

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 214/2019-T

Tema: IRC – artigo 23.º do IRC – dedutibilidade de despesas – ónus de prova.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Fernanda Maças (Presidente), Henrique Nogueira Nunes e Rui Manuel Correia de Pinho (Vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o **Tribunal Arbitral Coletivo**, acordam o seguinte:

I. Relatório

1. A..., LDA., NIPC ..., com sede no ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, tendo em conta o indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...2018... deduzida contra a liquidação adicional de IRC de 2014, a qual reduziu o valor dos prejuízos fiscais de 1.092.134,83 € para 128.508,31 €, vem requerer **PRONÚNCIA ARBITRAL**, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e das suas atualizações, sobre a legalidade dos mesmos e conseqüente anulação daqueles atos tributários.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 26 de março e posteriormente notificado à Requerida.

Por Requerimento de 8 de maio veio a Requerida comunicar, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 13.º, n.º 2, do RJAT, o seguinte:

“A AT – AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, Requerida no pedido de pronúncia arbitral em que é Requerente A..., LDA., vem, nos termos e para os efeitos do artigo 13.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), expor e requerer o seguinte: 1. Através do seu pedido de pronúncia arbitral veio a Requerente peticionar a anulação da liquidação adicional de IRC referente ao período de 2014, no valor de € 963.626,52. 2. A

Requerida vai proceder à revogação parcial da liquidação de IRC, considerando justificado o valor de € 200.000,00, atinente à rubrica “CMVMC”. 3. A Requerida mantém as demais correções. 4. A Requerida procedeu, entretanto, também à notificação da Requerente relativamente à presente revogação parcial (DOCUMENTO 1 ORA JUNTO.” A Requerida termina o requerimento pedindo que a revogação seja relevada para efeitos de custas, nos termos do disposto no artigo 13.º do RJAT.

Por despacho de 8 de maio foi a Requerente solicitada a pronunciar-se sobre o interesse no prosseguimento do procedimento, tendo informado, em 9 de maio, no sentido do interesse no prosseguimento do mesmo.

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como Árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 6 de junho de 2019.

2.A Requerente faz assentar o pedido de declaração de ilegalidade, no essencial, no erro sobre os pressupostos de facto e de violação de lei, nos termos do artigo 23.º do IRC-dedutibilidade dos gastos, suscitando como questão prévia que o relatório de inspeção é confuso e assente em afirmações contraditórias e repetições inúteis, alegando em particular:

B - CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS:

Para a Requerente esta correção, no valor de 200.000 € constante no relatório, não tem o menor sentido, porquanto, entre o mais, “A diferença de valor é reportada ao prédio sito na Avenida ..., ..., ..., ..., União das Freguesias de ... e ..., ... e ..., Concelho de Oeiras, o qual foi lançado na contabilidade pelo valor de aquisição de 1.100.000 €. Todavia, tendo em conta que tal imóvel foi comprado e pago no ano de 2014, e que não foi

vendido nesse ano, o valor do referido imóvel não tem qualquer influência nas contas de 2014.

“Com efeito, uma vez que o imóvel é considerado como mercadoria, é lançado na conta de inventários até ser vendido, tal como resulta do mapa de aquisições em 2014 e do respetivo inventário a 31/12/2014, que junta e dá por reproduzido. (Documento n.º 4) Pelo que não tem qualquer influência nos resultados de 2014, uma vez que não há uma dedução de gastos (sejam eles devidos ou indevidos).

Alega, ainda, a Requerente que, mesmo considerando a posição do Relatório de inspeção, não assiste razão à Requerida, porquanto, “O custo de aquisição do imóvel ascendeu a 1.100.000 € (900.000 € + 200.000 €), e tal foi evidenciado na contabilidade da Requerente, tal como se alcança pelo lançamento do centro de custos, que junta e dá por reproduzido. (Documento n.º 8), referindo-se o valor de €200.000 ao custo do respetivo recheio, tal como evidenciado na contabilidade da Requerente.

C - CONSULTORIA:

A Requerente fundamenta no essencial as despesas com esta verba no seu modelo de negócio, principalmente, na angariação de clientes de nacionalidade chinesa, na necessidade de ter uma relação forte com o mercado chinês, e na experiência que a B... possuía em tal mercado, o que justificou que em 01/02/2014, tenha outorgado contrato de prestação de serviços com a identificada empresa, cujo objeto era, precisamente, a prestação dos serviços que a Requerente necessitava, como se alcança da cláusula Primeira do contrato que junta e dá por reproduzido. (Documento n.º 9). A contrapartida da prestação de serviços era o pagamento de 700 €, por mês – cláusula Sétima. Sendo que o contrato tinha vigência mensal, em regime de avença. Foram emitidas as faturas constantes do Anexo 200 a 208 ao relatório, em ordem a capear as prestações de serviços em causa, pelo que o valor total de 6.300 € está perfeitamente justificado e o gasto deverá ser relevado.

D – OUTROS TRABALHOS ESPECIALIZADOS:

1- Faturas emitidas pela C..., Lda:

No que concerne às três faturas emitidas pela C..., de 50.000 €, 15.000 € e 20.000 €, as mesmas foram emitidas no âmbito do contrato de empreitada celebrado com a Requerente, em 01/10/2013, que junta e dá por reproduzido. (Documento n.º 10). O objeto de tal contrato tinha como objeto “a realização de estudo relativo a potenciais investimentos imobiliários, bem como fundos de investimento imobiliário, explorando a vertente de administração e gestão de imóveis; com o objetivo de munir a Requerente das informações relevantes para poder exercer a sua atividade com a maior base de elementos possível”.

Segundo a Requerente “o valor da empreitada ascendeu a 85.000 € - cláusula 2ª”, e a “C..., prestou os serviços acordados e, em cumprimento do contrato, emitiu as faturas em causa, cuja soma ascende, precisamente, ao valor da empreitada.”

2 – Fatura emitida pela B...:

Quanto à fatura de 32.061,59 €, emitida pela B... (anexo 44 ao relatório), para replicar o modelo de negócio que existia em Portugal, na Grécia, celebrou, em 02/08/2013, com a B... “contrato de prestação de serviços através do qual esta se obrigava a prestar serviços de promoção da atividade de investimento imobiliário na Grécia, bem como serviços de publicidade, conforme resulta do contrato que junta e dá por reproduzido. (Documento n.º 11)”. Argumenta a Requerente que, nos anos seguintes, suportou despesas relativas ao pretendido investimento na Grécia, tal como em faturas de viagens do advogado da Requerente –D...– bem como do gerente E... e da funcionária F..., nos anos de 2015 e 2016, que junta e dá por reproduzidas (Documento n.º 12); com arrendamento de um escritório, em Fevereiro de 2018, pagando a renda mensal de 1.548,76 €, como se alcança das faturas de Março de 2018 a Janeiro de 2019, que junta e dá por reproduzidas (Documento n.º 12A); em 06/06/2018, foi outorgado um memorando de entendimento entre dois residentes em Atenas, na Grécia, e o gerente da Requerente – E..., que junta e dá por reproduzido (Documento n.º 12B), de molde a que fosse comprado um prédio em Atenas, por 1.800.000 €. Alega a Requerente que tal “memorando foi outorgado em nome do sócio gerente da Requerente, uma vez que a sociedade que a Requerente pretendia constituir na Grécia ainda não o tinha sido”, sendo que “Sempre com a perspetiva de incrementar a atividade na Grécia, em 21/01/2019,

foi constituída a sociedade G..., na qual detém uma participação de 1.600.000 €, como se pode alcançar do documento de constituição, que junta e dá por reproduzido. (Documento n.º 12C)”.

3 - Despesas de arquitetura do imóvel situado na Rua n.º ...:

Argumenta a Requerente que estas despesas foram relativas às seguintes faturas:

- fatura de 5.000 €, emitida pela B..., em 20/05/2014 (documento constante do Anexo n.º 42 verso do relatório de inspeção);
- fatura de 500 €, emitida pela B..., em 04/09/2014 (documento constante do Anexo n.º 198 do relatório de inspeção);

Em 08/07/2013, a Requerente prometeu comprar à H..., S. A., o prédio urbano sito na Rua ..., nºs..., ..., ..., 7, ...e..., tal como resulta do contrato promessa de compra e venda que junta e dá por reproduzido. (Documento n.º 13). “No referido contrato, concretamente na Cláusula 6.1., a H..., na qualidade de promitente vendedora, autoriza a Requerente a apresentar, junto da Câmara Municipal de Lisboa, o projeto de alterações do imóvel e do seu uso”. “O prédio em causa não era da Requerente, mas a mesma tinha legitimidade para suportar tais custos, pelo facto de possuir o direito de promitente compradora do imóvel.” Em 11/03/2015, a Requerente comprou o imóvel em causa, já dividido em frações autónomas, tal como se pode verificar pela respetiva escritura de compra e venda, que junta e dá por reproduzida. (Documento n.º 14). Segundo a Requerente “Não restam dúvidas de que o gasto de 5.500 €, foi perfeitamente justificado, em face dos documentos.

E - GASTOS RELACIONADOS COM CLIENTES DA REQUERENTE:

Argumenta a Requerente que, de acordo com o seu modelo de negócio, suporta despesas de gestão dos imóveis adquiridos pelos clientes, assim como todas as despesas dos potenciais interessados, desde viagens de avião, hotel, táxi, restaurante, etc., além de que para angariar clientes, a Requerente faz diversas ofertas, desde relógios, massagens, carteiras, etc. Por outro lado, “Desde que os potenciais clientes chegam a Portugal e até deixarem o país, são acompanhados por colaboradores da Requerente, de molde a que as suas preferências e desejos sejam preenchidos, sempre com o objetivo final de proceder à venda de imóveis.”

Em ordem a demonstrar a argumentação supra referida a Requerente faz um elenco resumido de informações relativas a escrituras vendas de imóveis, ou de direitos sobre imóveis, que adquiriu desde 2014, indicando data, nome de cliente e valor, no ponto 81 do Pedido Arbitral e correspondentes aos documentos n.ºs 15 a 67. A soma dos valores recebidos em decorrência das vendas ascende, segundo a Requerente € 40 238.865.

A Requerente alega, ainda, que outorgou inúmeras escrituras de compra e venda com clientes que logrou angariar através do procedimento supra descrito. Por uma questão de economia processual, a Requerente resumiu, no ponto 84., as informações relevantes de cada uma das escrituras que junta e cujo teor dá por integralmente reproduzido e corresponde aos docs 68 a 115.

a) Despesas suportadas com produtos de beleza e massagens:

Para realização dos contratos que alega ter realizado a Requerente passa a enunciar diversos gastos, desde logo, em produtos de beleza e massagens foram para benefício de clientes potenciais da Requerente, “Sendo que a Requerente adquiriu pacotes de massagens e produtos de beleza, uma vez que ficavam mais económicos do que adquirir individualizadamente.”

“Quanto à fatura n.º 38, emitida por I..., em 18/02/2014, de 1.980 €, foram os seguintes potenciais clientes, ou seus familiares, que usufruíram dos serviços e produtos constantes da mesma (os potenciais clientes que se vieram a tornar clientes e a adquirirem imóveis à Requerente estão identificados com reporte ao documento respeitante ao contrato de compra e venda ou ao contrato promessa de compra e venda):

J... – documento n.º 53;

K...– documento n.º 30;

L...– documento n.º 80;

M...;

N...– documento n.º 29;

O...;

P...;

Q...;

R...;

S...– documento n.º 65;
T...– documento n.º 89;
U...– documento n.º 45;
V...;
W...;
X... – documento n.º 28;
Y... – documento n.º 90;
Z...– documento n.º 26;
AA... – documento n.º 31;
BB...;
CC...– documento n.º 27;
DD...;
EE...– documento n.º 39;
FF...– documento n.º 22;
GG...– documento n.º 88;
HH...– documento n.º 34.

Acresce que,

Quanto à fatura n.º 168, emitida por I..., em 27/08/2014, de 1.980 €, foram os seguintes potenciais clientes, ou seus familiares, que usufruíram dos serviços e produtos constantes da mesma (os potenciais clientes que se vieram a tornar clientes e a adquirirem imóveis à Requerente estão identificados com reporte ao documento respeitante ao contrato de compra e venda e contrato promessa de compra e venda):

II...;
JJ... – documento n.º 37;
KK...– documento n.º 40;
LL...;
MM...;
NN...– documento n.º 38;
OO...– documento n.º 96;
PP...;

QQ...;
RR...;
SS...;
TT...;
UU...– documento n.º 100;
VV...– documento n.º 20;
WW...
XX...;
YY...;
ZZ...– documento n.º 43;
AAA...– documento n.º 51;
BBB...;
CCC...;
DDD...– documento n.º 48;
EEE...;
FFF...;
GGG...– documento n.º 63;
HHH...;
III...;
JJJ...– documento n.º 24;
KKK...;
LLL...;
MMM...;
NNN...– documento n.º 18;
OOO...– documento n.º 58;
PPP...– documento n.º 101.

b) Artigos para oferta:

Relativamente a este ponto, argumenta a Requerente que “O valor total que consta do Anexo 47 do relatório, de 97.146,58 €, foi gasto em ofertas para potenciais clientes da Requerente e seus familiares. No ponto 94 do Pedido Arbitral a Requerente procede à

relação entre os potenciais clientes que se vieram a tornar clientes e a adquirirem imóveis à Requerente, identificados com reporte ao documento respeitante ao contrato de compra e venda ou ao contrato promessa de compra e venda.”

c) Despesas suportadas com estadas e alimentação:

Alega a Requerente que estas despesas “foram suportadas com hotéis e restaurantes para potenciais clientes da Requerente, sempre com a política comercial que já foi devidamente explicada e com o objetivo, plenamente logrado, de angariar vendas de imóveis no futuro.”

Efetivamente,

O valor total que consta dos Anexos 66 e 67 do relatório, de 234.054,65 €, foi gasto em estadias e alimentação para potenciais clientes, e seus familiares, da Requerente.

A Requerente, no ponto 98 do pedido Arbitral, passa a estabelecer relação entre os potenciais clientes que beneficiaram destas ofertas (os potenciais clientes que se vieram a tornar clientes e a adquirirem imóveis à Requerente estão identificados com reporte ao documento respeitante ao contrato de compra e venda ou contrato promessa de compra e venda).

d) Despesas suportadas com outras deslocações e estadas:

Alega a Requerente que as despesas em causa foram suportadas com viagens de avião e outras despesas para potenciais clientes da Requerente, sempre com a política comercial de angariação. “Uma vez que, no ano de 2014, decorreu o mundial de futebol no Brasil, e uma vez que alguns clientes da Requerente demonstram vontade de assistirem a alguns jogos, tais despesas são relativas a essa atividade. O valor total que consta do Anexo 114 do relatório, de 300.053,70 € (com a correção de 450 € referida no ponto X.1.2.A.2. do relatório), foi gasto com os seguintes clientes da Requerente, como se demonstrará.

Relativamente às faturas n.º 455, 456, 457, 458, emitidas em 21/01/2014, pela XXX..., S. A., cada uma de 14.835 € (constantes do Anexo 114, 114 verso e 115 do relatório), as mesmas são relativas a despesas com potenciais clientes da Requerente ao mundial de futebol do Brasil para assistir a jogos da seleção portuguesa, concretamente, (os potenciais clientes que se vieram a tornar clientes e a adquirirem imóveis à Requerente

estão identificados com reporte ao documento respeitante ao contrato de compra e venda ou contrato promessa de compra e venda)

QQQ...– documento n.º 76;

K...– documento n.º 30;

RRR...– documento n.º 69;

SSS...– documento n.º 77;

TTT...– documento n.º 16;

UUU...;

U...– documento n.º 45;

X...– documento n.º 28;

Z...– documento n.º 26;

AA...– documento n.º 31;

VVV...;

WWW...– documento n.º 22;

GG...– documento n.º 88;

Acresce que,

“Quanto à fatura n.º 6424, de 28/02/2014, emitida por YYY..., Ltd, de 25.100,35 €, constante no anexo 115 do relatório, a mesma reporta-se a despesas de viagens de avião e despesas de hotéis na China que a Requerente adquiriu à sociedade em causa.

