

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 58/2017-T**

**Tema: IRC - Dedutibilidade de gastos – IVA - Direito à dedução.**

**Ónus da prova.**

## **Decisão Arbitral**

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente, designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, na sequência de requerimento apresentado pelos outros Árbitros), Prof. Doutor António Carlos dos Santos e Prof. Doutor Américo Brás Carlos, designados, respectivamente, pela Requerente e pela Requerida, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 11-04-2017, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

**A..., LDA.** , com o NIPC..., com sede na ..., n.º..., ..., ...-..., ..., Matosinhos, doravante “A...” ou “1.ª Requerente”;

**B...**, com o NIF..., residente na ..., n.º ... – ..., ...-... ..., doravante “A...” ou “2.º Requerente”; e

**C...**, com o NIF..., residente em Rua..., n.º..., ... ...-..., ..., doravante “C...” ou “3.º Requerente”;

apresentaram pedido de pronúncia arbitral.

A Requerente A..., pede a declaração de ilegalidade das notas de liquidação n.ºs 2016..., 2016..., 2016..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., no valor total de 103.703,53€, referentes a IVA e IRC do ano de 2011 e respectivos juros, e ainda das notas de liquidação n.ºs 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016... e 2016..., no valor total de 77.975,62€

referentes a IVA e IRC do ano de 2012 e respectivos juros e declaração de ilegalidade dos actos praticados pela Autoridade Tributária e Aduaneira quanto à fixação da matéria tributável dos anos referidos, com reembolso do valor despendido.

Subsidiariamente, a A... pede que «sejam os valores já pagos pessoalmente pelos também aqui Requerentes C... - NIF n.º ... e B... - NIF ... a título de IRS e IVA, considerados para amortização do imposto que vier a ser entendido devido pela Requerente A... a título de IVA e IRC, devendo ainda assim serem devolvidos à aqui Requerente A... os montantes que esta pagou meramente e à cautela no valor de 183.209,63€ (Cento e oitenta e três mil duzentos e nove euros e sessenta e três cêntimos).

Subsidiariamente em relação a estes pedidos, os Requerentes C... e B... pedem que lhes sejam devolvidos os valores pagos *«a título de IVA e IRS pelos serviços prestados à A..., nos termos gerais do direito, que impõe a devolução do que tiver sido prestado com base no negócio considerado nulo e na violação das normas legais que impedem a dupla tributação»*.

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

A Requerente designou como Árbitro o Prof. Doutor António Carlos dos Santos, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b), do RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 27-01-2017.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro o Prof. Doutor Américo Brás Carlos.

Os Árbitros designados pelas Partes apresentaram ao Conselho Deontológico do CAAD requerimento para designação do Árbitro Presidente, na sequência do que foi designado o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, que aceitou a designação.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 27-03-2017.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 11-04-2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, em que defendeu que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente.

Em 22-06-2017, realizou-se uma reunião, em que se procedeu à inquirição de testemunhas e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

Não há nulidades nem obstáculos à apreciação do mérito da causa.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A 1.ª Requerente dedica-se à “cedência temporária de trabalhadores para utilização de terceiros, podendo ainda desenvolver actividades de selecção, orientação e formação profissional, consultadoria e gestão de recursos humanos”;
- b) O capital social, no valor de € 50.000,00, pertence, desde 11.11.2010, com a unificação de quotas, ao 3.º Requerente C..., titular de uma quota no valor de € 16.500,00 (33% do capital) e D..., NIF: ..., (doravante designado como “D...”) titular de uma quota no valor de € 33.500,00 (67% do capital);
- c) A empresa possui o Alvará n.º ... de Empresa de Trabalho Temporário, concedido pelo “Instituto do Emprego e Formação Profissional”, datado de 20.10.2009;

