas fiscais domésticas e assegurar a justiça na tributação, de acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 37/95 de 14/02.

Para este tipo de tributação, há que atender que a A... não é total ou parcialmente isenta para efeitos de tributação em IRC e que o resultado fiscal declarado foi positivo, pelo que não se lhe aplica o disposto nos n.º(s) 2 e 14 do artigo 88º do CIRC.

Assim, os gastos em causa no valor global de 520.000,00 euros estão sujeitos a tributação autónoma à taxa de 35%, conforme o n.º 8 do artigo 88.º do CIRC, de que resulta o valor 182.000,00 euros de imposto a pagar em sede de IRC.

Cálculo das tributações autónomas sobre gastos não aceites fiscalmente no ano 2015 - valores em euros

Rúbrica	Valor contabilizado	Taxa - art.º 88º n.º 8 CIRC	Valor da tributação autónoma
Gastos reconhecidos contabilisticamente nas contas 62253 e 622199, relativos a fornecedores de outros mercados - Hongkong	520.000,00	35,00%	182.000,00

Resumo das correções em sede de tributação autónoma:

O valor das tributações autónomas sobre gastos não aceites fiscalmente, reconhecidos contabilisticamente e devidos a não residentes, cifra-se em 182.000,00 euros.

(...)

IX.1. Exercício do direito de audição sobre o projecto de relatório e correcções tributárias propostas no mesmo.

Elaborado o projecto de relatório de inspecção, o mesmo foi enviado ao sujeito passivo/entidade, em anexo à notificação para exercício do direito de audição, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) - ofício n.º ... de 23/04/2018, registo CTT n.º RD...PT, entregue ao destinatário no dia 24/04/2018 (anexo 16).

IX.2. Exercício do direito de audição - fundamentação e análise

No dia 09/05/2018 sob a entrada n.º 2018..., foi recebido na Direcção de Finanças de Lisboa, o documento de exercício do direito de audição e respectivos anexos (anexo 17), sobre o projecto de relatório de inspecção e correcções tributárias nele propostas.

O sujeito passivo, tem como base da sua exposição de exercício de direito de audição, conforme extracto do documento (anexo 17, já referido), o seguinte:

(...)

A correspondência efectuada entre as facturas emitidas pela B... à A..., e as vendas realizadas, encontra-se aqui confirmada, tal como referido no relatório de inspecção tributária.

(...)

No entanto, e por não ter realizado o pagamento dos valores que lhe foram facturados pela B..., esta moveu-lhe (à A...) um processo judicial para cobrança dos mesmos, independentemente do contexto da prestação de serviço, ou da efectividade dos serviços que justificam aquele valor, ou ainda da sua excessividade.

Refere ainda o sujeito passivo, que face à sua argumentação em sede de contestação judicial, baseada na alegada "nulidade do contrato" subjacente às facturas que lhe foram emitidas pela B..., fez reflectir contabilisticamente e fiscalmente, os efeitos da anulação das facturas, no exercício de 2016:

47.º

Nesse sentido, a Exponente procurou, por um lado, refletir contabilística e fiscalmente a nulidade do Acordo aqui em causa e a consequente anulação destas faturas, efetuando o acréscimo do montante de € 520.000,00 (quinhentos e vinte mil euros) no campo livre 752 da Declaração Modelo 22 ("DM22") de 2016, uma vez que tentou até ao último trimestre de 2015, encetar diversas tentativas de renegociar o valor da comissão das vendas. (Sublinhado e destacado da Exponente).

48.º

E, por outro lado, o montante total de € 520.000,00 (quinhentos e vinte mil euros) das faturas aqui em causa, emitidas pela B..., foi reclassificado em Balanço da conta #221 – Fornecedores, para a conta #293 "Processos Judiciais em curso", nas contas de 2016 da Exponente, também por esse motivo. (Sublinhado e destacado da Exponente).

49.º

Desta forma, a Exponente procedeu à entrega da respetiva substituição da DM22 do IRC de 2016, nos termos do disposto no artigo 122.º do Código do IRC, no âmbito da qual inscreveram os movimentos acima descritos (cfr. Documento n.º 8, que ora se junta).

De acordo com os pontos 47º a 49º da sua exposição de exercício de direito de audição, a A..., realizou, com referência ao exercício de 2016, uma reclassificação contabilística do valor que lhe foi facturado pela B... .

A reclassificação efectuada, foi a nível das contas de classe 2 - contas a receber e a pagar, transferindo-o de fornecedores de bens e serviços, para provisões, conta esta que de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística — SNC, se utiliza para registar as responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência (conforme NCRF 21). Esta conta é utilizada directamente pelos dispêndios reconhecidos, sem prejuízo das reversões a que haja lugar. A NCRF 21 - provisões, passivos contingentes e activos contingentes, baseada na IAS 37 - provisions contingente liabilities and contingente assets, refere que têm que estar presentes e devem ser seguidos três critérios para constituição de provisões, 1º- existir uma obrigação presente proveniente de um acontecimento passado, 2º- ser

provável uma saída de recursos para liquidar a obrigação, e 3º- poder-se efectuar uma estimativa fiável da obrigação.

A A... refere também que fruto dessa reclassificação efectuada no exercício de 2016, procedeu à substituição da declaração Modelo 22 de IRC do exercício, o que fez em 24/11/2017, depois de ter entregado a primeira declaração em 25/05/2017 e a declaração anual de informação empresarial simplificada em 07/07/2017, na qual refere a certificação legal de contas.

Fruto desta alteração na declaração modelo 22 de IRC, a A..., apresentou um resultado fiscal positivo, contrariamente à situação inicial.

Não se pode entender esta transferência do valor facturado pela B..., tanto à luz da correcta aplicação do princípio da especialização dos exercícios, como inclusive dos invocados princípios da solidariedade dos exercícios ou do princípio da substância sobre a forma.

A A... celebrou um acordo com a B..., baseado em condições que explicam as facturas emitidas por esta, à primeira.

Independentemente da consideração fiscal do gasto, à luz do artigo 23º-A do CIRC, é um facto que a emissão das referidas facturas, não era, em 2015, estranha à A..., que as registou contabilisticamente, nas contas de fornecedores e de gastos, conforme já foi demonstrado nos pontos II.3.8 e II.3.9 deste relatório.