Os potenciais clientes da Requerente deslocavam-se da China para Portugal para avaliarem os potenciais investimentos.

“Os potenciais clientes que beneficiaram destes gastos foram os seguintes: (os potenciais clientes que se vieram a tornar clientes e a adquirirem imóveis à Requerente estão identificados com reporte ao documento respeitante ao contrato de compra e venda ou contrato promessa de compra e venda)

QQQ...– documento n.º 76;

K...– documento n.º 30;

L...– documento n.º 80;

M...

SSS...– documento n.º 37;

RRR...– documento n.º 79;

P...

ZZZ...– documento n.º 75;

Q... .

A acrescentar,

Quanto à fatura n.º 6423, de 06/02/2014, emitida por YYY..., Ltd, de 32.870 €, constante no anexo 115 verso do relatório, a mesma reporta-se a despesas de viagens de avião e despesas de hotéis na China que a Requerente comprou à sociedade em causa, para os seguintes clientes (os potenciais clientes que se vieram a tornar clientes e a adquirirem imóveis à Requerente estão identificados com reporte ao documento respeitante ao contrato de compra e venda ou contrato promessa de compra e venda)

AAAA...

BBBB...

CCCC...

DDDD...

EEEE...– documento n.º 25;

QQQ...– documento n.º 36;

FFFF...

GGGG... .

Por outro lado, quanto à fatura n.º 6441, de 21/05/2014, emitida por YYY..., Ltd, de 52.650 €, constante no anexo 115 verso do relatório, a mesma reporta-se a despesas de viagens de avião e despesas de hotéis na China que a Requerente comprou à sociedade em causa, para os seguintes clientes(os potenciais clientes que se vieram a tornar clientes e a adquirirem imóveis à Requerente estão identificados com reporte ao documento respeitante ao contrato de compra e venda ou contrato promessa de compra e venda).

TTT...– documento n.º 16;

UUU...

M...– documento n.º 29;

T...– documento n.º 49;

HHHH...

U...– documento n.º 45;

III...

JJJ...

KKKK...

S...– documento n.º 65;

X...– documento n.º 28;

Y...– documento n.º 90;

LLLL...

MMMM...

NNNN...– documento n.º 87;

OOOO...

PPPP...

QQQQ...

RRRR...

EE...– documento n.º 39;

FF...– documento n.º 22;

SSSS...

GG...– documento n.º 88;

Relativamente à fatura n.º 6443, de 05/08/2014, emitida por YYY..., Ltd, de 83.168 €, constante no anexo 116 do relatório, a mesma reporta-se a despesas de viagens de avião e despesas de hotéis na China que a Requerente comprou à sociedade em causa, para os seguintes clientes (os potenciais clientes que se vieram a tornar clientes e a adquirirem imóveis à Requerente estão identificados com reporte ao documento respeitante ao contrato de compra e venda ou contrato promessa de compra e venda)

TTTT...

UUUU...– documento n.º 34;

VVVV...– documento n.º 69;

II...

WWWW...

XXXX...

YYYY...

NN...– documento n.º 38;

ZZZZ...

AAAAA...

BBBBB...– documento n.º 92;

CCCCC...

KK...– documento n.º 40;

DDDDD...

EEEE...– documento n.º 105;

JJ...– documento n.º 37;

FFFFF...

GGGGG...

HHHHH...

IIII...

JJJJ...

KKKKK...– documento n.º 46;

LLLLL...

MMMMM...

RRRR...

NNNNN...

FF...– documento n.º 22;

TTT...– documento n.º 16;

OOOOO...– documento n.º 35;

PPPPP...

QQQQQ...

Relativamente à fatura n.º 6442, de 14/10/2014, emitida por YYY..., Ltd, de 40.166 €, constante no anexo 116 do relatório, a mesma reporta-se a despesas de viagens de avião e despesas de hotéis na China que a Requerente comprou à sociedade em causa, para os seguintes clientes (os potenciais clientes que se vieram a tornar clientes e a adquirirem

imóveis à Requerente estão identificados com reporte ao documento respeitante ao contrato de compra e venda ou contrato promessa de compra e venda)

RRRRR...

SSSSS...

UUUU...– document n.º 34;

Z...– documento n.º 26;

TTTTT...

BBB...

AA...– documento n.º 31;

ZZ...– documento n.º 43;

AAA...– documento n.º 51;

MMM...

OO...– documento n.º 96;

UUUUU...

Y...– documento n.º 90;

VVVVV...

WWWWW...

XXXXX...

QQ...– documento n.º 52;

YYYYY...

ZZZZZ...

A2...

A3...

CCC...

KKK...

GG...– documento n.º 88;

A4...

DDD...– documento n.º 48;

A5...– documento n.º 94 e 95;

A6...

JJ... – documento n.º 37;

RR... – documento n.º 41.

Para além disso,

Relativamente à fatura n.º 472, de 10/10/2014, emitida por A15..., Lda, de 1.125 €, constante no anexo 116 verso do relatório, a mesma reporta-se a despesas de viagens de avião que a Requerente comprou à sociedade em causa, para os seguintes potenciais clientes (que constam da fatura)

A7...

A8...

A9...

A10...

A11...

Relativamente à fatura n.º 478, de 12/11/2014, emitida por A15..., Lda., de 1.210 €, constante no anexo 117 do relatório, a mesma reporta-se a despesas de viagens de avião e de estadia do gerente da Requerente.

Quanto à fatura n.º 493, de 10/12/2014, emitida por A15..., Lda., de 425 €, constante no anexo 117 do relatório, a mesma reporta-se a despesas de viagens de avião que a Requerente comprou à sociedade em causa, para os seguintes potenciais clientes (que constam da fatura) – A12... e A13... .

Quanto às despesas constantes de anexo 117 verso a 119 do relatório, são de diversas origens, como a taxa que a Requerente tem de pagar para poder transportar os seus clientes – licença internacional de condução – 100 €.

Custo de equipamento necessário para Macau, onde existia um escritório da Requerente – 977,50 €.

Custo de serviço telefónico para os colaboradores da Requerente, em Macau – 180 €.

Diversas despesas dos colaboradores durante a estadia em Macau.

e) Conclusão:

O relatório coloca em causa as despesas suportadas pela Requerente no valor total de 630.804,93 € (97.146,58 € + 234.054,65 € + 299.603,70 €).

Este montante é menos de 16% do valor que a Requerente recebeu das escrituras, sendo de salientar que ainda não realizou todas as escrituras de compra e venda.

O ano de 2014 e, também, o de 2015, foram os anos em que a Requerente teve de investir mais neste tipo de despesas com os potenciais clientes, já que foi quando apostou mais na atividade de promoção e investimento,

O valor que foi gasto com despesas para potenciais clientes é manifestamente reduzido em face dos montantes em causa da atividade da Requerente, pelo que tais gastos são, manifestamente, justificados e não devem ser desconsiderados.

A Requerente termina pedindo que o indeferimento tácito da reclamação graciosa e, conseqüentemente, a liquidação adicional de IRC, deverão ser anulados, atentos os erros sobre os pressupostos de facto e vício de violação de lei de que padecem.

3. Na resposta, a Requerida começa por lembrar que, no decurso do procedimento arbitral prévio à constituição do presente Tribunal Arbitral, procedeu, oportunamente, à revogação parcial do ato tributário *sub judice*, considerando **justificado o valor de € 200.000,00**, ou seja, a quantia atinente à rubrica “CMVMC – Custos com mercadorias vendidas e matérias consumidas” (*cf.* artigos 14.º a 27.º da p.i.). Defende a Requerida que este valor deve ser relevado para efeitos de fixação do valor do pedido de pronúncia arbitral.

A Requerida, depois de dar como integralmente **reproduzida**, para todos os efeitos legais, a argumentação patente no relatório de inspeção tributária, rejeita que o mesmo padeça de qualquer confusão, nem muito menos enferma de falta ou insuficiência de fundamentação. Alega a Requerida que, pela simples leitura da petição, é manifesto que **a Requerente percebeu a fundamentação** patente no relatório, já que procura rebater, ponto por ponto, tudo quanto nele foi vertido.

II.2.Quanto aos custos com consultoria

Em sede de procedimento inspetivo, a Requerida desconsiderou o gasto em causa em virtude de os respetivos documentos de suporte não especificarem, em concreto, qual o serviço prestado, uma vez que a descrição patente nos documentos contabilísticos resume-se à lacónica expressão “Consultation fee”. Ou seja, a descrição dos serviços alegadamente prestados era (e

é) insuficiente e vaga, pelo que, à luz do artigo 23.º, n.os 1, 3 e 4, e 23.º-A/1-c) do CIRC, foram excluídos do direito à dedução.

No pedido arbitral a Requerente apresentou de forma inovadora um contrato de prestação de serviços entre a Requerente e a B... (*cf.* Documento 9 da p.i.), o qual ue, apesar de assinado a 2014-02-01, **nunca foi participado** à Requerida, nomeadamente para efeitos de pagamento de Imposto de Selo. Por outro lado, além de tal contrato não ser referenciado nas próprias faturas, identifica a B... com **um NIPC com 8 (oito) dígitos**, ao invés dos usais 9 (nove), pelo que só por estes aspetos formais forçosamente terá de se concluir que, no que tange ao seu valor ou força probatória, **levantam-se sérias dúvidas sobre a sua veracidade. Argumenta, ainda, a Requerida que** mostrando-se tal contrato desconforme à lei, então forçoso é concluir que tal documento **jamais poderá beneficiar da presunção de verdade** a que alude o artigo 75.º da LGT, pelo que impugna o documento 9 junto pela Requerente.

Mas também do ponto de vista substancial, atento o tipo de serviços elencados no contrato na Cláusula 1 «*a) Serviços de tradução;b) Serviços de consultadoria relativamente a investimentos imobiliários, fundos de investimento imobiliário, administração e gestão de imóveis;c) Estudos de mercado na Ásia; d) Aconselhamento relativo a imobiliário*», era exigível eu em cada umas das faturas a B... identificasse, concretamente, os serviços prestados no período em causa, de modo a permitir que permitissem aferir que tais gastos foram suportados para a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC, conforme determina o artigo 23.º/1 e o artigo 123.º/1 do CIRC.

Alega a Requerida que “(...) em face da descrição vaga e insuficiente das faturas e dadas as incoerências em torno do (miraculoso) contrato de prestação de serviços ora junto pela Requerente, é óbvio que **nem a Requerida, nem o Tribunal Arbitral, nem qualquer outra entidade consegue proceder à análise, verificação e controlo dos gastos** aqui em causa para efeitos de aferir da sua indispensabilidade. Acresce que mesmo em sede de processo arbitral **a Requerente foi incapaz de cumprir o ónus da alegação** que sob ela impendia.

II.3.Quanto aos custos com outros trabalhos especializados

II.3.A. Relativamente aos gastos relacionados com a C...

Também aqui, em sede de procedimento inspetivo, a Requerida desconsiderou o gasto em causa em virtude de os respetivos documentos de suporte não especificarem, em concreto, qual o serviço prestado pela C..., por a descrição os serviços alegadamente prestados era (e é) insuficiente e vaga à luz do artigo 23.º, n.os 1, 3 e 4, e 23.º-A/1-c) do CIRC.

A Requerente junta agora, um contrato de empreitada entre a Requerente e a C... (*cf.* Documento 10 da p.i.), o qual, apesar de assinado a 2013-10-01, **nunca foi participado** à Requerida, nomeadamente para efeitos de pagamento de Imposto de Selo.

Além de este contrato não ser referido nas próprias faturas, a Requerida suscita **sérias dúvidas sobre a sua veracidade. Desde logo aponta-se** o facto de a Requerente ter relações especiais com a C... . Com efeito, a Requerente possui dois gerentes (DOCUMENTO 1 ORA JUNTO), a saber:

- E...; e
- A14... .

Contudo, se se analisar o cadastro fiscal da C... (DOCUMENTOS 2 e 3 ORA JUNTOS), constata-se que:

- O gerente da Requerente E... é também o representante e gestor de bens e direitos da C... . e
- O gerente da Requerente A14... é também o gerente da C...;

Alega a Requerida que “as coincidências não cessam aqui, uma vez que, **além de partilharem os mesmos responsáveis**, a Requerente e a C... **têm sede na mesma morada**, divergindo apenas quanto ao piso (DOCUMENTOS 4 e 5 ORA JUNTOS)”, termos em que o Documento 10 é **totalmente impugnado** para todos os efeitos legais. Por outro lado, alega, ainda, a Requerida que, atentos os serviços objeto do contrato (*«elaborar um estudo relativo a potenciais investimentos imobiliários, bem como fundos de investimento imobiliário, explorando a vertente de administração e gestão de imóveis; com o objetivo de munir a Segunda Outorgante das informações relevantes para poder exercer a sua actividade com a maior base de elementos possível.»*, tal contrato é inútil enquanto documento de suporte dos gastos aqui em causa”.

Face ao tipo de serviços elencados no contrato, seria manifestamente possível (exigível até) que, em cada uma das faturas, a C... identificasse, concretamente, os serviços prestados no

período aqui em causa. Todavia, a C... não o fez, limitando-se a apor às faturas a lacónica expressão “Serviços de consultoria”. “Atenta a descrição vaga e insuficiente das faturas e dadas as incoerências em torno do (miraculoso, pela segunda vez) contrato de prestação de empreitada ora junto pela Requerente, é óbvio que **nem a Requerida, nem o Tribunal Arbitral, nem qualquer outra entidade consegue proceder à análise, verificação e controlo dos gastos** aqui em causa para efeitos de aferir da sua indispensabilidade.”

Termos em que a Requerente não cumpre o ónus de alegação que lhe competia para efeitos de demonstrar a indispensabilidade dos gastos.

Finalmente, alega a Requerida que, ainda que – por absurdo e sem conceder –, se entendesse que as faturas cumprem os requisitos legais, elas não poderiam sem aceites, porquanto o contrato de empreitada agora junto pela Requerente, nos termos da cláusula 2.^a, n.º 3, o mesmo deveria ser cumprido até 2013-12-31.

Pelo que “Fazendo (pouca ou nenhuma) fé nos elementos constantes desse contrato, os pretensos serviços terão sido prestados no decurso de 2013.”

Como tal, os gastos inerentes ao pretenso contrato **só seriam imputáveis ao exercício de 2013, E nunca ao exercício de 2014** (que é aquele que aqui está em causa), por força do artigo 18.º, n.os 1 e 2, do CIRC.

II.3.B Relativamente aos gastos relacionados com a B... na Grécia

Em sede de procedimento inspetivo, a Requerida desconsiderou o gasto em causa em virtude de, apesar de o documento de suporte se referir a um imóvel situado na Grécia, não existia no inventário da Requerente qualquer referência ao mesmo, pelo que, à luz do artigo 23.º, n.os 1, 3 e 4, e do artigo 23.º-A/1-b) do CIRC, foi o gasto excluído do direito à dedução.