Apesar de não ter pago e alegadamente ter tentado reduzir o valor a pagar, esse facto, não altera a natureza da obrigação da A... perante a B..., nem a data da sua constituição ou conhecimento, pelo que a reclassificação contabilística, alegadamente efectuada entre contas de classe 2 - contas a receber e a pagar, apenas decorre do não pagamento das facturas por parte da A..., e da tentativa de cobrança judicial das mesmas por parte da B..., e não de terem surgido posteriormente ao exercício de 2015, documentos a ele respeitantes não conhecidos, ou uma eventual e provável despesa, desconhecida à data do encerramento das contas do exercício.

À luz do princípio da substância sobre a forma, sempre que não se verifique uma coincidência entre a "Substância Económica" e a "Forma Jurídica" dos factos a relatar, a informação financeira deve representar fidedignamente as operações e

outros acontecimentos pelo que deve ser dada primazia à substância económica, pois esta é que esteve na base dos efeitos consequentes nos resultados e na situação financeira, e o facto é que independentemente da consideração fiscal do gasto, à luz do artigo 23º-A do CIRC, o gasto reconhecido contabilisticamente, em 2015, tem substância económica nos proveitos obtidos com a venda dos imóveis a cidadãos chineses, conforme reconhecido pela A... .

Assim, não existe qualquer razão, para o não reconhecimento fiscal, não ser efectuado no exercício de 2015, e ser aceite no exercício de 2016.

No entanto, a A... preferiu, e "à posteriori", ao encerramento de contas de 2015 e de 2016, desconsiderar fiscalmente o gasto, no exercício de 2016, alegando ainda, o efeito nulo, em termos de tributação, conforme decorre da sua exposição:

Da consequente ausência de gasto fiscal a deduzir em 2015

76.º

Ora, como consequência da anulação contabilística e fiscal das faturas em apreço, resulta a ausência de qualquer importância a considerar como gasto fiscal em 2015.

77.º

Assim, face à ausência de qualquer pagamento efetuado à entidade B... até à data— não obstante esta entidade seja sediada em território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como explicam os SIT —, não chega a sequer a ser convocada a aplicação da norma anti-abuso prevista na alínea r), do número 1, do artigo 23.º do Código do IRC.

78.º

Pelo que, a Exponente nem se irá pronunciar, nesta sede, relativamente aos requisitos exigidos pela mencionada alínea r), do número 1, do artigo 23.º do Código do IRC, sem prejuízo de o vir a fazer noutra sede, se necessário.

Da análise ao conteúdo do exercício do direito de audição exercido pelo sujeito passivo, tem que se ressaltar que existe uma diferença entre gastos contabilísticos e gastos fiscalmente dedutíveis, conforme já tinha sido referido no ponto III.1.1.1 deste relatório, e decorre do articulado dos artigos 23º e 23º-A do CIRC, e que o seu reconhecimento, enquanto gasto, não depende unicamente do seu pagamento, mas principalmente, da sua ocorrência.

Do mesmo modo, o conhecimento do valor devido à B..., e facturado por esta, à A..., era do conhecimento da última, desde o primeiro trimestre de 2015, pelo que o reconheceu correctamente, como gasto contabilístico desse exercício.

É de referir ainda que, contrariamente ao alegado pela A..., a desconsideração do gasto, no valor de € 520.000,00 euros, com efeitos fiscais no exercício de 2016, efectuado pela A..., não é fiscalmente equivalente à sua desconsideração fiscal no exercício de 2015, conforme se demonstra no quadro seguinte, mesmo sem considerarmos a tributação autónoma do gasto, ou qualquer outra das rubricas que constam do projecto de relatório:

Comparação de imposto a pagar, antes e após correções devidas pela desconsideração fiscal do gasto – valores em euros

IRC (IRC+Derrama)	2015 Inicial (a)	2015 Corrigido (b)	2016 Inicial (c)	2016 Substituição (d)
Q09/302 - Lucro Tributável (1)	925.059,95	1.445.059,95	-398.129,79	121.870,21
Q09/309 - Prejuízos Deduzidos no Ano (2)=(1)x0,70	647.541,96	1.011.541,97	-	85.309,15
Q09/311 - Matéria Colectável (3)=(1)-(2)	277.517,99	433.517,98	-	36.561,06
Q10/347-A - Imposto à taxa reduzida PME (4)=(15.000,00x0,17)	2.550,00	2.550,00	-	2.550,00
Q10/347-B - Imposto à taxa normal (5)= ((3)-15.000,00)x0,21	55.128,78	87.888,78	-	4.527,82
Q10/351 - Colecta (6)=(4)+(5)	57.678,78	90.438,78	-	7.077,82
Q10/364 - Derrama Municipal (7)=(1)x0,015	13.875,90	21.675,90	-	1.828,05
* IRC do exercício (8)=(6)+(7)	71.554,68	112.114,68	-	8.905,87

(a) - auto-liquidação de imposto realizada pela A... sobre o exercício de 2015;

(b) - liquidação de imposto devido pela A... sobre o exercício de 2015, revelando a desconsideração do gasto, decorrente das facturas da B...

(c) - auto-liquidação de imposto realizada pela A... sobre o exercício de 2016;

(d) - auto-liquidação de imposto, de substituição, realizada pela A... sobre o exercício de 2016, revelando a desconsideração do gasto, decorrente das facturas da B...

* - IRC devido, sem considerar os valores de tributações autónomas.

Com efeito, o valor decorrente das facturas B..., tributado como gasto não fiscal, acrescido em 2015 ou em 2016, representa uma diferença de imposto efectiva de IRC, a pagar ao Estado.

Nesse sentido, é de verificar que o acréscimo dos 520.000,00 euros das facturas da B..., no exercício de 2015, conforme consta do ponto III.1.1.1, representam uma diferença pura de imposto de IRC, no valor de 25.682,18 euros, acrescidos da diferença de derrama municipal a pagar, de 5.971,95 euros, face ao acréscimo dos mesmos 520.000,00 euros das facturas da B..., no exercício de 2016.

A estes valores, acrescem ainda os 182.000,00 euros de tributação autónoma de IRC, calculados no ponto III.1.2 deste relatório, e nunca considerados pela A..., para efeitos de tributação.

- C) Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu, com a data de 25-06-2018, a liquidação de IRC n.º 2018..., junta com o pedido de pronúncia arbitral como documento n.º 2, cujo teor se dá como reproduzido, em que se incluem, os montantes a título de tributações autónomas e juros compensatórios;
- D) A Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação referida, que deu origem ao processo n.º ...2018... (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e processo administrativo);
- E) Nesse procedimento de reclamação graciosa a Requerente foi notificada do projecto de decisão que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido em que se refere, além do mais, o seguinte:

12. Vejamos, reportando-nos às concretas correções que a reclamante questiona.

13. Antes de mais, cumpre salientar que a reclamante não contesta os motivos que levaram os SIT a não aceitarem fiscalmente, em 2015, os gastos reconhecidos contabilisticamente, no mesmo ano, nas contas 62253 e 622199, devidos à B... cujo valor total foi de 520.000,00€ (motivos que se encontram resumidamente descritos supra, no ponto 9.3).

14. Limita-se a invocar que "não tendo havido pagamento de qualquer quantia a entidades sedeadas em regime fiscais claramente mais favoráveis, resulta, claramente, que nem se chega a colocar a questão da dedutibilidade fiscal de encargos (pretensamente) suportados, nem tão pouco a necessidade de comprovar o cumprimento dos requisitos exigidos na alínea r), número 1, número 7 e número 8, do artigo 23.º-A do Código do IRC".

15. Quanto a este argumento não tem, na nossa ótica, razão, pois a alínea r) do n.º 1 do artigo 23.º -A do Código do IRC não se refere apenas ao pagamento a pessoas singulares ou coletivas domiciliadas em territórios com regime fiscal privilegiado. A

mesma alínea tem também a expressão "devidas", ou seja, abarca também as importâncias, contabilizadas como gastos, que se encontram por pagar.

16. Veja-se que, de acordo com princípio da especialização dos exercícios, a contabilização dos gastos e dos rendimentos não se efetua à medida que o pagamento ou recebimento ocorreram, mas, sim, à medida que sejam obtidos ou suportados (cf. artigo 18.º nº 1 do Código do IRC).

17. A reclamante, quanto a esses gastos, entende, ainda, não fazer sentido ajuizar acerca da sua dedutibilidade fiscal, uma vez que ocorreram uma série de situações que implicam (na sua perspetiva) a sua anulação em 2015. Pelo que, sustenta o seu acréscimo no campo livre da declaração modelo 22 de 2016, conforme acima já se descreveu, de forma mais detalhada.

18. Trata-se de um pedido que já deduziu em sede do procedimento de inspeção, e que aí não mereceu provimento.

19. Cremos ser correta a posição assumida pelos SIT, nessa sede, quanto a essa pretensão.

20. Neste âmbito, reconhece-se que, é, de facto, possível a imputação a um exercício de rendimentos e gastos referentes a exercícios anteriores, se, na data do encerramento das contas daquele a que respeitam, forem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos. (cf. nº 2 do artigo 18.º do Código do IRC).

21. É uma possibilidade que decorre do princípio da solidariedade dos exercícios, que admite, assim, exceções ao referido princípio da especialização dos exercícios.

22. Acontece que, não se vê onde possa haver imprevisibilidade ou desconhecimento das situações descritas pela ora reclamante, aquando do encerramento das contas de 2015, que legitime a anulação em 2016 do gasto contabilizado em 2015.

23. Tal como, e bem, se dá conta no relatório inspetivo, as faturas foram emitidas e recebidas em 2015, tendo por base condições estipuladas num Acordo, previamente celebrado.

24. Além de que, aquando da prestação dos serviços, descritos nessas faturas, de 2015, já a reclamante dispunha da informação necessária para concluir se tais

serviços respeitaram ou não o Acordo, não colhendo, por isso, a alegação de que só no ano seguinte é que tomou conhecimento das vicissitudes que aponta/imputa à B..., podendo, assim, por via do princípio da solidariedade dos exercícios transferir a anulação para 2016.

25. Por outro lado, é de sublinhar que não é o pagamento não ter sido feito e, por esse facto, ter sido apresentada judicialmente ação para reaver os valores, que impede a contabilização do respetivo gasto, dado o princípio da especialização dos exercícios, já mencionado acima.

26. Ainda no sentido de que a contabilização dos gastos foi realizada no ano correto (de 2015), há a destacar o princípio da substância sobre a forma, a que a reclamante se refere, embora o mesmo não suporte a sua pretensão.

27. A reclamante sustenta o seu pedido de anulação dos gastos, transcrevendo, para tanto, partes de um Acórdão do TCA Sul, as quais se referem a esse princípio (cf. artigos 80 e 81 da petição).

Contudo, nenhuma das afirmações ali proferidas salvaguarda a anulação. Pelo contrário: dá-se enfoque à relevância das realidades económicas em detrimento dos efeitos jurídicos, por forma a se reduzir à importância da vontade dos sujeitos passivos na distribuição dos encargos.

28. Contudo, é precisamente a reclamante que, perante gastos notoriamente enquadráveis no ano de 2015, pretende afastar os seus efeitos desse ano, precisamente aquele que, segundo afirmação correta do relatório, teve "substância económica nos proveitos obtidos com a venda dos imóveis a cidadãos chineses, conforme reconhecido" [pela ora reclamante].

29. Dito de outro modo, tendo sido, em 2015, que os rendimentos com as vendas dos imóveis ocorreram, cujos compradores foram angariados pela B..., é obviamente esse o ano em que os gastos, com os serviços de angariação, têm que ser contabilizados, face à interligação que estes têm na obtenção daqueles rendimentos.

30. Mais se esclarece que não é indiferente o ano em que se contabiliza a anulação de gastos, como de resto e bem se deixa evidenciado no relatório inspetivo, pelo que, porque correto e pertinente, passamos à sua transcrição:

"[A] desconsideração do gasto, no valor de 520.000,00 euros, com efeitos fiscais no exercício de 2016, efectuado pela A..., não é fiscalmente equivalente à sua desconsideração fiscal no exercício de 2015, conforme se demonstra no quadro seguinte, mesmo sem considerarmos a tributação autónoma do gasto, ou qualquer outra das rúbricas que constam do projecto de relatório:

Comparação de imposto a pagar, antes e após correções devidas pela desconsideração fiscal do gasto – valores em euros