65.º

Mas no Pedido Arbitral a Requerente junta agora “**mais um contrato** de empreitada entre a Requerente e a B... (*cfr.* Documento 11 da p.i.)”, o qual, apesar de assinado a 2013-08-02, **nunca foi participado** à Requerida (**pela terceira vez!**), nomeadamente para efeitos de pagamento de Imposto de Selo. **Por outro lado, tal contrato identifica a B... com um NIPC com 8 (oito) dígitos**, ao invés dos usais 9 (nove) e não é referido na própria fatura *sub judice*.

A Requerida suscita dúvidas sobre a veracidade do contrato e que não pode o mesmo beneficiar a presunção de verdade a que alude o artigo 75.º da LGT, pelo que vai o Documento 11 da p.i. **totalmente impugnado** para todos os efeitos legais.

Também aqui, atentos os serviços a prestar e elencados no contrato [*a) Serviços de promoção da actividade de investimento imobiliário na Grécia, nomeadamente através da organização e realização de conferências, bem como contratação de serviços de catering;b) Serviços de publicidade da actividade de investimento imobiliário.*»), era exigível que na fatura a B... identificasse, concretamente, os serviços prestados no período aqui em causa, tendo-se, ao contrário, limitado a apor à fatura a lacónica expressão “advertising and promotion services of the Office, Building located in Athens Greece”, o que inviabiliza “a análise, verificação e controlo dos gastos *sub judice*, (...) que permitissem aferir que tais gastos foram suportados para a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC, conforme determina o artigo 23.º/1 e o artigo 123.º/1 do CIRC.

Note-se que a própria Requerente, ao longo dos artigos 48.º a 62.º da p.i., **foi incapaz de concretizar o tipo de serviços prestados**, limitando-se a recorrer a chavões e a afirmações genéricas:«(...) *Tais serviços foram prestados pela B... (...)*»«(...) *É essencial a publicitação dos serviços prestados pela Requerente (...)*», **incumprindo o ónus da alegação** que sob ela impendia.

Em suma, apesar de o (pretens) contrato ter sido celebrado em 2013, nada se consegue extrair das faturas quanto às datas, locais, meios empregues e execução da (alegada) prestação dos serviços. Mais ainda: atendendo à data da celebração do contrato (2013-08-02), era ainda **imprescindível saber em que datas foram prestados** os serviços, tendo os pretensos serviços sido prestados no decurso de 2013, como tal, os gastos inerentes ao pretens contrato **só seriam imputáveis ao exercício de 2013, e nunca ao exercício de 2014** (que é aquele que aqui está em causa), por força do artigo 18.º, n.os 1 e 2, do CIRC. **Para a Requerida “Nenhum nexo pode estabelecer-se entre a fatura da B... e os factos que a Requerente elenca nos referidos artigos da petição (artigos 54.º a 62.º da p.i.)”**

II.3.C Relativamente aos gastos relacionados com o imóvel situado na Rua ...

Em sede de procedimento inspetivo, a Requerida desconsiderou o gasto em causa em virtude de as faturas aludirem a um imóvel que, no exercício de 2014, não constava nas existências ou em ativos fixos tangíveis da Requerente.

A Requerente apresenta agora um contrato-promessa celebrado, a 2013-07-08, entre ela e a H..., S.A., com o objetivo de demonstrar que, apesar de não possuir ao tempo a propriedade do imóvel, tinha, ainda assim, legitimidade para suportar os custos relacionados com o prometido imóvel.

Também aqui se exigia que a B... identificasse, concretamente, os serviços prestados no imóvel aqui em causa, mas, ao contrário, limita-se a apor às faturas a lacónica expressão “Architecture design fee for the unit of the building”, não permitindo demonstrar que tais gastos foram suportados para a obtenção de rendimentos sujeitos a IRC, conforme determina o artigo 23.º/1 e o artigo 123.º/1 do CIRC.

Impunha-se, ainda, à Requerente esclarecer as razões que determinaram o facto de, tendo o contrato-promessa disso celebrado a 2013-07-08, somente em maio e setembro de 2014 foram emitidas as faturas.

Finalmente, em face da data do contrato-promessa, os pretensos serviços terão sido prestados no decurso de 2013, pelo que os gastos inerentes ao pretenso contrato **só seriam imputáveis ao exercício de 2013, “E nunca ao exercício de 2014** (que é aquele que aqui está em causa), por força do artigo 18.º, n.os 1 e 2, do CIRC.”

II.4 Quanto aos custos relacionados com clientes

Quanto a este ponto vem a Requerente alegar que, em face do seu modelo de negócio e perfil de clientes, encontram-se perfeitamente justificados os seguintes gastos:

- Despesas com produtos de beleza e massagens;
- Despesas com artigos para ofertas;
- Despesas com estadas e alimentação; e
- Despesas com outras deslocações a estadas.

Com vista a justificar estes gastos (constantes em anexo ao relatório de inspeção tributária), carrega a Requerente, para a petição, um conjunto de escrituras de compra e venda de imóveis

e de contratos-promessa de compra e venda (*cf.* Documentos 15 a 115 da p.i.), limitando-se, segundo a Requerida, a **“despejar”, sem mais, na petição 100 escrituras e contratos-promessa e julga que, a partir daí, está provado aquilo que alega** ou então, em alternativa, que alguém faça o seu trabalho por ela. Alega a Requerida “Carrear as escrituras corporizadas nos Documentos 15 a 67 da p.i. sem fazer a ligação com os contratos-promessa carreados nos Documentos 68.º a 115.º da p.i. **é tudo menos dar cumprimento ao ónus da prova.**”

A Requerente também não cumpre o ónus de prova porquanto se limita a carrear as ditas escrituras e os ditos contratos-promessa sem fazer a ligação com as faturas referentes a despesas suportadas com clientes e potenciais. É manifestamente impossível à **Requerida, ao Tribunal Arbitral ou a qualquer outra entidade consegue proceder à análise, verificação e controlo dos gastos** aqui em causa, para efeitos de aferir da sua indispensabilidade, tendo por base as ditas escrituras e os ditos contratos-promessa, mas sem uma ligação minimamente individualizada aos clientes e potenciais clientes. Reforça a Requerida que “Não está aqui em causa saber a identificação dos clientes com os quais a Requerente celebrou contratos-promessa e contratos definitivos, mas sim saber:

- As datas em que os serviços foram prestados aos clientes, potenciais clientes e familiares destes;
- Os locais em que os serviços foram prestados aos clientes, potenciais clientes e familiares destes;
- As pessoas que beneficiaram dos serviços prestados.

Como é óbvio, **as 100 escrituras e contratos-promessa “despejadas” na petição não permitem conhecer aqueles elementos**, dado que elas só demonstram:

- Que foram celebradas “X” escrituras; e
- Que foram celebrados “X” contratos-promessa.

A individualização das despesas por cliente, potencial cliente e seus familiares constitui a única forma de evitar o perigo da dedução indevida dos gastos, dado que nenhuma garantia há que os efetivos beneficiários daquelas despesas foram, única e exclusivamente, os clientes, potenciais clientes e seus familiares. Resumindo: **a prova carreada na petição é, por si só, insuficiente para cumprir o ónus que recai sobre a Requerente.**

De seguida a Requerida aponta múltiplas incoerências na documentação ora apresentada pela Requerente. Por exemplo, na escritura corporizada no Documento 15, a Requerente não é parte contratante, mas mera intermediadora imobiliária. Depois, a Requerente alega ter necessidade de realizar ofertas a ofertas, sem sequer dar-se ao trabalho de comprovar que tais gastos se inserem nos usos e práticas do sector de atividade; Tão pouco explica a Requerente quais os critérios subjacentes às ofertas, pois fica-se sem perceber a razão pela qual há ofertas de pequeno valor (v.g., um bilhete para o “Rock in Rio”) e há ofertas de valor extremamente elevado (como um relógio de € 28.600,00); Por outro lado, a Requerente alude a despesas com estadas e deslocações, designadamente bilhetes de avião e estadias em hotéis, mas é incapaz de apresentar faturas onde constem os nomes dos clientes, potenciais clientes e seus familiares. Faturas há em que o descritivo remete-se a uma “reunião com clientes”, ficando por conhecer que clientes ou potenciais clientes se tratavam; Faturas há ainda cujo pagamento junto das entidades hoteleiras foi efetuado por cartão de crédito/débito, desconhecendo-se, porém, se foi a Requerente quem efetivamente suportou tal despesa; Faturas há (como as referentes a “YYY...”) que estão, presume-se, em mandarim ou eventualmente em cantonês, o que impossibilita totalmente a sua análise; Finalmente, faturas há (como as referentes a Macau), que, além de presumivelmente em mandarim, não identificam a Requerente, nem tão pouco esta demonstra que ali tinha um escritório que justificasse os custos que agora pretende ver reconhecidos.

Em síntese, a Requerente alega, mas **nada efetivamente prova, nem nada conexiona**. Sabe-se que existem despesas, mas nada se sabe se os beneficiários delas são os ventilados clientes, potenciais clientes e seus familiares.

A Requerida termina pedindo a tradução das faturas emitidas pela “YYY...”, bem como as despesas constantes do anexo 117 a 119 do relatório de inspeção, referentes a Macau.

4. Por despacho de 13 de julho, o Tribunal ordenou a tradução dos documentos referenciados no artigo 154.º da Resposta da Requerida, o que veio a ser cumprido por requerimento da Requerente de 11 de setembro de 2019.

-
- 5.** Em exercício de contraditório, veio a Requerida, por requerimento de 23 de setembro de 2019, alegar que os documentos juntos – cinco traduções referentes às faturas emitidas pela “YYY...”, se mostravam incompletas, impossibilitando o conhecimento integral dos documentos. Por outro lado, não foi apresentada tradução de todas as faturas /despesas referentes a Macau. A Requerida apenas exerceu contraditório sobre a tradução junta da fatura referente à Companhia de Telecomunicações de Macau, concluindo que o documento notificado não permite extrair qualquer conclusão quanto aonexo entre a despesa nele constante e a atividade da Requerente.
- 6.** Em 26 de setembro, de 2019, foi proferido despacho com o seguinte conteúdo:”1. Notifique-se a Requerente para suprimir, no prazo de 10 dias, as omissões apontadas pela Requerida, nos pontos 6., 8., 9., e 11 do seu requerimento de 23 de Setembro, à tradução dos documentos juntos aos autos pela Requerente (...).”
- 7.** Por requerimento de 24 de outubro de 2019 veio a Requerente pedir a junção aos autos de traduções certificadas referentes às faturas emitidas pela “YYY...” (documentos n.ºs 1 a 5), e, reconhecendo tratar-se de documentos de uso interno, juntou igualmente documentos contabilísticos complementares, com as respetivas traduções certificadas (documentos n.º 6, 7, 8, 9 e 10).
- 8.** Em exercício de contraditório, veio a Requerida alegar, quanto aos documentos 6 a 10, a ilegalidade da sua junção, por extemporaneidade, porque deveriam ter sido apresentados com o Pedido Arbitral, nos termos do artigo 423.º, n.º1, do CPC. Acontece que, nos termos do seu n.º 2, os documentos podem ser juntos aos autos até vinte dias antes da data de realização da audiência final, ainda que com cominação de multa. Dado que no RJAT se não contém qualquer previsão relativa à aplicação de multas processuais e entendendo o presente Tribunal que, tal como já decidido na Decisão Arbitral proferida no processo 753/2014-T, tanto não representa uma lacuna, antes uma omissão intencional, não há lugar a condenação em multa por junção tardia de documentos. Assim sendo, no caso, o pedido da Requerente tem a data de 24 de outubro de 2019 e a audiência de julgamento, como se verá de seguida, realizou-se no dia 8 de novembro, termos em que é de deferir a junção aos autos dos referidos documentos.
- 9.** A Requerida impugnou igualmente o conteúdo dos referidos documentos por não oferecerem

qualquer crédito nem poderem beneficiar da presunção de verdade a que alude o artigo 75.º da LGT, o que será valorado por este Tribunal em sede de apreciação da prova.

10.No dia 8 de novembro teve lugar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido ouvidas as testemunhas indicadas pelo Requerente, conforme ata que se dá por reproduzida para todos os efeitos legais. As Partes foram notificadas para apresentação de alegações escritas sucessivas e no prazo de 15 dias. Nos termos do artigo 21.º, n.º2, do RJAT o Tribunal determinou a prorrogação do prazo referido no n.º 1 do artigo citado por dois meses, e designou o dia 6 de fevereiro para o efeito da prolação da decisão arbitral. Prazo sucessivamente prorrogado, por despachos que se dão por reproduzidos, tendo-se fixada a data de prolação da Decisão Arbitral o dia 4 de junho de 2020.

11.As Partes apresentaram alegações, nas quais mantiveram, de um modo geral, as respectivas posições.

II. Saneamento

O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído.

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

No que se refere ao valor da causa, como vimos, a Requerida durante o procedimento de constituição do Tribunal Arbitral procedeu à revogação parcial da liquidação de IRC, considerando justificado o valor de € 200.000,00, atinente à rubrica “CMVMC”.

Na contestação veio defender que tal valor deveria ser relevado para efeitos de fixação do valor da causa.

Cumpra apreciar.

Na determinação do valor da causa deve atender-se ao momento em que a ação é proposta, exceto quando haja reconvenção ou intervenção principal, como decorre do disposto no artigo 299.º, n.º 1, do CPC (aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT).

Como flui do estatuído no artigo 259.º, n.º 1, do CPC (aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT), a instância inicia-se pela propositura da ação e esta considera-se proposta, intentada ou pendente logo que seja recebida na secretaria a respetiva petição inicial, ou seja,

no caso do processo arbitral tributário, logo que seja recebida na secretaria do CAAD o pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Destarte, como afirma Jorge Lopes de Sousa (*Guia da Arbitragem Tributária*, revisto e atualizado, 2.^a edição, Almedina, Coimbra, 2017, p. 153), “*são irrelevantes as modificações de valor que possam advir da revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada ou de desistência ou redução de pedidos.*”

Da mesma forma não implicarão alteração ao valor da causa, eventuais ampliações do pedido primitivo que se considerem admissíveis, por serem, desenvolvimento ou consequência do pedido primitivo (artigo 265.º, n.º 2, do CPC), como, por exemplo, aumento derivado de juros indemnizatórios ou de indemnização por garantia indevida.”

No caso concreto, foi indicado no pedido de pronúncia arbitral o montante de € 963.626,52 como sendo o valor da utilidade económica do pedido, termos em que o valor da causa é fixado em € 963.626,52, sendo indeferida a pretensão da Requerida.

O processo não enferma de nulidades.

Cumpre apreciar e decidir

III. Matéria de Facto

III.1. Factos Provados

A) A Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRC n.º 2015..., na qual evidenciava que os prejuízos fiscais ascendiam a 1.092.134,83 €, documento que junta e dá por reproduzido - cfr. Documento n.º 1 junto pela Requerente.

B) A Requerente foi alvo de procedimento inspetivo levado a cabo pela Equipa 23 da Divisão II do Serviço de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, credenciado pela Ordem de Serviço OI2016... e que incidiu no exercício de 2014 – cfr. Processo Administrativo junto pela Requerente.

C) Na sequência de tal procedimento, a Requerente foi notificada da demonstração infra de liquidação de IRC relativa ao exercício de 2014 - cfr. Documento n.º 2 junto pela Requerente.

N.º da liquidação	Data da liquidação	N.º da compensação	Data acerto de contas
2018 ...	16/04/2018	2018 ...	19/04/2018

D) Conforme decorre da supra liquidação adicional foi apurado um prejuízo fiscal de € 128.508,31. cfr. Documento n.º 2 junto pela Requerente.

E) Em 22/08/2018, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa relativamente à liquidação em causa, bem como ao acerto de contas - cfr. Documento n.º 3.

F) A Requerente não foi notificada de qualquer decisão quanto à reclamação graciosa, pelo que presumiu o seu indeferimento tácito.

G) Do referido indeferimento tácito e da supra referida liquidação adicional de IRC entendeu apresentar no dia 26/03/2019 pedido de pronúncia arbitral.

H) Com referência ao exercício de 2014 a Requerente pretendia angariar clientes no mercado chinês para procederem à aquisição das frações por si comercializadas em Portugal – cfr. Prova Testemunhal produzida em audiência de julgamento, designadamente os depoimentos de A17... e de A18... .

I) Requerente juntou escrituras vendas de imóveis, ou de direitos sobre imóveis, que adquiriu desde 2014, indicando data, nome de cliente e valor – cfr. documentos n.ºs 15 a 67 juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

J) A Requerente contratou os serviços da B..., empresa sediada em Macau, China, para a aconselhar na captação de clientes chineses, sendo que para tanto foi formalizado um contrato de prestação de serviços em 01/02/2014 cuja contrapartida era o pagamento de 700 €, por mês,

em regime de avença mensal, cfr. Documento junto sob o n.º 9 pela Requerente com o seu pedido de pronúncia arbitral.

K) A Requerente celebrou com a empresa C..., Lda um contrato designado de “empreitada” celebrado em 01/10/2013 - cfr. Documento n.º 10 junto pela Requerente com a sua petição arbitral.

L) A empresa C... prestava serviços de consultoria com vista a obtenção de Visto Gold, com ligação a diversas entidades intervenientes neste processo, e consultoria imobiliária – cfr. Depoimento de A17... .

M) Os gerentes da Requerente – E... e A14..., tinham funções de gestão na C... (representante e gestor de bens e direitos e gerente da C..., respetivamente) cfr. Facto não controverso e admitido por ambas as partes.

N) No âmbito do referido contrato, a C... obrigou-se contratualmente a “ (...) *cumprir com o objeto do contrato até 31/12/2013*” – cfr. Cláusula 2.ª, n.º 3 do contrato junto.

O) A Requerente contratou os serviços da empresa B..., tendo celebrado com esta, em 02/08/2013, um contrato de prestação de serviços através do qual esta se obrigava a prestar serviços de promoção da atividade de investimento imobiliário na Grécia, bem como serviços de publicidade – cfr. Contrato junto pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral sob o n.º 11.

P) A Requerente suportou custos com arrendamento na Grécia, tendo arrendado em fevereiro de 2018 um escritório, pagando a renda mensal de € 1.548,76 – cfr. Faturas de Março de 2018 a janeiro de 2019, que a Requerente juntou como Documento n.º 12 A com o seu pedido de pronúncia arbitral.

Q) A Requerente prometeu comprar à H..., S. A., o prédio urbano sito na Rua ..., nºs..., ..., ..., ... e... – cfr. Documento - Contrato promessa de compra e venda que a Requerente juntou com o seu pedido de pronúncia arbitral sob o n.º 13.

R) Em 11/03/2015, a Requerente comprou o imóvel, já dividido em frações autónomas – cfr. Documento - escritura de compra e venda junta pela Requerente com o seu pedido arbitral sob o n.º 14.

S) A realização deste investimento imobiliário por parte da Requerente foi corroborado por depoimento prestado por A17... .

T) Da prova testemunhal produzida, designadamente o testemunho de A17..., resulta que a Requerente suportava as despesas de estadia e alojamento de investidores chineses seus clientes e potenciais clientes e que as despesas com Hotéis estavam identificadas com o nome desses clientes e potenciais clientes.

U) Após conferência das respetivas faturas infra elencadas e que constam do PA junto pela Requerida verifica-se que em algumas constam efetivamente pelo menos o nome de um dos clientes da Requerente relativamente às escrituras e contratos-promessa que foram celebrados, e identificadas pela Requerente no artigo 98.º do seu pedido de pronúncia arbitral:

Data	Númer o		Diári o	N.º Diário	Referênci a	Valor	Nome	Docume nto (junto p/l Requere nte n.º
31/01/2 014	1/5		FS	10005	FSE Desp Rep	1 551,94	QQQ...	76

31/01/2 014	1/8		FS	10008	FSE Desp Rep	249,18	QQQ...	76
31/01/2 014	1/10		FS	10010	FSE Desp Rep	90,20	QQQ...	76
31/01/2 014	1/19		FS	10019	FSE Desp Rep	1 441,20	QQQ...; A19...	76;74
31/01/2 014	1/63		FS	10021	FSE Desp Rep	4,10	QQQ...	76
31/01/2 014	1/64		FS	10022	FSE Desp Rep	284,20	ZZ...	43
31/01/2 014	1/65		FS	10023	FSE Desp Rep	45,30	QQQ...	76
31/01/2 014	1/108		FS	10030	FSE	38,90	QQQ...	76
31/01/2 014	1/109		FS	10031	FSE	31,95	QQQ...	76
31/01/2 014	1/136		FS	10037	FSE Desloc	1 322,50	QQQ...	76
31/01/2 014	1/246		FS	10039	FSE Desloc	91,30	QQQ...	76
31/01/2 014	1/247		FS	10040	FSE Desloc	725,55	QQQ...; A19...; CCC...	76;74; -
31/01/2 014	1/248		FS	10041	FSE Desloc	918,26	QQQ...; A20...; A19...; BBBB...	76; 94 e 95;74;-
28/02/2 014	1/21		FS	20001	FSE Desloc	620,00	VV...	20

28/02/2 014	1/22		FS	20002	FSE Desloc	220,00	VV...	20
28/02/2 014	1/23		FS	20003	FSE Desp Rep	2,95	VV...	20
28/02/2 014	1/24		FS	20004	FSE Desloc	1 004,00	A23...	81
28/02/2 014	1/25		FS	20005	FSE Desloc	320,00	VV...	20
28/02/2 014	1/27		FS	20007	FSE Desloc	430,00	ZZZ...	75
28/02/2 014	1/41		FS	20021	FSE Desp Rep	2 350,10	A19...; CCC...	74; -
28/02/2 014	1/42		FS	20022	FSE Desp Rep	1 872,74	VV..., CCC...	20; -
28/02/2 014	1/47		FS	20027	FSE Desloc	228,00	A20...	94 e 95
28/02/2 014	1/50		FS	20030	FSE Desloc	1 080,00	A21...	28
28/02/2 014	1/52		FS	20032	FSE Desloc	3 074,50	A22...	17
28/02/2 014	1/53		FS	20033	FSE Desloc	2 026,64	J...	53
28/02/2 014	1/61		FS	20041	FSE Desp Rep	2 852,96	J...; GGGG...	53; -
28/02/2 014	1/61		FS	20042	FSE Desp Rep	1 885,15	J...; GGGG...	53; -
28/02/2 014	1/99		FS	20049	FSE Desp Rep	564,48	J...	53

28/02/2 014	1/115		FS	20055	FSE	40,00	NNN...	18
28/02/2 014	1/122		FS	20062	FSE Desloc	12,00	NNN...	18
28/02/2 014	1/123		FS	20063	FSE Desloc	13,00	NNN...	18
28/02/2 014	1/124		FS	20064	FSE Desloc	29,10	NNN...	18
28/02/2 014	1/137		FS	20065	FSE Desloc	342,30	L...	80
28/02/2 014	1/138		FS	20066	FSE Desloc	342,30	L...	80
28/02/2 014	1/139		FS	20067	FSE Desloc	810,00	QQQ...	76
28/02/2 014	1/241		FS	20072	FSE Desloc	1 776,23	L...; A23...	80;81
31/03/2 014	1/81		FS	30007	FSE Desloc	239,40	T...	89
31/03/2 014	1/91		FS	30017	FSE Desp Rep	1 137,75	ZZZ...; A24...	75; 24
31/03/2 014	1/92		FS	30018	FSE Desp Rep	1 254,34	A254...; T...	24; 89
31/03/2 014	1/93		FS	30019	FSE Desp Rep	1 019,43	T...; A31...	89;16
31/03/2 014	1/97		FS	30023	FSE Desp Rep	72,00	U...	45
31/03/2 014	1/126		FS	30026	FSE Desloc	598,50	U...	45

31/03/2 014	1/133		FS	30033	FSE Desloc	30,85	U...	45
31/03/2 014	1/134		FS	30034	FSE Desloc	1 150,74	U...; JJJ...	45; -
31/03/2 014	1/243		FS	30037	FSE Desloc	517,41	SSS...; RRR...	77; 79
31/03/2 014	1/263		FS	30041	FSE Desloc	24,20	RRR...	79
31/03/2 014	1/348		FS	30043	FSE Desloc	964,00	TTT...	16
31/03/2 014	1/397		FS	30045	FSE Desloc	184,36	TTT...	16
31/03/2 014	1/403		FS	30047	FSE Desloc	167,50	TTT...	16
30/04/2 014	1/142		FS	40002	FSE Desloc	1 447,20	X...	28
30/04/2 014	1/143		FS	40003	FSE Desloc	828,25	AA...	31
30/04/2 014	1/145		FS	40005	FSE Desloc	857,55	NNNN...	87
30/04/2 014	1/147		FS	40007	FSE Desloc	393,30	Y...	90
30/04/2 014	1/153		FS	40013	FSE Desloc	1 658,24	AA...; A28...	31;-
30/04/2 014	1/154		FS	40014	FSE Desloc	1 727,92	AA...; A28...	31;-
30/04/2 014	1/155		FS	40015	FSE Desloc	1 558,97	S...; Z...	65;26

30/04/2 014	1/156		FS	40016	FSE Desloc	2 024,16	CC...; A29...	27;32
30/04/2 014	1/157		FS	40017	FSE Desloc	2 288,87	CC...; A21...	27;28
30/04/2 014	1/172		FS	40032	FSE Desloc	740,90	CC...	27
30/04/2 014	1/349		FS	40041	FSE Desloc	1 620,00	CC...	27
30/04/2 014	1/382		FS	40043	FSE Desloc	54,45	A21...	28
31/05/2 014	1/181		FS	50006	FSE Desloc	300,00	VVVV...	69
31/05/2 014	1/206		FS	50031	FSE Desloc	835,70	SSSS...; VVVV...	-; 69
31/05/2 014	1/207		FS	50032	FSE Desloc	1 198,45	GG...	88
31/05/2 014	1/208		FS	50033	FSE Desloc	540,00	VVVV...	69
31/05/2 014	1/209		FS	50034	FSE Desloc	225,60	VVVV...	69
31/05/2 014	1/210		FS	50035	FSE Desloc	225,60	VVVV...	69
31/05/2 014	1/211		FS	50036	FSE Desloc	181,70	VVVV...	69
31/05/2 014	1/219		FS	50044	FSE Desloc	765,45	EE...; FF...	39; 22
31/05/2 014	1/220		FS	50045	FSE Desloc	1 845,00	FF...	22

31/05/2 014	1/226		FS	50051	FSE Desloc	1 016,35	GG...	88
31/05/2 014	1/229		FS	50054	FSE Desloc	697,50	EE...	39
31/05/2 014	1/230		FS	50055	FSE Desloc	683,00	EE...	39
31/05/2 014	1/232		FS	50057	FSE Desloc	850,50	EE...	39
31/05/2 014	1/233		FS	50058	FSE Desloc	850,00	GG...	88
31/05/2 014	1/234		FS	50059	FSE Desloc	400,00	UUUU...	34
31/05/2 014	1/236		FS	50061	FSE Desloc	1 831,15	UUUU...; FF...	34;22
31/05/2 014	1/252		FS	50062	FSE Desloc	361,30	EE...	39
31/05/2 014	1/270		FS	50069	FSE Desp Rep	81,40	EE...	39
31/05/2 014	1/272		FS	50071	FSE Desp Rep	40,00	EE...	39
31/05/2 014	1/399		FS	50079	FSE Desloc	658,00	CC...	27
31/05/2 014	1/427		FS	50080	FSE Desloc	58,00	CC...	27
31/05/2 014	1/429		FS	50081	FSE Desloc	7,90	CC...	27
31/05/2 014	1/430		FS	50082	FSE Desloc	62,80	CC...	27

30/06/2 014	1/277		FS	60006	FSE Desloc	1 196,00	AAA...	51
30/06/2 014	1/282		FS	60011	FSE Desp Rep	517,80	CC...	27
30/06/2 014	1/293		FS	60021	FSE Desloc	470,01	EE...	39
30/06/2 014	1/301		FS	60029	FSE Desloc	166,00	GG...	88
30/06/2 014	1/302		FS	60030	FSE Desloc	877,50	BBBBB...	92
30/06/2 014	1/304		FS	60032	FSE Desloc	19,00	GG...	88
30/06/2 014	1/378		FS	60042	FSE Desloc	325,36	FF...	22
30/06/2 014	1/452		FS	60046	FSE Desloc	6,00	OOOOO.. .	35
30/06/2 014	1/453		FS	60047	FSE Desloc	12,00	OOOOO.. .	35
30/06/2 014	1/499		FS	60049	FSE Desloc	131,20	OOOOO.. .	35
30/06/2 014	1/642		FS	60052	FSE	7 237,18	OOO...; GG...;UU UU...;VV VV...;TT TTT...; NN...; TTTT...; A25...; A26...;	58; 88; 34; 69;- ;38; -; -;-; 92;-; 37

							AAAAA.. ; BBBBB... ;CCCCC.. ; JJ...	
31/07/2 014	1/316		FS	70004	FSE Desloc	763,20	JJ...; A27...	37;-
31/07/2 014	1/322		FS	70010	FSE Desloc	1 211,03	BBBBB... ; CCCCC...	92
31/07/2 014	1/326		FS	70014	FSE Desloc	1 705,35	GG...	88
31/07/2 014	1/329		FS	70017	FSE Desloc	594,05	CC...	27
31/07/2 014	1/334		FS	70022	FSE Desloc	370,60	CC...	27
31/07/2 014	1/337		FS	70025	FSE Desloc	630,00	FF...	22
31/07/2 014	1/339		FS	70027	FSE Desloc	2 856,05	P...; FF...	-; 22
31/07/2 014	1/343		FS	70031	FSE Desloc	997,60	OOOOO.. .	35
31/07/2 014	1/346		FS	70034	FSE Desloc	1 798,19	JJ...; FF...	37;22
31/07/2 014	1/347		FS	70035	FSE Desloc	2 087,25	VVVV...; KK...	69;40
31/07/2 014	1/494		FS	70050	FSE Desloc	1 500,00	A32; AAAAA ...;	93;-;-

							DDDDD ...	
31/08/2 014	1/361		FS	80009	FSE Desloc	394,30	OO...	96
31/08/2 014	1/367		FS	80015	FSE	1 537,75	AA...	31
31/08/2 014	1/368		FS	80016	FSE	5 480,80	AA...;OO ...; A33...	31; 96;-
31/08/2 014	1/369		FS	80017	FSE	6 665,48	OOOOO.. .;A35...; Z...;A36.. .;A37...; A38...; AAA...; A39...	35; -; 26;34;- ;51;-;
31/08/2 014	1/370		FS	80018	FSE	6 426,45	A40...; ZZ...; A41...; UUUU...; PPPPP...	-; 43; -; 34; -
31/08/2 014	1/371		FS	80019	FSE	65,80	OO...	96
31/08/2 014	1/372		FS	80020	FSE	210,00	OO...	96
31/08/2 014	1/384		FS	80024	FSE Desloc	132,43	OO...	96
31/08/2 014	1/409		FS	80030	FSE Desloc	1 261,25	OOOOO.. .; Y...	35; 90