IRC (IRC+Demama)	2015 Inicial (a)	2015 Corrigido (b)	2016 Inicial (c)	2016 Substituição (d)
Q09/302 - Lucro Tributável (1)	925.059,95	1.445.059,95	-398.129,79	121.870,21
Q09/309 - Prejuízos Deduzidos no Ano (2)=(1)x0,70	647.541,96	1.011.541,97	-	85.309,15
Q09/311 - Matéria Colectável (3)=(1)-(2)	277.517,99	433.517,98	-	36.561,06
Q10/347-A - Imposto à taxa reduzida PME (4)=(15.000,00x0,17)	2.550,00	2.550,00	-	2.550,00
Q10/347-B - Imposto à taxa normal (5)= ((3)-15.000,00)x0,21	55.128,78	87.888,78	-	4.527,82
Q10/351 - Colecta (6)=(4)+(5)	57.878,78	90.438,78	-	7.077,82
Q10/364 - Derrama Municipal (7)=(1)x0,015	13.875,90	21.675,90	-	1.828,05
* IRC do exercício (8)=(6)+(7)	71.554,68	112.114,68	-	8.905,87

(a) - auto-liquidação de imposto realizada pela A... sobre o exercício de 2015;

(b) - liquidação de imposto devido pela A... sobre o exercício de 2015, revelando a desconsideração do gasto, decorrente das facturas da B...

(c) - auto-liquidação de imposto realizada pela A... sobre o exercício de 2016;

(d) - auto-liquidação de imposto, de substituição, realizada pela A... sobre o exercício de 2016, revelando a desconsideração do gasto, decorrente das facturas da B...

* - IRC devido, sem considerar os valores de tributações autónomas.

Com efeito, o valor decorrente das facturas B..., tributado como gasto não fiscal, acrescido em 2015 ou em 2016, representa uma diferença de imposto efectiva de IRC, a pagar ao Estado.

Nesse sentido, é de verificar que o acréscimo dos 520.000,00 euros das facturas da B..., no exercício de 2015, conforme consta do ponto III.1.1.1 representam uma diferença pura de imposto de IRC, no valor de 25.682,18 euros, acrescidos da diferença de derrama municipal a pagar; de 5.971,95 euros, face ao acréscimo dos mesmos 520.000,00 euros das facturas da B..., no exercício de 2016.

31. Mais à frente, na petição, a reclamante alega que, por não ter procedido ao pagamento das quantias a que respeitam as facturas, fica afastada a quantia apurada

a título de tributações autónomas (183.591,06€), ao abrigo do artigo 88.º n.º 8 do Código do IRC.

32. Não procede tal fundamentação. A norma em causa não exige que os valores faturados tenham sido pagos, basta-se com o facto dos mesmos serem devidos, que é o que sucede no caso.

33. Improcedendo as alegações suscitadas, fica, desde logo e sem mais, afastada a atribuição de juros indemnizatórios à reclamante (consagrados no artigo 43.º n.º 1 da LGT), bem como fica afastada a atribuição da indemnização prevista no n.º 2 do artigo 53.º da LGT.»

- F)** A Requerente exerceu o direito de audição sobre o projecto de decisão da reclamação graciosa;
- G)** A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 30-04-2019, proferido pelo Diretor adjunto de Direção de Finanças de Lisboa, ao abrigo de Subdelegação de competências (processo administrativo e documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H)** Na fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa refere-se, além do mais, o seguinte:

II. ANÁLISE E PARECER

A começar importa realçar que a reclamante voltou a não contestar, em concreto, os fundamentos que estiveram, para os SIT, na base para a não aceitação, em 2015, dos gastos reconhecidos contabilisticamente, nesse mesmo ano, nas contas 62253 e 622199.

Posto isto, quanto à decisão arbitral que trouxe à colação é de salientar que a mesma só tem aplicação à situação concreta que no respetivo processo foi objeto de apreciação (objeto e partes), não sendo extensível ao caso em apreço.

De qualquer forma, é pacífico que a relevância fiscal de um gasto depende da conexão com a atividade da empresa, independentemente do mérito da opção de gestão empresarial que tenha sido seguida na assunção desse encargo.

Uma empresa tem a liberdade de fazer a gestão que entender ser a mais apropriada, não tendo a AT poder para interferir nesse domínio.

Essa liberdade não é, contudo, extensível à contabilização ou anulação de rendimentos e/ou gastos, onde há regras contabilísticas e normas fiscais que têm que ser observadas.

Daqui decorre que a pretensão de anulação, com efeitos a 2016, dos gastos contabilizados em 2015 para ter provimento não se basta com a liberdade de gestão que a reclamante, de facto, tem.

Impõe-se, também, a observância das regras e das normas acima descritas, o que, no caso, não foi contrariado em sede de audiência prévia a reclamante, além do que já se referiu no 1.º parágrafo (deste ponto II).

- não indicou, além de partes da decisão arbitral (que apenas respeita à situação nela apreciada), nenhum facto e/ou argumento jurídico que sustente a aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 18.º do Código do IRC;

- limita-se a repetir as conclusões já mencionadas na petição inicial (em relação às quais já houve pronúncia em sede de projeto de decisão).

Clarifica-se, por fim, que a liberdade de gestão não legitima, por seu lado, que importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal mais favorável sejam aceites fiscalmente (ainda que contabilizadas). Essa aceitação depende do cumprimento cumulativo das condições explanadas na norma anti abuso plasmada na alínea f) do n.º 1 do artigo 23.º-A ao Código do IRC as quais não foram, como se disse sindicadas

III. CONCLUSÃO

Face ao exposto, e uma vez que se mantêm, a nosso ver, válidos os fundamentos em que se baseia o projeto de indeferimento, afigura-se que o mesmo deverá ser convertido em definitivo.

Mais se propõe que seja remetida cópia da presente informação ao Departamento A da Inspeção Tributária desta Direção de Finanças, nos termos do n.º 2 do artº 63º do RCPITA.