31/08/2 014	1/439		FS	80034	FSE Desloc	162,95	GG...	88
31/08/2 014	1/502		FS	80042	FSE Desloc	435,02	OO...	96
31/08/2 014	1/411		FS	90002	FSE Desloc	1 122,00	A22...	17
31/08/2 014	1/414		FS	90005	FSE Desloc	889,20	Z...	26
31/08/2 014	1/416		FS	90007	FSE Desloc	36,80	GG...	88
31/08/2 014	1/421		FS	90012	FSE Gasolina	5,95	GG...	88
30/09/2 014	1/422		FS	90013	FSE Desloc	1 396,77	QQ...; GG...	52; 88
30/09/2 014	1/423		FS	90014	FSE	3 728,00	QQ...	52
30/09/2 014	1/455		FS	90022	FSE	253,60	A30...	99
30/09/2 014	1/532		FS	90029	FSE	513,10	GG...	88
31/10/2 014	1/476		FS	10001 9	FSE	3 501,70	DDD...; A23...; WW...	48;81;-
31/10/2 014	1/477		FS	10002 0	FSE	7 020,37	A42..., JJ...;DDD ...; RR...	-; 37;48;41
31/10/2 014	1/478		FS	10002 1	FSE	6 040,49	A43...; A20...	-; 94 e 95

31/10/2 014	1/479		FS	10002 2	FSE	5 623,30	EEE...; GG...; A44...; LLL...	-; 88;-
31/10/2 014	1/484		FS	10002 7	FSE Desloc	1 432,27	A45...; A46...	48;-
31/10/2 014	1/515		FS	10004 0	FSE Desp Rep	17,50	UU...	100
31/10/2 014	1/535		FS	10004 2	FSE Desloc	53,30	UU...	100
31/10/2 014	1/536		FS	10004 3	FSE Desloc	16,20	UU...	100
31/11/2 014	1/525		FS	11000 9	FSE Desloc	349,65	A30...	99
31/11/2 014	1/527		FS	11001 1	FSE	3 171,27	UU...	100
31/11/2 014	1/531		FS	11001 5	FSE	131,40	UU...	100
31/11/2 014	1/543		FS	11002 1	FSE Desloc	342,65	A34...	19
31/11/2 014	1/602		FS	11002 9	FSE Desloc	95,25	A34...	19
31/11/2 014	1/641		FS	11003 0	FSE	78,80	A30...	99
31/12/2 014	1/551		FS	12000 2	FSE	1 327,11	A30...	99
31/12/2 014	1/553		FS	12000 4	FSE	141,95	AA...	31

31/12/2 014	1/554		FS	12000 5	FSE	75,75	GG...	88
31/12/2 014	1/555		FS	12000 6	FSE	459,90	GG...	88
31/12/2 014	1/556		FS	12000 7	FSE	3 789,64	A34...	19
31/12/2 014	1/558		FS	12000 9	FSE	188,05	AA...	31
31/12/2 014	1/571		FS	12002 2	FSE	647,58	QQ...	52
31/12/2 014	1/619		FS	12004 4	FSE	560,40	QQ...	52
31/12/2 014	1/620		FS	12004 5	FSE	371,01	QQ...	52
31/12/2 014	1/625		FS	12005 0	FSE	319,91	QQ...	52
31/12/2 014	1/627		FS	12005 2	FSE Desloc	5 954,45	OOO...; HHH...; A47...;A4 8...;III...; A49...; A29...	58; -;-;-; ;32

Totalizando o valor de € 162.865,64.

V) A fatura nº 478, de 12/11/2014, emitida por A15..., Lda., de € 1.210 reporta-se a despesas de viagens de avião e de estadia do gerente da Requerente -E... – cfr. Anexo 117 do RIT.

III.2. Factos Não Provados

A Requerente não justificou a razão de ter deduzido gastos incorridos no exercício fiscal de 2013 no exercício fiscal de 2014 e concretamente identificadas na análise que este Tribunal fez das correções em causa nos autos.

Relativamente à aquisição de produtos de beleza e Massagens no valor de € 3.960,00, não constam do PA as faturas ou quaisquer outros documentos, ainda que internos, justificativos destes gastos, nem os mesmos foram apresentados pela Requerente. A Requerente limita-se a estabelecer uma pretensa relação em abstrato entre os gastos e diversos contratos de compra e venda e ou promessa de compra e venda, desconhecendo-se o tipo de oferta para cada cliente.

Não há mais factos relevantes para esta Decisão Arbitral que não se tenham provado.

III.3. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Coletivo e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes e nos documentos juntos pelas Partes ao presente Processo Arbitral, incluindo o Processo Administrativo.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos

documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, a prova documental junta aos Autos e, bem assim, a prova testemunhal, que se limitou, no essencial, a corroborar o que já resultava do PA e demais documentos, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

IV. Matéria de Direito

Antes de entrar na apreciação ponto a ponto das correções levadas a cabo pela AT e postas em crise pelo ora Requerente importa tecer algumas considerações prévias de modo a fornecer o necessário enquadramento jurídico-fiscal para a apreciação que o Tribunal fará de cada umas das correções.

I. Junção de Documentos em sede de contencioso judicial ou arbitral não apresentados aquando do procedimento tributário.

É perfeitamente admissível a junção de documentos em fase de contencioso judicial que não tenham sido juntos em fase prévia de procedimento tributário, conforme se referiu no Relatório, tal não representa qualquer impedimento legal para a ora Requerente que poderá fazê-lo sendo esta uma faculdade que lhe assiste.

II. Sobre a dedutibilidade fiscal dos custos ou gastos.

O artigo 23.º do Código do IRC, na redação em vigor à data dos factos tributários em causa nos autos previa e citamos, na parte relevante para a apreciação do dissídio:

“Artigo 23.º Gastos e perdas

*1 - 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.***

(...)

3 - Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.

4 - No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, o documento comprovativo a que se refere o número anterior deve conter, pelo menos, os seguintes elementos: a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário; b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional; c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados; d) Valor da contraprestação, designadamente o preço; e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.

5- (Revogado.)

6 - Quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previsto no n.º 4 deve obrigatoriamente assumir essa forma.”. Negrito do Tribunal.

Efetivamente, com a Reforma do Código do IRC, em 2013, o legislador optou por retirar da norma a palavra “indispensabilidade” que tanta celeuma criou ao longo dos anos, fonte de inúmero contencioso tributário.

Conforme se pode ler no relatório final da Comissão para a Reforma do IRC:

“ Na conceção inicial do Código do IRC, seguiu-se um paradigma de tributação assente numa relação de dependência parcial entre o lucro tributável e o resultado contabilístico. Foram assim consagrados determinados requisitos para efeitos da relevância fiscal de um amplo

conjunto de rendimentos e gastos. No tocante aos gastos, o princípio geral da respetiva aceitação consta do atual artigo 23.º, considerando-se dedutíveis os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. O significado do conceito de indispensabilidade tem sido um tema fortemente debatido, dele resultando um notório grau de incerteza para os sujeitos passivos quanto à dedutibilidade de certos gastos e, bem assim, um apreciável volume de litigância fiscal. Por isso mesmo, a doutrina e a jurisprudência, em particular, têm desenvolvido um significativo esforço no sentido de produzir a melhor interpretação de um tal conceito. Ora, na doutrina, é hoje bastante consensual que a indispensabilidade dos gastos deve, num plano geral, ser entendida como considerando dedutíveis aqueles que sejam incorridos no interesse da empresa, na prossecução das respetivas atividades. Tem-se afastado, pois, a interpretação do conceito de indispensabilidade como significando uma necessária ligação causal entre gastos e rendimentos. A jurisprudência tem firmado, consistentemente, uma linha interpretativa na qual se sustenta que o critério da indispensabilidade foi criado para impedir a consideração fiscal de gastos que não se inscrevem no âmbito da atividade das empresas sujeitas ao IRC. Isto é, encargos que foram incorridos no âmbito da prossecução de interesses alheios, mormente dos sócios. Neste contexto, entendeu a Comissão propor uma evolução normativa quanto ao princípio geral da aceitação dos gastos. Tal proposta acolhe a linha que a doutrina e a jurisprudência vêm sustentando, e pode revelar-se um meio para incrementar o grau de certeza na aplicação concreta do princípio basilar relativo à dedutibilidade. Adicionalmente, pode ainda constituir uma via para o decréscimo da significativa litigância decorrente da aplicação do preceito em causa. Assim, o artigo 23.º do Código do IRC passa a consagrar como princípio geral que, para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis os gastos relacionados com a atividade do sujeito passivo por este incorridos ou suportados. Por outro lado, e conforme se destacou supra, também a questão da prova documental dos gastos reconhecidos pela contabilidade tem dado azo a interpretações divergentes. Quer as operações realizadas com terceiros, quer as que resultam de fatos patrimoniais ocorridos na esfera interna das sociedades, têm suscitado questões, muitas vezes delicadas, de documentação probatória.

Neste contexto, procurou-se também clarificar as regras a observar na documentação de suporte aos gastos contabilizados.”. Negrito do Tribunal

Ou seja, embora a palavra “indispensabilidade” tenha sido eliminada, continua, obviamente, a exigir-se uma ligação entre os custos ou gastos incorridos pela empresa e a atividade por si desenvolvida, sob pena de, não sendo assim, estar aberta a porta para se poder deduzir todo o tipo de gastos não relacionados com a atividade produtiva.

Sobre o conceito de comprovação para efeitos de dedutibilidade de um custo entendia historicamente a doutrina que o requisito da comprovação, para efeitos de dedutibilidade de custos em sede de IRC, se demonstra com a existência de documentos que comprovem os custos realizados, sendo que esses documentos podem consistir em meros documentos, facturas, recibos ou até uma nota interna da empresa, conquanto se revelem credíveis e consistentes.

Só não sendo considerados como custos fiscalmente relevantes os que não são suportados em documentos válidos.

Quanto à prova documental, esta é por norma o meio de prova exigido em razão da sua adequação à prática comercial, não sendo, no entanto, de excluir outros meios de prova para comprovar os custos efetivamente realizados, e como complemento da mesma, como, por exemplo, a prova testemunhal ou a prova pericial.

Aliás a este respeito, invoca-se um parecer do Senhor Dr. M.H. Freitas Pereira, in CEF, Registo n.º 178/91, Parecer n.º 3/92, sancionado por Despacho do Senhor Director-Geral das Contribuições e Impostos, e que versa sobre a relevância em termos de apuramento do lucro tributável de documentos internos. No referido parecer pode ler-se e citamos: “(...) *a falta de documento externo pode ser suprida por outros meios de prova que demonstrem **de forma inequívoca** a justeza do lançamento efectuado. Dito de outro modo: a substituição de um documento externo por um documento interno pode, no plano exclusivo da determinação do lucro tributável, não ser irremediável se, contendo este último todos os elementos*

indispensáveis que devia conter o primeiro, a veracidade da operação subjacente puder ser demonstrada (...)”.

E nas conclusões do mesmo, onde se lê: “ *A inexistência, relativamente, a um dado lançamento, de documento de origem externa, nos casos em que devesse existir, pode, contudo e sem prejuízo das sanções que forem aplicáveis, ser suprida, para efeitos de determinação de um lucro real efectivo, por outros meios de prova que demonstrem de forma inequívoca a materialidade da operação que está subjacente ao lançamento efectuado e os demais elementos indispensáveis à quantificação dos respectivos reflexos*”. Negrito do Tribunal.

Foi, assim, e durante muitos anos, o enquadramento teórico do requisito da comprovação exigido pelo comando normativo do então artigo 23.º do CIRC

No entanto, em 2014, com a reforma do Código do IRC, conforme já se disse, consubstanciado na Lei n.º 2/2014, de 16/01, de aplicação ao exercício de 2014, entendeu o legislador alterar o disposto no artigo 23.º do CIRC, a saber, e para o que aqui releva, o disposto nos n.ºs 3 e 4, conforme descrito infra:

“Artigo 23.º

Gastos e perdas

(...)

3 - Os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.

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

a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário;

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

5 - *(Revogado.)*

6 - *Quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços previsto no n.º 4 deve obrigatoriamente assumir essa forma.”*

Como se disse no Acórdão 233/2015-T proferido neste CAAD:

“Tem-se entendido, assim, que, não obstante a ausência ou insuficiência da documentação formalmente exigida, não fica o contribuinte vedado de, por qualquer meio probatório admissível, demonstrar a existência e imprescindibilidade do gasto – esta sim, conditio sine qua non da sua relevância para a determinação do respectivo lucro tributável – inclusive em fase de recurso.

Com efeito, contrariamente ao que se passa no IVA (art. 36.º, n.º 5), no domínio do IRC as exigências relativas à documentação são menos apertadas, atento o distinto mecanismo de funcionamento do imposto, não só bastando, por isso, que o documento comprovativo explicita de forma clara, as principais características da operação, isto é, os sujeitos, o preço, a data e o objecto da transacção, como admitindo-se mesmo que a comprovação do custo não tenha de ser feita de modo exclusivo através de documento escrito.

Não deixa de ser relevante, aliás, observar que na recente reforma do IRC o legislador tenha vindo a fixar exigências acrescidas nos documentos comprovativos, muito semelhantes às do IVA (cfr. artigo 23.º, n.º 4) o que permite inferir, por um lado, que estas exigências antes não existiam e, por outro, que tais exigências não eram – como não são – tão apertadas no IRC como no IVA.

Ou seja, e em suma, da não documentação do custo, não decorre, ipso facto, a não dedutibilidade de tal custo, mas a necessidade de prova, “por outro meio admissível, nomeadamente através da prova testemunhal”, “de que as operações se realizaram efectivamente”.

Por seu turno, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC:

“Artigo 23-A.º

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:

(...)

c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º.¹

O que significa que os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos nas circunstâncias nele discriminadas, apenas deverão ver a sua dedutibilidade afastada nos mesmos termos em que tal ocorre com as despesas indocumentadas ou insuficientemente documentadas, ou seja, apenas quando o contribuinte não lograr demonstrar, por qualquer outro meio de prova admissível, que as operações em causa se realizaram efetivamente.

¹ Redacção da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro.

Abordemos agora uma a uma as correções em crise nos autos.

- Correção tratada nos pontos III. 2.1. e IX.1.2.A.1. do RIT – Gastos com Consultoria

Com referência ao exercício de 2014 a Requerente pretendia angariar clientes no mercado chinês, angariando clientes nesse mercado com o fito de adquirirem frações por si comercializadas em Portugal, tal resultou a prova testemunhal produzida em audiência de julgamento.

Nesse sentido ficou provado que contratou os serviços da B..., sediada em Macau, China, para a aconselhar na captação de clientes chineses, sendo que para tanto foi formalizado um contrato de prestação de serviços em 01/02/2014 cuja contrapartida era o pagamento de 700 €, por mês, em regime de avença mensal.

Em causa nos autos estão nove (9) faturas, no montante de 700,00€ cada, que totalizam 6.300,00€, emitidos pela empresa B..., sediada em Macau.

É certo que as faturas, endereçadas à Requerente, não contêm o número de contribuinte da mesma, mas o mesmo não é obrigatório considerando que se trata de uma entidade não residente em Portugal sem estabelecimento estável, não ficando adstrita ao cumprimento desta obrigação prevista na alínea b) do n.º 4 do artigo 23.º do Código do IRC.