- I)** A Requerente tem como objeto principal a construção de Edifícios (residenciais e não residenciais) e como objetos secundários a compra e venda de bens imobiliários e arrendamento de bens imobiliários, a que corresponde os CAEs 41200, 68100 e 68200, respectivamente;
- J)** No âmbito da sua actividade, a Requerente era proprietária do edifício sito na ..., números ... e ...- e na Rua ..., números ... e ..., em Lisboa, designado por Edifício ...;
- K)** Foi a Requerente quem promoveu a construção do Edifício ..., tendo primeiramente colocado no mercado, para venda, as frações autónomas de que o Edifício se compunha;
- L)** A B... é uma empresa que se dedica à angariação de cidadãos de nacionalidade chinesa interessados em comprar bens imobiliários em Portugal, ao abrigo das facilidades concedidas para obtenção de autorização de residência no nosso país, nos termos da Lei n.º 12/ 2009, de 9 de Agosto;
- M)** No dia 2 de Abril de 2014, foi celebrado entre a Requerente e a B... o Acordo de mediação imobiliária junto com o pedido de pronúncia arbitral como documento n.º 4 cujo teor se dá como reproduzido;
- N)** Nos termos do ponto 13 do acordo o valor da comissão cobrada como contrapartida pela angariação de compradores para as fracções autónomas era de 20% do preço de venda;
- O)** Este valor da comissão era muito superior à média dos valores de mercado praticados que é de 5% sobre o preço do imóvel;
- P)** Foi ainda realizado um Aditamento, datado de 29 de Outubro de 2014, cuja cópia consta do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, no âmbito do qual as partes retificaram “a listagem de imóveis constante no anexo “Quadro I” ao Acordo, por ambas as partes celebrados em 2 de abril de 2014, incluindo a Fração T;

- Q)** Por intermédio da B..., a Requerente vendeu 4 frações autónomas que compõem o Edifício ..., nomeadamente as frações autónomas designadas pelas letras “D”, “M”, “T” e “AA”, pelo montante global de € 2.439.200,00;
- R)** No âmbito do acordo, a B... emitiu em nome ora Requerente três facturas, designadamente a Invoice n.º 037/2015 (Documento n.º 6), a Invoice n.º 052/2015 (Documento n.º 7) e a Invoice n.º 053/2015 (Documento n.º 8);
- S)** A venda da fracção designada pela letra “T” foi realizada pelo preço de € 570.000,00, tendo a Invoice n.º 037/2015 (Documento n.º 6) sido emitida pelo valor de € 116.000,00, correspondente à quantia fixa de € 2.000,00 e a uma comissão de 20% sobre o preço de venda, conforme previsto no Acordo de mediação imobiliária (Documento n.º 4);
- T)** A venda das frações designadas pelas letras “D” e “M” foi realizada pelo preço global de € 1.500.000,00, tendo a Invoice n.º 053/2015 (Documento n.º 8), sido emitido pelo valor de € 302.000,00, correspondente à quantia fixa de € 2.000,00 e a uma comissão de 20% sobre o preço de venda, conforme previsto no Acordo de mediação imobiliária (Documento n.º 4);
- U)** A venda da fracção designada pelas letras “AA” foi realizada pelo preço de € 500.000,00, tendo a Invoice n.º 052/2015 (Documento n.º 7), sido emitida pelo valor de € 102.000,00, correspondente à quantia fixa de € 2.000,00 e a uma comissão de 20% sobre o preço de venda (Documento n.º 4).
- V)** No seguimento do recebimento, durante o ano de 2015, daquelas faturas (Documentos n.ºs 6 a 8), no montante total de € 520.000,00, emitidas pela B..., a Requerente registou o respectivo gasto na sua contabilidade ainda nesse ano de 2015;
- W)** Houve uma efectiva prestação de serviços de mediação imobiliária pela B... à Requerente;
- X)** A Requerente optou por não pagar as facturas emitidas pela B..., no montante total de € 520.000,00, por entender que:
- (i) a B... não cumpriu com os timings acordados – que justificavam, tal como firmado pelas partes, o pagamento de uma comissão de valor superior ao praticado no mercado;

-
- (ii) o montante cobrado é exagerado, por ser quatro vezes superior ao praticado no mercado;
- (iii) o Acordo (correspondente ao Documento n.º 4) e respetivo aditamento (correspondente ao Documento n.º 5) celebrado entre ambas as partes é nulo pela falta de licença da B... para operar no mercado português;
- Y)** A B... instaurou uma acção no Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa, que tem o n.º .../15...T8LSB, pretendendo o pagamento das quantias facturadas (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Z)** Em 09-12-2015, a Requerente contestou a acção referida, defendendo que o Acordo subjacente às faturas em apreço é nulo (Documento n.º 9);
- AA)** A Requerente procurou reflectir contabilística e fiscalmente a nulidade do Acordo aqui em causa e a consequente anulação destas facturas, efectuando, em 24-11-2017, o acréscimo do montante de € 520.000,00 no campo livre 752 da Declaração Modelo 22 (“DM22”) de 2016, na declaração de substituição que apresentou que consta do documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- BB)** O montante total de € 520.000,00 das facturas referidas, emitidas pela B..., foi reclassificado em Balanço da conta #221 – Fornecedores, para a conta #293 Processos Judiciais em curso, nas contas de 2016 da Requerente, também por esse motivo;
- CC)** A Requerente expôs a factualidade referida em requerimento que apresentou no processo inspectivo;
- DD)** A Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC que consta do documento n.º 2, que tinha como prazo para pagamento voluntário o dia 6 de Agosto de 2018;
- EE)** Por não ter efetuado o pagamento dentro do prazo, a aqui Requerente foi citada da instauração do processo de execução fiscal n.º ...2018..., para cobrança coerciva da alegada dívida de IRC referente a 2015;

- FF)** No dia 17 de setembro de 2018, a Requerente apresentou a garantia bancária n.º..., emitida pelo F... Sucursal em Portugal (Documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- GG)** Em 31-07-2019, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

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

Os factos foram dados como provados com base no processo administrativo e nos documentos juntos pela Requerente.

Não se provaram os seguintes factos alegados pela Requerente:

- que, face à premência na venda das fracções autónomas, a Requerente propôs-se a aceitar o mencionado Acordo, nos exactos termos em que o mesmo foi redigido, com a condição da B... garantir a indicação imediata de interessados na compra;
- que a B... foi irredutível, não aceitando a negociação de qualquer alteração à redação do mencionado Acordo, ficando a ora Requerente numa posição em que ou assinava o Acordo naqueles termos, ou não assinava o Acordo;
- que, tendo a B... aceite esta condição – essencial para a conclusão do negócio –, as partes firmaram o Acordo, estabelecendo que a mencionada comissão de 20% sobre o preço da venda das fracções autónomas apenas seria devida se a B... indicasse, de imediato, interessados na compra;
- que, no último trimestre de 2015, a Requerente encetou diversas tentativas de renegociar o valor da comissão, adaptando-a aos valores de mercado, propondo-se a pagar uma comissão de 5% do valor de venda das fracções, uma vez que, conforme já referido, as vendas das fracções não ocorreram "de imediato", tal como se comprometera a B... no Acordo firmado em 2014.

Não se deram como provados estes factos alegados, por não ter sido apresentada qualquer prova. Na verdade, apenas foi apresentada prova documental e de nenhum dos documentos juntos pela Requerente se pode concluir que essas alegações correspondam à realidade.

Para além disso, o facto de a Requerente e a B... terem efectuado um aditamento ao contrato em Outubro de 2014, mais de 6 meses depois da celebração do contrato (datado de 2 de Abril de 2014), aponta no sentido de não ser condição essencial da celebração do contrato a alegada indicação imediata de compradores para os imóveis, pois em Outubro a Requerente já saberia há muito que não havia sido efectuada a indicação imediata e, a ser uma condição essencial, não se compreenderia que fosse efectuado um aditamento depois de saber que essa condição não tinha sido satisfeita.

4. Matéria de direito

A Requerente celebrou um contrato de mediação imobiliária com a empresa B..., sedeadada em Hong Kong, nos termos do qual a Requerente pagaria a esta empresa uma «*taxa de assistência*» calculada com base numa comissão de 20% sobre o preço de fracções de imóveis e eventuais pacotes de decoração e outros itens que vendesse a clientes indicados por aquela empresa, acrescida de uma quantia fixa de 2.000,00 euros a 4.000,00 euros (mais IVA), destinada à contribuição para custos de viagem dos clientes, por cada transacção efectuada.

A Requerente lançou na sua contabilidade facturas emitidas pela B..., relativas a vendas efectuadas pela Requerente a clientes indicados por aquela empresa.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu ser de aplicar a estas facturas o regime previsto na alínea r) do artigo 23.º-A e no n.º 8 do artigo 88.º do CIRC, pelo que não aceitou a dedutibilidade das facturas referidas para a formação do lucro tributável do exercício de 2015, no valor global de € 520.000,00, e aplicou a este valor a tributação autónoma de 35%.

A Requerente não pagou à B... as quantias facturadas, que considera exageradas, e esta empresa instaurou uma acção contra a Requerente visando a sua cobrança.

Com referência ao exercício de 2016, a Requerente procedeu a uma reclassificação contabilística do valor que lhe foi facturado pela B... e efectuou o acréscimo do montante de € 520.000,00 no campo livre 752 da Declaração Modelo 22 de substituição relativa ao exercício de 2016.

4.1. Questão da dedutibilidade da quantia de € 520.000,00 ao exercício de 2015

A Requerente contabilizou as três facturas emitidas pela B... (Invoice n.º 037/2015, Invoice n.º 052/2015 e Invoice n.º 053/2015), no valor global de € 520.000,00, considerando este valor como gasto do exercício de 2015.

Depois, na sequência de reclassificação contabilística, a Requerente apresentou uma declaração modelo 22 de substituição relativa ao exercício de 2016, em que efectuou o acréscimo do montante de € 520.000,00 no campo livre 752 da Declaração Modelo.

A Requerente defende que estes movimentos contabilísticos estão de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, enunciado no artigo 18.º do CIRC, pelo seguinte, em suma:

- tendo as facturas em apreço sido emitidas e recebidas pela ora Requerente em 2015, apenas nesse exercício podiam ser registadas na contabilidade numa conta de gastos;
- na sequência do que entendeu ser situação de incumprimento parcial da B... e na constatação da falta de licença da referida entidade para operar em Portugal, entendeu que o acordo que celebrou é nulo e desta nulidade decorre a anulação das facturas;
- de modo a refletir a anulação das facturas, a ora Requerente efectuou o acréscimo do montante de € 520.000,00 no campo livre 752 da DM22 de 2016;
- a lei permite que a sua anulação contabilística seja efectuada num momento posterior, no caso por referência ao exercício de 2016, por força de um outro princípio: o da solidariedade de exercícios;
- o risco determinante da constituição da provisão ocorreu em 2016 – exercício em que a ora Requerente tomou total e efetivo conhecimento de que a acção contra si

-
- intentada poderia gerar o pagamento do montante de € 520.000,00, a título de comissão pela venda das frações, acrescido de custas judiciais;
- em 2015 esse risco era ainda desconhecido, pois decorriam ainda negociações com vista ao estabelecimento de um acordo entre as partes quanto ao valor da comissão;
 - o princípio da solidariedade dos exercícios permite a consideração daquele acréscimo no exercício de 2016, por ter sido apenas naquele exercício que a ora Requerente tomou total conhecimento da nulidade do Acordo que subjaz às faturas controvertidas e procedeu à consequente anulação das mencionadas faturas;
 - ainda que se entendesse que o acréscimo do montante de € 520.000,00 devia ter sido efetuado no exercício de 2015, o que apenas se pondera por mera questão académica, a verdade é que o princípio da substância sobre a forma autorizaria esta operação;
 - o acréscimo de € 520.000,00 efetuado no campo livre da DM22 de 2016 anulou a dedução daquele montante em 2015, tal e qual como se não tivesse considerado aquele montante gasto fiscal, naquele exercício;
 - esta operação configura, em termos económicos e de substância, a anulação do gasto considerado em 2015, e consequentemente da respetiva dedução fiscal, pelo que, assim sendo, deixa de fazer sentido ajuizar acerca da dedutibilidade fiscal daquele montante, na medida em que os € 520.000,00 (quinhentos e vinte mil euros) foram tributados em 2016;
 - como consequência da anulação contabilística e fiscal das faturas em apreço, resulta a ausência de qualquer importância a considerar como gasto fiscal em 2015;
 - face à ausência de qualquer pagamento efetuado à entidade B... até à data – não obstante esta entidade seja sediada em território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como explicam os SIT –, não chega a sequer a ser convocada a aplicação da norma anti-abuso prevista na alínea r), do número 1, do artigo 23.º do Código do IRC;
 - pelo que, a Requerente nem se irá pronunciar, nesta sede, relativamente aos requisitos exigidos pela mencionada alínea r), do número 1, do artigo 23.º do Código do IRC.

A Autoridade Tributária e Aduaneira mantém a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária, defendendo, em suma:

- a reclassificação contabilística, alegadamente efectuada entre contas de classe 2 - contas a receber e a pagar, apenas decorre do não pagamento das facturas por parte da A..., e da tentativa de cobrança judicial das mesmas por parte da B..., e não de terem surgido posteriormente ao exercício de 2015, documentos a ele respeitantes não conhecidos, ou uma eventual e provável despesa, desconhecida à data do encerramento das contas do exercício;
- o valor decorrente das facturas B..., tributado como gasto não fiscal, acrescido em 2015 ou em 2016, representa uma diferença de imposto efectiva de IRC, a pagar ao Estado;
- verifica-se uma situação enquadrável na alínea r) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

O artigo 18.º do CIRC estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 18.º

Periodização do lucro tributável

1 - 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.