As faturas em causa nos autos indicam, na natureza do serviço, a expressão - “Consultation fee – Service charge monthly”, descrição algo vaga, é certo, mas que se percebe em parte por se referir a um contrato de prestação de serviços em regime de avença mensal celebrado entre a Requerente e a B..., o qual previa um conjunto diversificado de várias prestações. Assim, estão em causa faturas emitidas no âmbito daquele contrato, o qual se relaciona com a atividade da empresa pois esta, com referência ao exercício em causa nos autos, teve vários clientes chineses provenientes da China, pelo que considera-se que os requisitos da comprovação do custo foram cumpridos no seu essencial.

Acresce referir que resultou da prova testemunhal que de facto existia uma relação entre essa empresa chinesa e a Requerente, de captação de clientela na China, pelo que, *in casu*, será de aceitar a dedutibilidade deste custo.

Importa dizer que a AT baseia a sua posição de negar a dedutibilidade deste custo imputando, no essencial, um carácter de falsidade ao contrato apresentado pela Requerente já em fase de pronúncia arbitral, mas não provou o que afirma, pelo menos de modo a convencer o Tribunal da falsidade do mesmo, até porque não seria normal ou expectável para uma empresa Portuguesa sem qualquer escritório ou representação permanente na China que fosse capaz de angariar diretamente clientes no mercado chinês sem que tivesse, para tal, o apoio ou assessoria de alguma entidade local.

Razão pela qual procede o pedido arbitral no que se refere a esta correção.

- Correção tratada nos pontos III. 2.2., IX. 1.2.A.2. do RIT – Outros trabalhos especializados.

- Gastos com Faturas emitidas pela C..., Lda.

Está em causa gastos referentes a três faturas emitidas pela C..., de 50.000 €, 15.000 € e 20.000 €, respetivamente, emitidas no âmbito do contrato de empreitada celebrado em 01/10/2013, com a Requerente e vertido no Documento n.º 10 junto com a sua petição arbitral.

Sendo que refere que o objeto de tal contrato se reportava à realização de estudo relativo a potenciais investimentos imobiliários, bem como fundos de investimento imobiliário, explorando a vertente de administração e gestão de imóveis com o objetivo de munir a Requerente das informações relevantes para poder exercer a sua atividade.

Por seu turno, invoca a AT que a descrição dos serviços prestados é vaga e insuficiente e que o contrato junto em sede arbitral não é verídico, tentando demonstrar uma realidade inexistente e que a Requerente tem relações especiais com a empresa C... .

Adicionalmente alega que o contrato em causa deveria ter sido participado à AT para efeitos de imposto do selo.

Invoca, igualmente, o princípio da especialização de exercícios sustentando que os gastos em causa, mesmo que fossem aceites, teriam de ser imputáveis ao exercício de 2013, porquanto o contrato, nos termos do disposto no n.º 3, da cláusula 3.ª teria de ser cumprido até 31-12-2013, pelo que o serviço terá sido prestado à Requerente no ano de 2013.

Vejamos.

No contrato junto - na cláusula 1.ª, podemos observar que o âmbito do contrato visa: “ (...) a Primeira Outorgante obriga-se a elaborar um estudo relativo a potenciais investimentos imobiliários, bem como fundos de investimento imobiliário, explorando a vertente de administração e gestão dos imóveis, com o objetivo de munir a Segunda Outorgante das informações relevantes para poder exercer a sua atividade com a maior base de elementos possível”.

A este documento designaram as partes de “Contrato de Empreitada”.

Não consta do processo administrativo nem dos documentos juntos pela Requerente com o seu pedido arbitral o estudo que consistiria, afinal, no objeto principal do contrato.

Nas faturas em causa está aposta a seguinte descrição: “Serviço de Consultoria”.

Resulta da prova testemunhal produzida em audiência de julgamento que a empresa C... prestava serviços de consultoria com vista a obtenção de Vistos “Gold”, com ligação a diversas entidades intervenientes neste processo, e consultoria imobiliária.

Em primeiro lugar estranha-se, de facto, a existência de um contrato a que as partes designam de empreitada quando o objeto do contrato parece antes ser de consultoria.

Mas essa conclusão, por si só considerada, não é suficiente para afastar a dedutibilidade deste custo porquanto, conforme se provou, a Requerente mantinha uma atividade de angariação de clientela na China, necessitava naturalmente de consultoria local e as partes num contrato nem sempre se expressam da forma mais adequada, o que não invalida a sua vontade de contratar.

O facto de os seus gerentes – E... e A14..., terem funções de gestão na C... (representante e gestor de bens e direitos e gerente da C..., respetivamente) não é de relevar, porquanto não está em causa no procedimento tributário que levou à liquidação adicional de IRC em causa nos autos, qualquer correção fiscal assente em preços de transferência que sempre seguiria um procedimento próprio.

Por outro lado, inexistia qualquer obrigação legal de registar um contrato de prestação de serviços para efeitos de liquidação de imposto do selo com referência ao ano de 2014 ou mesmo 2013, pelo que falece de qualquer sustentação legal este argumento e, diga-se, mesmo que tal obrigação existisse o seu eventual não cumprimento não tornaria o referido contrato inválido, gerando quanto muito uma responsabilidade contra-ordenacional.

No que se refere ao invocado pela AT de o contrato apenas junto em sede de pronúncia arbitral² violar o princípio da especialização dos exercícios³, porquanto o contrato ao ser

² Não tendo sido junto no procedimento administrativo, razão pela qual só nesta fase teve conhecimento e se pôde pronunciar a Requerida.

³ O princípio da especialização ou do acréscimo encontra-se consagrado no artº.18, do Código do IRC, o qual determina que os proveitos e os custos devem ser imputados ao período a que respeitam, independentemente do

executado integralmente em 2013 os seus respetivos custos deveriam ter sido imputados ao exercício de 2013, parece-nos que aqui tem efetivamente razão.

Considerando que a C... se obrigou contratualmente a “ (...) *cumprir com o objeto do contrato até 31/12/2013*”, e verificando, igualmente, que as três faturas emitidas à Requerente no valor total de € 85.000, o foram entre 05/11/2013 e 31/12/2013, tais gastos deveriam ser imputados ao exercício de 2013 e, a serem considerados no exercício de 2014, tal deveria ter sido justificado pela Requerente, nomeadamente a razão ou razões inerentes ao atraso na contabilização das referidas faturas, o que esta não fez, não tendo dado qualquer explicação, de resto.

Razão pela qual improcede o pedido arbitral no que se refere a esta correção.

- Gastos com a fatura emitida pela B...:

Quanto à fatura de € 32.061,59 €, emitida pela B... (anexo 44 ao RIT) alega a Requerente que pretendeu replicar o modelo de negócio que existia em Portugal, na Grécia e que para tanto contratou os serviços da empresa B..., tendo celebrado com esta, em 02/08/2013, um contrato de prestação de serviços através do qual esta se obrigava a prestar serviços de promoção da atividade de investimento imobiliário na Grécia, bem como serviços de publicidade, conforme resulta do contrato por si junto com o pedido de pronúncia arbitral (Documento n.º 11).

E que tais serviços foram prestados pela B..., na perspetiva de início de atividade num país desconhecido e que é essencial a publicitação dos serviços prestados pela Requerente, tendo a fatura em causa no valor de € 32.061,59, sido a contrapartida desse serviço.

seu recebimento ou pagamento. Por outras palavras, em determinado exercício, devem ser contabilizados os proveitos, e também os custos, que nele efetivamente tenham sido realizados.

Mas que a Requerente enfrentou dificuldades na Grécia, pelas particularidades do país, da sua legislação e da crise que o mesmo passou, que determinaram o adiamento dos investimentos, tendo, no entanto, e com a perspetiva de exercer a atividade na Grécia, arrendado em Fevereiro de 2018 um escritório, pagando a renda mensal de 1.548,76 €, como resulta das faturas de Março de 2018 a Janeiro de 2019, que juntou como Documento n.º 12 A com o seu pedido de pronúncia arbitral e que em 06/06/2018 foi outorgado um memorando de entendimento entre dois residentes em Atenas, na Grécia, e o gerente da Requerente –E...- de modo que fosse comprado um prédio em Atenas por € 1.800.000 e que foi outorgado em nome do sócio gerente da Requerente, uma vez que a Sociedade que a Requerente pretendia constituir na Grécia ainda não o tinha sido.

Pelo que, sustenta, não podem restar dúvidas de que as despesas suportadas pela Requerente na fatura em causa foram essenciais para obtenção de rendimentos futuros da mesma.

Já a AT contrapõe pondo em causa, essencialmente, a veracidade do contrato, alegando que mais uma vez se trata de uma tentativa de demonstrar uma realidade inexistente e que não se consegue extrair da fatura emitida indicação quanto às datas, locais, meios empregues e execução da prestação de serviços em causa.

E que o contrato não foi participado para efeitos de imposto do selo.

E que atendendo à data da celebração do contrato (2013-08-02) era imprescindível saber em que datas foram prestados os serviços e que considerando a data do mesmo, e à falta de informação adicional, os respetivos gastos deveriam ter sido imputáveis ao exercício de 2013, porquanto o invocado nos artigos 54.º a 62.º pela Requerente não faz a ligação aos serviços prestados pela B... em 2013 e/ou 2014.

Vejamos.

Em causa está uma fatura, no montante de 32.061,59€, emitida pela B..., sediada em Macau, na China. Embora a referida fatura não contenha o número de contribuinte da Requerente, tal não é obrigatório, dado que o prestador dos serviços é uma entidade não residente sem estabelecimento estável em Portugal.

O contrato junto pela Requerente com o seu pedido de pronúncia arbitral data de 02/08/2013 e a fatura emitida de 01/09/2013, e tem como principal objeto a prestação de (Cláusula Terceira):

“a) Serviços de promoção da atividade de investimento imobiliário na Grécia, nomeadamente através da organização e realização de conferências; bem como contratação de serviços de catering;

b) Serviços de publicidade da atividade de investimento imobiliário.”

A descrição constante da fatura é similar à descrição dos serviços presente nesta cláusula, embora esteja em inglês.

Não consta dos autos quaisquer documentos complementares sobre a realização destes trabalhos.

Quanto ao facto de não ter sido participado para efeitos de imposto do selo, inexistia, como já se disse no presente aresto, qualquer obrigação legal de registar um contrato de prestação de serviços para efeitos de liquidação de imposto do selo com referência ao ano de 2014 ou mesmo 2013, pelo que falece de qualquer sustentação legal este argumento e, diga-se, mesmo que se tal obrigação existisse o seu eventual não cumprimento não tornaria o referido contrato inválido, gerando quanto muito uma responsabilidade contra-ordenacional.

No que se refere ao invocado pela AT de o contrato apenas junto em sede de pronúncia arbitral⁴ violar o princípio da especialização dos exercícios, porquanto tendo o contrato sido celebrado em 2013, e sendo a fatura datada de 2013, era imprescindível saber em que datas foram prestados os serviços, e que os seus custos deveriam ter sido imputados ao exercício de 2013, o que não acontece. Afigura-se que aqui a Requerida tem efetivamente razão, pois quer o contrato junto pela Requerente com o pedido arbitral, quer a fatura emitida datam de 2013, pelo que o custo, à falta de informação adicional cujo ónus da sua prestação pertence à Requerente, deveria ter sido imputado ao exercício de 2013 e não ao de 2014. Acresce que a Requerente sobre este ponto em concreto optou pelo silêncio, não fornecendo ao Tribunal qualquer motivo pelo qual considera em 2014 um custo referente a uma fatura de 2013 titulando um contrato igualmente de 2013.

Razões pelas quais improcede o pedido arbitral no que se refere a esta correção.

- Gastos com serviços de arquitetura do imóvel situado na Rua ... n.º...:

Estão em causa os gastos relativos às seguintes faturas:

- fatura de 5.000 €, emitida pela B..., em 20/05/2014 (documento constante do Anexo n.º 42 verso do relatório de inspeção);
- fatura de 500 €, emitida pela B..., em 04/09/2014 (documento constante do Anexo n.º 198 do relatório de inspeção);

Conforme resultou da prova produzida, em 08/07/2013, a Requerente prometeu comprar à H..., S. A., o prédio urbano sito na Rua ..., n.ºs..., ..., ..., ... e..., tal como resulta do contrato promessa de compra e venda que juntou com o seu pedido de pronúncia arbitral sob o n.º 13.

⁴ Não tendo sido junto no procedimento administrativo, razão pela qual só nesta fase teve conhecimento e se pôde pronunciar a Requerida.

No referido contrato, concretamente na Cláusula 6.1., a H..., na qualidade de promitente vendedora, autoriza a Requerente a apresentar, junto da Câmara Municipal de Lisboa, o projeto de alterações do imóvel e do seu uso.

As faturas sob apreço foram relativas a serviços de arquitetura prestados, identificando o prédio em causa.

Apesar do prédio em causa não ser ainda da Requerente, esta, como Promitente Compradora tinha já adquirido o direito de realizar obras no mesmo conforme estipulado contratualmente, nomeadamente o disposto na Cláusula 7.^a (Obras).

Com efeito, nos termos do disposto no considerando III previa-se que o prédio só ficasse desocupado até ao final de Dezembro de 2013, e nos termos do previsto na Cláusula 7.1., que a realização das obras a cargo da Promitente Compradora – Requerente – só poderia iniciar-se quando o imóvel ficasse devoluto de pessoas e bens, que, como vimos, não aconteceria antes do fim de Dezembro de 2013.

Posteriormente, em 11/03/2015, a Requerente comprou o imóvel em causa, já dividido em frações autónomas, tal como se pode verificar pela respetiva escritura de compra e venda que juntou com o seu pedido arbitral sob o n.º 14.

Embora as referidas faturas não contenham o número de contribuinte da Requerente, tal não é obrigatório, dado que o prestador dos serviços é uma entidade não residente sem estabelecimento estável em Portugal.

Por sua vez, os serviços prestados, conforme descrição dos mesmos na fatura, dizem respeito a um serviço de *“Architecture Design Fee for the unit of the Building in...”* o que é consistente com o facto de esta pretender adquiri-lo, registar a propriedade horizontal com o fito de vender posteriormente as respetivas frações.

Apesar de para este serviço não ter sido apresentado qualquer contrato celebrado entre a Requerente e a B..., nem foi junto ao processo qualquer prova, ou documentos complementares, sobre a realização destes trabalhos, o certo é que o Tribunal pôde verificar que os serviços terão sido prestados num imóvel que a Requerente tinha prometido adquirir em 2013, que foi adquirido em 2015 e cujas obras só poderiam ter tido o seu início a partir do ano de 2014, pelo que falece de razão o invocado pela Requerida de que teria havido violação do princípio da especialização dos exercícios.

As testemunhas ouvidas corroboraram estes factos, concretamente o depoimento de Luís Pinto da Cunha.

Razões pelas quais procede o pedido arbitral no que se refere a esta correção.

- Gastos diversos relacionados com clientes:

Sobre este ponto veio a Requerente afirmar que genericamente se consideram os mesmos relacionados com a sua atividade de angariação de clientes de nacionalidade chinesa com o objetivo de os agradar, de modo a que estes pudessem comprar os seus imóveis, porquanto alega que tem um conhecimento muito profundo da cultura chinesa o que lhe permite oferecer artigos que agradam os seus potenciais clientes, bem como deslocar os mesmos a diversos destinos turísticos e que os montantes das ofertas são reduzidos em termos proporcionais.

Para tanto junta uma extensa lista de escrituras de compra e venda e outra de contratos-promessa de compra e venda, tanto uma como a outra, alega, resultante da atividade de angariação que levou a cabo e que se traduziu nas ofertas que foi fazendo.