2 - As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Estas são as normas fundamentais do princípio da especialização dos exercícios ou da periodização do lucro tributável.

É manifesto que a posição da Requerente assenta em pressupostos que não correspondem à realidade e que destas regras resulta que a relevância fiscal da contabilização das facturas referidas, a poder ser aceite, bem como a sua posterior anulação deveriam ser imputadas ao exercício de 2015.

Na verdade, por um lado, os gastos são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, pelo que, tratando-se de facturas relativas a serviços prestados no exercício de 2015, a sua relevância fiscal como gasto, a ser permitida, teria de ser-lhe atribuída nesse exercício, como foi.

Mas, não corresponde à realidade que a Requerente apenas após o ano de 2015 *«tomou total e efetivo conhecimento de que a ação contra si intentada poderia gerar o pagamento do montante de € 520.000,00, a título de comissão pela venda das frações, acrescido de custas judiciais»*. Com efeito, pela cópia da contestação na referida acção, apresentada pela Requerente como documento n.º 9, constata-se que ela foi assinada electronicamente em **09-12-2015** (página 30 daquele documento).

Por isso, é seguro que, a haver razão para nulidade do acordo referido e para a anulação contabilística das facturas ela deveria ter sido feita em 2015, pois, como resulta do n.º 2 do artigo 18.º *«as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas»*.

Assim, sendo conhecidos no exercício de 2015 todos os factos em que a Requerente assentou a anulação contabilística das facturas, por força deste n.º 2 do artigo 18.º, esta não poderia relevar fiscalmente no exercício de 2016, mas sim no de 2015.

Por isso, tendo todos os factos relevantes para estes movimentos contabilísticos ocorrido em 2015, não tem aplicação, neste caso, o princípio da solidariedade dos exercícios, invocado pela Requerente.

Por outro lado, a imputação por acréscimo do valor das facturas no exercício de 2016 não tem como corolário neutralizar a relevância fiscal que lhe foi atribuída pela Requerente no exercício de 2015, pois da não imputação do gasto de € 520.000,00 ao exercício de 2015 resulta uma diminuição de IRC a pagar pela Requerente de € 40.560,00 (€ 112.114,68 - 71.554,68) e

da imputação daquele valor ao exercício de 2016 resulta apenas imposto a pagar no montante de € 8.905,87 (para além da redução de prejuízos fiscais), como a Autoridade Tributária e Aduaneira esclareceu no Relatório da Inspeção Tributária, no quadro que segue:

Comparação de imposto a pagar, antes e após correções devidas pela desconsideração fiscal do gasto – valores em euros

IRC (IRC+Derrama)	2015 Inicial (a)	2015 Corrigido (b)	2016 Inicial (c)	2016 Substituição (d)
Q09/302 - Lucro Tributável (1)	925.059,95	1.445.059,95	-398.129,79	121.870,21
Q09/309 - Prejuízos Deduzidos no Ano (2)=(1)x0,70	647.541,96	1.011.541,97	-	85.309,15
Q09/311 - Matéria Colectável (3)=(1)-(2)	277.517,99	433.517,98	-	36.561,06
Q10/347-A - Imposto à taxa reduzida PME (4)=(15.000,00x0,17)	2.550,00	2.550,00	-	2.550,00
Q10/347-B - Imposto à taxa normal (5)= ((3)-15.000,00)x0,21	55.128,78	87.888,78	-	4.527,82
Q10/351 - Colecta (6)=(4)+(5)	57.678,78	90.438,78	-	7.077,82
Q10/364 - Derrama Municipal (7)=(1)x0,015	13.875,90	21.675,90	-	1.828,05
* IRC do exercício (8)=(6)+(7)	71.554,68	112.114,68	-	8.905,87

- (a) - auto-liquidação de imposto realizada pela A... sobre o exercício de 2015;
- (b) - liquidação de imposto devido pela A... sobre o exercício de 2015, revelando a desconsideração do gasto, decorrente das facturas da B...
- (c) - auto-liquidação de imposto realizada pela A... sobre o exercício de 2016;
- (d) - auto-liquidação de imposto, de substituição, realizada pela A... sobre o exercício de 2016, revelando a desconsideração do gasto, decorrente das facturas da B...
- * - IRC devido, sem considerar os valores de tributações autónomas.

Assim, tem de se concluir que a anulação contabilística das facturas, a ter relevância fiscal, não podia produzir os efeitos fiscais no exercício de 2016, mas sim no de 2015 e a imputação da sua relevância ao exercício de 2016 não elimina os efeitos positivos para a Requerente que lhe advieram da imputação da relevância fiscal das facturas como gastos no exercício de 2015.

Por isso, ao contrário do que defende a Requerente, apesar do acréscimo do valor de € 520.000,00 ao exercício de 2015, subsistiu a relevância fiscal da imputação pela Requerente daquele valor ao exercício de 2015, decorrendo do princípio da especialização dos exercícios que aquele acréscimo em 2016 não tem suporte legal.

Pelo exposto, uma vez que a Requerente optou por não se «pronunciar, nesta sede, relativamente aos requisitos exigidos pela mencionada alínea r), do número 1, do artigo 23.º - A do Código do IRC» (artigo 88.º do pedido de pronúncia arbitral), não imputou qualquer vício à correcção que a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou com base nesta norma, pelo que

não há fundamento para a anulação da parte da liquidação que se reporta à não dedutibilidade do gasto de € 520.000,00 ao exercício de 2015.

Resta acrescentar, quanto a esta questão, que não se coloca em relação à liquidação impugnada, relativa ao exercício de 2015, mas apenas se poderá colocar em relação à liquidação de 2016, que não é objecto do presente processo, a questão da dupla tributação e da alegada violação dos «*princípios constitucionais e legais que visam a proteção da Requerente perante atuações da Autoridade Tributária, entre eles, os princípios da capacidade contributiva (cfr. artigo 104.º, número 1 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e da proporcionalidade (cfr. artigo 266.º, número 2 da CRP e 55.º da LGT), basilares do sistema fiscal português, que exigem que o imposto seja aplicado de forma justa à Requerente, apresentando pressupostos económicos capazes de refletir uma capacidade contributiva real da mesma, assim, ao permitir-se as correções controvertidas, seriam violados estes pressupostos, pois a mesma realidade económica seria duplamente tributada em sede do mesmo imposto na esfera da Requerente*».