Já a Requerida considera, genericamente, que a Requerente não cumpriu com o ónus de prova que sobre ela impende, porquanto não provou o direito à dedução destes gastos, não

fazendo ligação das faturas que titulam os gastos com as escrituras e contratos-promessa juntos, nada referindo sobre a data, local ou pessoas que beneficiaram dos serviços prestados.

E que a individualização das despesas por cliente, potencial cliente e seus familiares constitui a única forma de evitar o perigo da dedução indevida dos gastos, dado que nenhuma garantia há que os efetivos beneficiários daquelas despesas foram única e exclusivamente os clientes e potenciais clientes e seus familiares.

Invoca igualmente que a prova apresentada é manifestamente insuficiente.

A este respeito importa vincar, desde já, aquele que é o entendimento base deste Tribunal sobre a questão de fundo.

Como acima mais detalhadamente se disse, o facto de ter sido eliminada a palavra indispensabilidade na redação do artigo 23.º do Código do IRC não determina, nem pode obviamente determinar, que não seja exigida uma ligação entre os custos ou gastos incorridos pela empresa e a atividade por si desenvolvida, tal é fundamental para se poder aceitar a dedução fiscal dos mesmos, sob pena de se abrir a porta a um variado número de abusos que de todo não pretendeu o legislador.

Pelo que não está dispensado o contribuinte de ter de provar e demonstrar essa ligação.

Por seu turno, com a nova redação dada à alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC, aplicável ao exercício de 2014, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do Código do IRC.

Apreciando.

- Gastos suportados com produtos de beleza e massagens:

Esta matéria é tratada nos pontos III. 2.2., IX do RIT.

Está em causa a aquisição de produtos de beleza e Massagens no valor de € 3.960,00.

Relativamente a estes produtos o Tribunal não conseguiu localizar as faturas relativas a este gasto⁵, porquanto as mesmas não foram apresentados pela Requerente, nem constam do Processo Administrativo.

Por seu turno, a indicação dos potenciais clientes que beneficiaram dessas ofertas é feita nos artigos 89.º e 90.º do pedido arbitral da Requerente, por uma suposta ligação a contratos de compra e venda e/ou a contratos-promessa de compra e venda, ligação essa não efetuada para diversos casos, sem qualquer justificação para esse facto, nem sendo sequer mencionado os tipos de oferta para cada cliente e/ou potencial cliente.

Não só não existem documentos de suporte (as faturas que a Requerente refere) como não é produzida qualquer prova de que exista uma ligação entre esse gasto e a atividade desenvolvida pela Requerente sendo manifestamente insuficiente a mera indicação de escrituras e contratos promessa para identificar os supostos clientes beneficiários destes gastos, quando não há nenhum documento que identifique a ligação do gasto a qualquer cliente da Requerente ou a qualquer potencial cliente desta.

É evidente que a contrapartida normal num negócio de compra e venda de um imóvel é o pagamento do preço contratualizado. O Tribunal não ignora que determinados potenciais clientes (ou mesmo já clientes) possam ficar satisfeitos com determinado tipo de ofertas (que se podem justificar por razões comerciais, de captação de mais atividade, de mais negócio) e isso não é questionado pelo Tribunal, mas tal não dispensa a necessidade de se ter de provar a ligação.

⁵ A Requerente menciona a fatura n.º 38 emitida por I... e a fatura n.º 168 emitida pela mesma pessoa/entidade, mas não consta em lado nenhum nos autos.

Sucedem, no entanto, que em causa nos autos estão milhares de euros deste tipo de ofertas sem que a Requerente prove, demonstre, minimamente, diga-se, a ligação desses gastos com os seus clientes, com a sua atividade, não sendo suficiente que tenha juntado dezenas de escrituras e de contratos-promessa de clientes seus (no que não é posto em causa pela Requerida) limitando-se a elaborar quadros em WORD da sua autoria identificando os supostos pretendidos beneficiários seus clientes com alguns desses gastos e cruzando com extratos contabilísticos.

E mais poderia ser dito, mas sem necessidade de mais considerações, improcede o pedido arbitral neste ponto.

- Artigos para ofertas:

Esta matéria é tratada no ponto III. 2.3 do RIT.

Está em causa um conjunto de gastos no valor de € 97.146,58.

Os documentos que suportam os gastos são relativos a despesas, em Portugal e no estrangeiro, com vestuário, calçado, relógios, espetáculos e outros eventos, bebidas, chocolates, carteiras / bolsas, perfumes, entre outros.

As faturas e documentos justificativos têm, na sua generalidade, o número de identificação fiscal da Requerente, mas existem alguns sem essa identificação e outros apenas com a identificação do gerente E... ou outras pessoas (por exemplo, A16...).

Existem vários documentos não perceptíveis, relacionados com esta verba (digitalização não perceptível).

Não é apostado nos documentos qualquer ligação ao motivo da despesa e a quem foi dirigida a oferta, identificando o cliente ou potencial cliente.

A indicação dos potenciais clientes que beneficiaram dessas ofertas foi efetuada pela Requerente aquando do pedido de pronúncia arbitral, no artigo 94.º.

No entanto não é produzida qualquer prova de que exista uma ligação entre esse gasto e a atividade desenvolvida pela Requerente sendo manifestamente insuficiente a mera indicação de escrituras e contratos promessa para identificar os supostos clientes beneficiários destes gastos, quando não há nenhum documento que identifique a ligação do gasto a um cliente específico ou a um potencial cliente.

É evidente que a contrapartida normal num negócio de compra e venda de um imóvel é o pagamento do preço contratualizado. O Tribunal não ignora que determinados potenciais clientes (ou mesmo já clientes) possam ficar satisfeitos com determinado tipo de ofertas (que se podem justificar por razões comerciais, de captação de mais atividade, de mais negócio) e isso não é questionado pelo Tribunal, mas tal não dispensa a necessidade de se ter de provar a ligação à atividade que aqui não é feita pelo Requerente, impendendo-lhe o ónus de prova.

Efetivamente, estão em causa nos autos milhares de euros deste tipo de ofertas sem que a Requerente prove, demonstre, minimamente, diga-se, a ligação desses gastos com os seus clientes, com a sua atividade, não sendo suficiente que tenha juntado dezenas de escrituras e de contratos-promessa de clientes seus (no que não é posto em causa em momento algum dos autos, reitera-se) limitando-se a elaborar quadros em WORD da sua autoria identificando os supostos pretensos beneficiários seus clientes com alguns desses gastos e cruzando com extratos contabilísticos.

Razão pela qual improcede o pedido arbitral neste ponto.

- Despesas suportadas com estadas e alimentação

Esta matéria é tratada no ponto III. 2.4 do RIT.

Está em causa um conjunto de gastos no valor de € 234.054,65, na sua essência gastos relativos essencialmente a hotéis, mas também restaurantes, com valores menos significativos.

As faturas e documentos justificativos que constam do RIT identificam, na sua generalidade, o número de identificação fiscal da Requerente e a descrição do serviço e algumas identificam, igualmente, nomes de clientes da Requerente. A Requerente usa a mesma técnica para justificar os gastos que usou para as restantes despesas, ou seja a de recorrer a extratos contabilísticos (anexos 66 e 67 do RIT) identificando os clientes (que prometeram adquirir e que lhe adquiriram imóveis) como tendo beneficiado dessas estadias.

Dúvidas não há de que as pessoas aí identificadas são suas clientes, porquanto lhe adquiriram imóveis. Tal não é posto em causa por nenhuma das partes.

Da prova testemunhal produzida, designadamente o testemunho de Luís Alexandre Pinto da Cunha, resulta que a Requerente suportava as despesas de estadia e alojamento de investidores chineses seus clientes e potenciais clientes e que as despesas com Hotéis estavam identificadas com o nome desses clientes e potenciais clientes.

Após conferência das respetivas faturas infra elencadas e que constam do Processo Administrativo - RIT, verifica-se que em algumas constam efetivamente pelo menos o nome de um dos clientes da Requerente relativamente às escrituras e contratos-promessa que foram celebrados, e identificadas pela Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral pelo que, *in casu*, existe uma ligação à atividade da Requerente.

Data	Número	Diário	N.º Diário	Referência	Valor	Nome	Documento (junto p/l Requerente n.º)

31/01/2014	1/5		FS	10005	FSE Desp Rep	1 551,94	QQQ...	76
31/01/2014	1/8		FS	10008	FSE Desp Rep	249,18	QQQ...	76
31/01/2014	1/10		FS	10010	FSE Desp Rep	90,20	QQQ...	76
31/01/2014	1/19		FS	10019	FSE Desp Rep	1 441,20	QQQ...; A19...	76;74
31/01/2014	1/63		FS	10021	FSE Desp Rep	4,10	QQQ...	76
31/01/2014	1/64		FS	10022	FSE Desp Rep	284,20	ZZ...	43
31/01/2014	1/65		FS	10023	FSE Desp Rep	45,30	QQQ...	76
31/01/2014	1/108		FS	10030	FSE	38,90	QQQ...	76
31/01/2014	1/109		FS	10031	FSE	31,95	QQQ...	76
31/01/2014	1/136		FS	10037	FSE Desloc	1 322,50	QQQ...	76
31/01/2014	1/246		FS	10039	FSE Desloc	91,30	QQQ...	76
31/01/2014	1/247		FS	10040	FSE Desloc	725,55	QQQ... ; A19...; CCC...	76;74; -
31/01/2014	1/248		FS	10041	FSE Desloc	918,26	QQQ... ;A20...	76; 94 e 95;74;-

							; A19...; BBBB ...	
28/02/2014	1/21		FS	20001	FSE Desloc	620,00	VV...	20
28/02/2014	1/22		FS	20002	FSE Desloc	220,00	VV...	20
28/02/2014	1/23		FS	20003	FSE Desp Rep	2,95	VV...	20
28/02/2014	1/24		FS	20004	FSE Desloc	1 004,00	A23...	81
28/02/2014	1/25		FS	20005	FSE Desloc	320,00	VV...	20
28/02/2014	1/27		FS	20007	FSE Desloc	430,00	ZZZ...	75
28/02/2014	1/41		FS	20021	FSE Desp Rep	2 350,10	A19...; CCC...	74; -
28/02/2014	1/42		FS	20022	FSE Desp Rep	1 872,74	VV..., CCC...	20; -
28/02/2014	1/47		FS	20027	FSE Desloc	228,00	A20...	94 e 95
28/02/2014	1/50		FS	20030	FSE Desloc	1 080,00	A21...	28
28/02/2014	1/52		FS	20032	FSE Desloc	3 074,50	A22...	17
28/02/2014	1/53		FS	20033	FSE Desloc	2 026,64	J...	53

28/02/2014	1/61		FS	20041	FSE Desp Rep	2 852,96	J...; GGGG. ..	53; -
28/02/2014	1/61		FS	20042	FSE Desp Rep	1 885,15	J...; GGGG. ..	53; -
28/02/2014	1/99		FS	20049	FSE Desp Rep	564,48	J...	53
28/02/2014	1/115		FS	20055	FSE	40,00	NNN...	18
28/02/2014	1/122		FS	20062	FSE Desloc	12,00	NNN...	18
28/02/2014	1/123		FS	20063	FSE Desloc	13,00	NNN...	18
28/02/2014	1/124		FS	20064	FSE Desloc	29,10	NNN...	18
28/02/2014	1/137		FS	20065	FSE Desloc	342,30	L...	80
28/02/2014	1/138		FS	20066	FSE Desloc	342,30	L...	80
28/02/2014	1/139		FS	20067	FSE Desloc	810,00	QQQ...	76
28/02/2014	1/241		FS	20072	FSE Desloc	1 776,23	L...; A23...	80;81
31/03/2014	1/81		FS	30007	FSE Desloc	239,40	T...	89
31/03/2014	1/91		FS	30017	FSE Desp Rep	1 137,75	ZZZ...; A24...	75; 24

31/03/2014	1/92		FS	30018	FSE Desp Rep	1 254,34	A24...; T...	24; 89
31/03/2014	1/93		FS	30019	FSE Desp Rep	1 019,43	T...; A31...	89;16
31/03/2014	1/97		FS	30023	FSE Desp Rep	72,00	U...	45
31/03/2014	1/126		FS	30026	FSE Desloc	598,50	U...	45
31/03/2014	1/133		FS	30033	FSE Desloc	30,85	U...	45
31/03/2014	1/134		FS	30034	FSE Desloc	1 150,74	U...; JJJ...	45; -
31/03/2014	1/243		FS	30037	FSE Desloc	517,41	SSS...; RRR...	77; 79
31/03/2014	1/263		FS	30041	FSE Desloc	24,20	RRR...	79
31/03/2014	1/348		FS	30043	FSE Desloc	964,00	TTT...	16
31/03/2014	1/397		FS	30045	FSE Desloc	184,36	TTT...	16
31/03/2014	1/403		FS	30047	FSE Desloc	167,50	TTT...	16
30/04/2014	1/142		FS	40002	FSE Desloc	1 447,20	X...	28
30/04/2014	1/143		FS	40003	FSE Desloc	828,25	AA...	31
30/04/2014	1/145		FS	40005	FSE Desloc	857,55	NNNN. ..	87

30/04/2014	1/147		FS	40007	FSE Desloc	393,30	Y...	90
30/04/2014	1/153		FS	40013	FSE Desloc	1 658,24	AA...; A28...	31;-
30/04/2014	1/154		FS	40014	FSE Desloc	1 727,92	AA...; A28...	31;-
30/04/2014	1/155		FS	40015	FSE Desloc	1 558,97	S...; Z...	5 ;26
30/04/2014	1/156		FS	40016	FSE Desloc	2 024,16	CC...; A29...	27;32
30/04/2014	1/157		FS	40017	FSE Desloc	2 288,87	CC...; A21...	27;28
30/04/2014	1/172		FS	40032	FSE Desloc	740,90	CC...	27
30/04/2014	1/349		FS	40041	FSE Desloc	1 620,00	CC...	27
30/04/2014	1/382		FS	40043	FSE Desloc	54,45	A21...	28
31/05/2014	1/181		FS	50006	FSE Desloc	300,00	VVVV. ..	69
31/05/2014	1/206		FS	50031	FSE Desloc	835,70	SSSS... ; VVVV. ..	-; 69
31/05/2014	1/207		FS	50032	FSE Desloc	1 198,45	GG...	88
31/05/2014	1/208		FS	50033	FSE Desloc	540,00	VVVV. ..	69

31/05/2014	1/209		FS	50034	FSE Desloc	225,60	VVVV. ..	69
31/05/2014	1/210		FS	50035	FSE Desloc	225,60	VVVV. ..	69
31/05/2014	1/211		FS	50036	FSE Desloc	181,70	VVVV. ..	69
31/05/2014	1/219		FS	50044	FSE Desloc	765,45	EE...; FF...	39; 22
31/05/2014	1/220		FS	50045	FSE Desloc	1 845,00	FF...	22
31/05/2014	1/226		FS	50051	FSE Desloc	1 016,35	GG...	88
31/05/2014	1/229		FS	50054	FSE Desloc	697,50	EE...	39
31/05/2014	1/230		FS	50055	FSE Desloc	683,00	EE...	39
31/05/2014	1/232		FS	50057	FSE Desloc	850,50	EE...	39
31/05/2014	1/233		FS	50058	FSE Desloc	850,00	GG...	88
31/05/2014	1/234		FS	50059	FSE Desloc	400,00	UUUU. ..	34
31/05/2014	1/236		FS	50061	FSE Desloc	1 831,15	UUUU. ...; FF...	34;22
31/05/2014	1/252		FS	50062	FSE Desloc	361,30	EE...	39
31/05/2014	1/270		FS	50069	FSE Desp Rep	81,40	EE...	39

31/05/2014	1/272		FS	50071	FSE Desp Rep	40,00	EE...	39
31/05/2014	1/399		FS	50079	FSE Desloc	658,00	CC...	27
31/05/2014	1/427		FS	50080	FSE Desloc	58,00	CC...	27
31/05/2014	1/429		FS	50081	FSE Desloc	7,90	CC...	27
31/05/2014	1/430		FS	50082	FSE Desloc	62,80	CC...	27
30/06/2014	1/277		FS	60006	FSE Desloc	1 196,00	AAA...	51
30/06/2014	1/282		FS	60011	FSE Desp Rep	517,80	CC...	27
30/06/2014	1/293		FS	60021	FSE Desloc	470,01	EE...	39
30/06/2014	1/301		FS	60029	FSE Desloc	166,00	GG...	88
30/06/2014	1/302		FS	60030	FSE Desloc	877,50	BBBB B...	92
30/06/2014	1/304		FS	60032	FSE Desloc	19,00	GG...	88
30/06/2014	1/378		FS	60042	FSE Desloc	325,36	FF...	22
30/06/2014	1/452		FS	60046	FSE Desloc	6,00	O... OOOO	35
30/06/2014	1/453		FS	60047	FSE Desloc	12,00	O... OOOO	35

30/06/201 4	1/499		FS	60049	FSE Desloc	131,20	OOOO O...	35
30/06/201 4	1/642		FS	60052	FSE	7 237,18	OOO...; GG...;U UUU...; VVVV. ...; TTTTT ...; NN...; TTTT... ; A25...; ZZZZ... ; AAAA A...; BBBB B...;CC CCC...; JJ...	58; 88; 34; 69;- ;38; -; -; ; 92;-; 37
31/07/201 4	1/316		FS	70004	FSE Desloc	763,20	JJ...; A27...	37;-
31/07/201 4	1/322		FS	70010	FSE Desloc	1 211,03	BBBB B...; CCCC C...	92
31/07/201 4	1/326		FS	70014	FSE Desloc	1 705,35	GG...	88

31/07/2014	1/329		FS	70017	FSE Desloc	594,05	CC...	27
31/07/2014	1/334		FS	70022	FSE Desloc	370,60	CC...	27
31/07/2014	1/337		FS	70025	FSE Desloc	630,00	FF...	22
31/07/2014	1/339		FS	70027	FSE Desloc	2 856,05	P...; FF...	-; 22
31/07/2014	1/343		FS	70031	FSE Desloc	997,60	OOOO O...	35
31/07/2014	1/346		FS	70034	FSE Desloc	1 798,19	JJ...; FF...	37;22
31/07/2014	1/347		FS	70035	FSE Desloc	2 087,25	VVVV. ...; KK...	69;40
31/07/2014	1/494		FS	70050	FSE Desloc	1 500,00	A32...; AAAA A...; DDDD D...	93;-;-
31/08/2014	1/361		FS	80009	FSE Desloc	394,30	OO...	96
31/08/2014	1/367		FS	80015	FSE	1 537,75	AA...	31
31/08/2014	1/368		FS	80016	FSE	5 480,80	AA...; OO...; A33...	31; 96;-
31/08/2014	1/369		FS	80017	FSE	6 665,48	OOOO O...;	35; -; 26;34;- ;51;-;

							A35...; Z...; A36...; A37...; A38...; AAA... ; A39...	
31/08/2014	1/370		FS	80018	FSE	6 426,45	A40...; ZZ...; A41...; UUUU ...; PPPPP ...	-; 43; -; 34; -
31/08/2014	1/371		FS	80019	FSE	65,80	OO...	96
31/08/2014	1/372		FS	80020	FSE	210,00	OO...	96
31/08/2014	1/384		FS	80024	FSE Desloc	132,43	OO...	96
31/08/2014	1/409		FS	80030	FSE Desloc	1 261,25	OOOO O...; Y...	35; 90
31/08/2014	1/439		FS	80034	FSE Desloc	162,95	GG...	88
31/08/2014	1/502		FS	80042	FSE Desloc	435,02	OO...	96
31/08/2014	1/411		FS	90002	FSE Desloc	1 122,00	A22...	17

31/08/2014	1/414		FS	90005	FSE Desloc	889,20	Z...	26
31/08/2014	1/416		FS	90007	FSE Desloc	36,80	GG...	88
31/08/2014	1/421		FS	90012	FSE Gasolina	5,95	GG...	88
30/09/2014	1/422		FS	90013	FSE Desloc	1 396,77	QQ...; GG...	52; 88
30/09/2014	1/423		FS	90014	FSE	3 728,00	QQ...	52
30/09/2014	1/455		FS	90022	FSE	253,60	A30...	99
30/09/2014	1/532		FS	90029	FSE	513,10	GG...	88
31/10/2014	1/476		FS	10001 9	FSE	3 501,70	DDD... ;A23... ; WW...	48;81;-
31/10/2014	1/477		FS	10002 0	FSE	7 020,37	A42..., JJ...;D DD...; RR...	-; 37;48;41
31/10/2014	1/478		FS	10002 1	FSE	6 040,49	A43...; A20...	-; 94 e 95
31/10/2014	1/479		FS	10002 2	FSE	5 623,30	EEE...; GG...; A44...; LLL...	-; 88;-

31/10/2014	1/484		FS	100027	FSE Desloc	1 432,27	A45...; A46...	48;-
31/10/2014	1/515		FS	100040	FSE Desp Rep	17,50	UU...	100
31/10/2014	1/535		FS	100042	FSE Desloc	53,30	UU...	100
31/10/2014	1/536		FS	100043	FSE Desloc	16,20	UU...	100
31/11/2014	1/525		FS	110009	FSE Desloc	349,65	A30...	99
31/11/2014	1/527		FS	110011	FSE	3 171,27	UU...	100
31/11/2014	1/531		FS	110015	FSE	131,40	UU...	100
31/11/2014	1/543		FS	110021	FSE Desloc	342,65	A34...	19
31/11/2014	1/602		FS	110029	FSE Desloc	95,25	A34...	19
31/11/2014	1/641		FS	110030	FSE	78,80	A30...	99
31/12/2014	1/551		FS	120002	FSE	1 327,11	A30...	99
31/12/2014	1/553		FS	120004	FSE	141,95	AA...	31
31/12/2014	1/554		FS	120005	FSE	75,75	GG...	88
31/12/2014	1/555		FS	120006	FSE	459,90	GG...	88

31/12/2014	1/556		FS	120007	FSE	3 789,64	A34...	19
31/12/2014	1/558		FS	120009	FSE	188,05	AA...	31
31/12/2014	1/571		FS	120022	FSE	647,58	QQ...	52
31/12/2014	1/619		FS	120044	FSE	560,40	QQ...	52
31/12/2014	1/620		FS	120045	FSE	371,01	QQ...	52
31/12/2014	1/625		FS	120050	FSE	319,91	QQ...	52
31/12/2014	1/627		FS	120052	FSE Desloc	5 954,45	OOO... ;HHH ...;A47 ...;A48 ...; III...;A 49...; A29...	58; -;-;-;-;32

Totalizando o valor de € 162.865,64, gastos estes que poderão ser aceites, porquanto se trata de custos relacionados com a atividade suportados em faturas corretamente emitidas e que identificam nomes de clientes da Requerente como tendo sido os beneficiários dessas estadias e alimentação.

E resultando um valor (diferença) de € 71.189,01 que não poderá ser aceite por se tratar de despesas suportadas com estadas e alimentação que não identificam qualquer potencial cliente ou cliente relativamente ao qual a Requerente veio a celebrar contratos-promessa ou escrituras de aquisição de imóveis.

Razão pela qual procede parcialmente o pedido arbitral neste ponto.

- Despesas suportadas com outras deslocações e estadas.

Estes gastos contam dos pontos III.2.5 e X.1.2.A.2 do RIT.

Estão em causa gastos no valor de € 299.603,70.

Estes gastos são relativos essencialmente a viagens: ida ao Mundial de Futebol de 2014 no Brasil (€ 59.340,00), emitidas pela Agência de Viagem XXX...; € 233.954,35 emitidos pela entidade YYY..., Ltd.; e outras viagens e despesas, no montante global de € 6.309,35.

Tais gastos são justificados pela Requerente com viagens de avião e outras despesas para potenciais clientes, sempre com a política comercial de os incentivar e satisfazer, dizendo que são relativas à atividade prosseguida.

Adicionalmente alega que estes gastos representam menos de 16% do valor que recebeu das escrituras de venda de imóveis celebradas.

Já a Requerida nega tais conclusões dizendo que a Requerente nada prova nem conexiona.

Vejamos.

As faturas e documentos justificativos foram emitidos por entidades portuguesas e chinesas.

As faturas e documentos justificativos têm, no caso dos documentos emitidos por entidades portuguesas, o número de identificação fiscal da Requerente. No caso dos

documentos emitidos por entidades chinesas, apenas identificam a Requerente, não sendo obrigatório constar o seu número de identificação fiscal por se tratar de uma fatura de entidade estrangeira sem estabelecimento em Portugal.

Não é apostado nos documentos qualquer ligação ao motivo da despesa, nem identificando os nomes dos clientes beneficiários destes gastos.

Não é junto ao processo e às faturas e documentos fornecidos qualquer cópia dos bilhetes de avião.

A indicação dos potenciais clientes que beneficiaram dessas ofertas é novamente feita manualmente pela Requerente, aquando do pedido de pronúncia arbitral, identificando os clientes que celebraram contratos-promessa e escrituras como sendo (alguns) potenciais destinatários dessas viagens (artigos 103.º, 107.º a 111.º, 114.º e 116.º do pedido de pronúncia arbitral).

Dos documentos emitidos pela entidade YYY..., Ltd., uma vez que estavam em mandarim/cantonês, foi solicitada a tradução dos mesmos. Após consulta da tradução, verificou-se que os mesmos não eram faturas, mas sim “documentos de uso interno”.

Para estes documentos, foi posteriormente junto ao processo a fatura correspondente, com uma relação de bilhetes de avião (e não cópia dos mesmos) e seguros respetivos, por passageiro.

Esta relação, no entanto, não é similar à que consta dos artigos 107.º a 111.º do pedido de pronúncia arbitral da Requerente, dado que a listagem dos passageiros que constam da relação dos bilhetes de avião é mais extensiva (por exemplo, inclui passageiros com nome supostamente português) não se revelando tal documento coerente nem se conseguindo tão pouco estabelecer ligação entre bilhetes e clientes.

Relativamente ao invocado nos artigos 115.º e 117.º a 119.º do pedido de pronúncia arbitral, no montante total de 2.467,50€, apenas o gasto associado ao documento relativo ao artigo 115.º do pedido de pronúncia arbitral (fatura nº 478, de 12/11/2014, emitida por A15..., Lda., de € 1.210 e constante no anexo 117 do RIT) poderá ser aceite por reportar-se a despesas de viagens de avião e de estadia do gerente da Requerente – E... .

Os restantes documentos não estão devidamente documentados, traduzidos e perceptíveis quanto à moeda dos mesmos.

Não foram justificados gastos no valor de € 2.291,85, relativos a “diversas despesas dos colaboradores durante a estadia em Macau”, conforme o artigo 120.º do pedido de pronúncia arbitral.

As testemunhas referiram que existiam alguns controlos sobre os gastos acima referidos. No entanto, pouco acrescentaram relativamente à documentação e sua justificação (em termos concretos e de forma individualizada) e à relação entre os gastos, as pessoas que usufruíam dos mesmos e os contratos compra e venda e/ou contratos-promessa compra e venda.

A Requerente refere que os gastos com artigos para oferta, estadas e alimentação e outras despesas e estadas representam menos de 16% do que a Requerente recebeu das escrituras, mas tal naturalmente não se sobrepõe à devida documentação e justificação dos valores gastos, conforme previsto nos artigos 23.º e 23.º-A do CIRC.

Razão pela qual procede parcialmente o pedido arbitral neste ponto.

IV. DA RESPONSABILIDADE PELAS CUSTAS

Nos termos do disposto no artigo 536.º, n.º 3, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, nos casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide (excetuados os previstos nos números anteriores), a responsabilidade

pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, **salvo se** tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas; o n.º 4 do mesmo artigo estatui, no que aqui importa atentar, que se considera, designadamente, que é imputável ao réu ou requerido a inutilidade superveniente da lide quando esta decorra da satisfação voluntária, por parte deste, da pretensão do autor ou requerente.

No caso em apreço, como ficou demonstrado, a pretensão da Requerente foi parcialmente satisfeita voluntariamente pela AT, por esta, no decurso do procedimento arbitral prévio à constituição do presente Tribunal Arbitral, ter procedido à revogação parcial do ato tributário *sub judice*, considerando justificado o valor de € 200.000,00, ou seja, a quantia atinente à rubrica “CMVMC-Custos com mercadorias vendidas e matérias consumidas” (cfr. Artigos 14.º a 27.º do Pedido Arbitral).

Alega a Requerida que tal revogação parcial deverá relevar para efeitos de custas em determinação do artigo 13.º do RJAT.

Ora, é verdade que, segundo o n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, a AT pode, no prazo de 30 dias a contar do conhecimento do pedido de constituição do tribunal arbitral, proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, quando necessário, ato tributário substitutivo, devendo notificar o presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) da sua decisão, iniciando-se então a contagem do prazo referido na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Alem do mais a AT nos termos do n.º 2, do artigo 13.º do RJAT deve proceder no prazo de 10 dias à notificação do sujeito passivo no seguinte caso: “quando o *ato tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral seja, nos termos do número anterior, total ou parcialmente, alterado ou substituído por outro, o dirigente máximo do serviço da administração tributária procede à notificação do sujeito passivo para, no prazo de 10 dias, se pronunciar, prosseguindo o procedimento relativamente a esse último acto se o sujeito passivo nada disser ou declarar que mantém o seu interesse*”.

Note-se, porém que, em lado nenhum do preceito é feita qualquer referência no sentido de revogação total ou parcial do ato tributário ter qualquer reflexo em termos de custas processuais.

As custas deste processo devem, por isso, ser fixadas em conformidade com o valor do processo identificado no Pedido Arbitral pela Requerente e o decaimento das partes, nos termos gerais.

V. Decisão Arbitral

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral o seguinte:

a) Julgar procedente:

- Gastos com Consultoria, no valor de € 6.300 - Correção tratada nos pontos III. 2.1. e IX.1.2.A.1. do RIT;

- Gastos com serviços de arquitetura do imóvel situado na Rua ... n.º ... no valor de € 5.500;

- Despesas suportadas com estadas e alimentação - ponto III. 2.4 do RIT, no valor de € 162.865,64.

- Despesas suportadas com outras deslocações e estadas - pontos III.2.5 e X.1.2.A.2 do RIT, apenas o gasto associado à fatura n.º 478, de 12/11/2014, emitida por A15..., Lda., no valor de € 1.210 e constante no anexo 117 do RIT.

b) Julgar improcedente o pedido arbitral quanto às restantes correções.

VI. Valor do processo

Entende este Tribunal Arbitral Coletivo, nos termos do n.º 2 do artigo 306.º do CPC, alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixar o valor do processo em € 963.626,52.

VII. Custas

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 13. 464,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, repartidas em conformidade com o respetivo decaimento, na percentagem de 39, 01% à Requerida e de 60, 99% à Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 22 de abril de 2020

Os Árbitros,

(Fernanda Maçãs)

(Henrique Nogueira Nunes)

(Rui Manuel Correia de Pinho)