Pela mesma razão de o objecto do processo se restringir à apreciação da legalidade da liquidação relativa ao exercício de 2015, não se apreciará a questão da possibilidade ou não de a Requerente efectuar uma provisão no exercício de 2016.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão da dedutibilidade da quantia de € 520.000,00 ao exercício de 2015.

4.2. Questão da tributação autónoma

Cumulativamente com a não aceitação da dedutibilidade da quantia de € 520.000,00, ao exercício de 2015, a Autoridade Tributária e Aduaneira aplicou a tributação autónoma prevista no artigo 88.º, n.º 8, do CIRC que, na redacção vigente em 2015 estabelecia o seguinte:

Artigo 88.º

Taxas de tributação autónoma

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.

Nas situações previstas no n.º 8 do artigo 88.º os pagamentos efectuados «vão ser submetidos a uma imposição autónoma de 35% ou 55%, consoante o caso, sobre o valor bruto dos pagamentos, salvo se os sujeitos passivos lograrem ilidir a presunção elisiva que sobre elas incide». (²)

Assim, o afastamento da dedutibilidade dos pagamentos que constam da contabilidade como tendo sido efectuados a empresas sujeitas a um regime fiscal privilegiado tem ínsita uma presunção de que se trata de operações total ou parcialmente simuladas, que visam afastar a tributação de rendimentos em território nacional. (³)

É por tal regime assentar numa presunção, que se admite, com a consequente inversão do ónus da prova, a dedutibilidade dos gastos se o sujeito passivo provar que os pagamentos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

² GUSTAVO LOPES COURINHA, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, página 184.

³ Presunção essa que, eventualmente, terá fundamento estatístico, como aventa LUÍS MENEZES LEITÃO, *O controlo e combate às práticas tributárias nocivas*, in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 409/410, página 125.

No caso em apreço, é manifesto que não se verifica um dos requisitos para a exclusão da aplicação da tributação autónoma, que é o de sujeito passivo poder provar que as despesas não têm um montante exagerado.

Com efeito, a própria Requerente reconhece que as despesas a que se referem as facturas emitidas pela da B..., têm um montante exagerado, várias vezes superior ao que a Requerente considera que seria adequado para remuneração dos serviços prestados.

Há acordo das Partes quanto à falta deste requisito de exclusão da tributação autónoma, pelo que tem de considerar-se assente que não se verifica a exclusão por via da prova exigida na parte final daquela n.º 8 do artigo 88.º.

Assim, a não aplicação da tributação autónoma apenas pode resultar do não preenchimento da primeira parte desta norma.

A Requerente defende, quanto a este ponto, que *«a ausência de qualquer pagamento efetuado ou devido à entidade B... torna desnecessária a análise dos requisitos exigidos pela lei para afastar a aplicação da taxa de tributação autónoma prevista no número 8, do artigo 88.º do Código do IRC, na medida em que a situação não se subsume à previsão legal»*.

O n.º 8 do artigo 88.º do CIRC faz referência a *«despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas»*, pelo que não é necessário que tenha ocorrido um pagamento, bastando que ele seja devido.

No caso em apreço, foram emitidas facturas pela B... que foram registadas na contabilidade da Requerente pelo seu valor, como sendo devido, sendo esse o fundamento da relevância fiscal que a Requerente atribuiu a tais despesas no exercício de 2015.

A anulação do registo contabilístico das facturas, ocorrida em exercício posterior, não afasta a realidade incontornável de no exercício de 2015 estarem reunidos os requisitos para aplicação da tributação autónoma, pelo que ela só poderia ser afastada se fosse feita a prova prevista na parte final daquele n.º 8 do artigo 88.º do CIRC.

Por outro lado, a alegada nulidade do acordo celebrado com a B... não tem a virtualidade de afastar os efeitos fiscais desse acordo e actos praticados em sua execução, pois, por força do disposto no n. 1 do artigo 38.º do CIRC, *«a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes»*.

Não fornecendo o direito tributário um conceito próprio de «ineficácia», será aplicável a concepção que esse conceito tem no direito civil, por força do disposto no n.º 2 do artigo 11.º da LGT que estabelece que «*sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei*».

Este conceito de **ineficácia, em sentido lato**, abrange todas as situações em que «*um negócio não produz, por impedimento decorrente do ordenamento jurídico, no todo ou em parte, os efeitos que tenderia a produzir, segundo o teor das declarações respectivas*», abrangendo não só as situações de invalidade, mas também as de **ineficácia em sentido estrito**, que depende, «*não de uma falta ou irregularidade dos elementos internos do negócio, mas de alguma circunstância extrínseca que, conjuntamente com o negócio, integra a situação de facto (fatispecie) produtiva de efeitos jurídicos*». (⁴)

«*A invalidade é uma espécie do género ineficácia: enquanto a ineficácia «lato sensu» compreende todas as hipóteses em que, por causas intrínsecas ou extrínsecas, o negócio não deve produzir os efeitos a que tendia, a invalidade é apenas a ineficácia que provém de uma falta ou irregularidade dos elementos internos (essenciais, formativos) do negócio*». (⁵) No conceito de invalidade incluem-se não só a nulidade ou anulabilidade, como também a inexistência do negócio jurídico. (⁶)

Por isso, a invocada nulidade do acordo referido, não tem virtualidade para afastar a aplicação da tributação autónoma.

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

5. Juros indemnizatórios

De harmonia com o preceituado no artigo 43.º da LGT, o direito a juros indemnizatórios depende da existência de pagamento de impostos indevido.

⁴ MOTA PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, 1980, página 466.

No mesmo sentido, MANUEL DE ANDRADE, *Teoria Geral Da Relação Jurídica*, volume II, 1974, página 411.

⁵ MOTA PINTO, obra e local citados.

⁶ MOTA PINTO, obra citada, página 468.

Improcedendo o pedido de pronúncia arbitral, não se pode considerar indevido o pagamento da quantia liquidada, pelo que improcede o pedido de juros indemnizatórios.

6. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira de todos os pedidos.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, 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 **€ 272.619,93**.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 4.896,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Lisboa, 27-12-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Sérgio de Matos)

(Cristina Aragão Seia)