- d) A gerência da A..., teve os seguintes responsáveis, no período de 01-01-2011 a 31-12-2012, conforme consta do sistema informático da AT e da certidão permanente:
- Desde 30.04.2010: o 3.º Requerente C... (renunciou em 14.05.2012);
- Após 15.05.2012: o 2.º Requerente B...;
- e) Relativamente ao sócio D..., no decurso do procedimento foram identificados documentos que demonstram que assinou os cheques para pagamento das remunerações aos trabalhadores (em Outubro/2012);
- f) Os sócios da A... têm uma relação de parentesco, sendo C... pai de D... e B...;
- g) O sócio C..., foi gerente da empresa “E..., Lda.” (adiante designada de “E...”), com NIPC:..., com sede na ... n.º..., ... - ... (anterior sede da “A...”), que exercia igualmente a actividades das empresas de trabalho temporário (CAE 78200) e que cessou a sua actividade em 12.03.2010;
- h) Até 2012, C... foi ainda gerente da empresa “F..., Lda.” (doravante designada como “F...”), com o NIPC: ... (tem a mesma sede da “A...”), que exerce a actividade de “Outras Actividades de Saúde” - CAE: 86906, cujo capital social (€ 25.000,00) é detido pela “A...”;
- i) Em ambas as entidades, C... exerceu funções de gerência até 14-05-2012, data após a qual foi substituído naquelas funções por B...;
- j) Nas declarações periódicas de IVA, dos períodos dos anos de 2011 e 2012, verificou-se que a Requerente apurou IVA a pagar, reflexo do tipo de actividade exercida de prestação de serviços, predominantemente de fornecimento de mão-de-obra para o mercado nacional, cujo recurso (input) utilizado não gera imposto a deduzir;
- k) Na declaração de rendimentos de IRC e na declaração anual de informação contabilística e fiscal, dos exercícios de 2010, 2011 e 2012, constam os seguintes valores associados às componentes positivas (rendimentos) e negativas (gastos) do resultado líquido declarado, bem como os ajustamentos fiscais efectuados para efeitos de apuramento do

lucro tributável, conforme se apresenta no quadro seguinte e de que ressalvam os seguintes aspectos:

- A empresa diminuiu o seu volume de negócios, de € 3.976.848,98 (em 2010) para € 3.802.700,28 (em 2011), voltando a aumentar em 2012, para € 4.562,730,71;
  - O lucro tributável, em relação ao ano de 2010, diminuiu em 2011 e voltou a diminuir em 2012, em contraciclo com o aumento do volume de negócios de 2011 para 2012;
  - Os gastos com maior materialidade, são os gastos com pessoal, decorrente do tipo de serviço prestado, exclusivamente de fornecimento de mão-de-obra e comprovada pela quantidade de trabalhadores ao seu serviço (anexo J);
  - A rentabilidade fiscal da empresa é baixa e tem sempre diminuído, no ano de 2010 foi de 2,18, no ano de 2011 de 1,51 e no ano de 2012 de 1,04;
  - A baixa rentabilidade foi um dos motivos que originaram a realização dos procedimentos inspectivos que determinaram as liquidações ora impugnadas.
- l) A Requerente A... contabilizou na conta 6211103 gastos suportados com serviços de consultoria, nas seguintes condições:
- No exercício de 2011, no valor de € 180.000,00, tendo como suporte documental “recibos” e “recibos verdes electrónicos”, emitidos por “B...” - NIF: ...;
  - No exercício de 2012, o valor de € 140.000,00, tendo como suporte documental “recibos verdes electrónicos”, emitidos por “C...” - NIF: ... .
- m) O registo contabilístico daqueles documentos ocorreu pelo lançamento a débito da conta 6211103 - Consultoria e da conta 2431132 - IVA taxa normal, por contrapartida a crédito de uma conta de fornecedores (conta 22111905 – B... em 2011 e conta 22111911 – C... em 2012) e de

uma conta de retenções na fonte [2422905 – B... (retenção de IRS) em 2011 e conta 2422911 – C... (retenção de IRS) em 2012];

- n) Os documentos emitidos em nome dos Requerentes B... e C..., consta a descrição de serviços de “consultadoria”, sobre os quais incidiu IVA à taxa normal de 23%, e foi efectuada retenção na fonte de IRS à taxa de 21,5% (alínea b) do n.º 1 do art.º 101.º do CIRS);
- o) Os fluxos financeiros para liquidação dos valores referidos nos recibos emitidos em nome do sujeito passivo ocorreram na mesma data de emissão dos recibos, constando o pagamento daqueles serviços, através de transferência bancária ou de cheque, com origem na conta bancária da “A...”, junto do G... (conta n.º...);
- p) Os fluxos financeiros que foram gerados por transferência bancária tiveram como destino contas bancárias de que os emitentes daqueles recibos são titulares;
- q) Nas declarações anuais (modelo 10) entregues pela A... para cumprimento da alínea c) do n.º 1 do artigo 119.º do CIRC, pelas entidades devedores de rendimentos e que estejam obrigadas a efetuar retenção de imposto (IRS), consta que o Requerente B... auferiu os seguintes rendimentos:
- No ano de 2009, auferiu rendimentos de trabalho dependente (categoria A), pagos pela “E...”, no valor de € 26.971,50;
  - No ano de 2010, auferiu da “A...”, rendimentos de trabalho dependente (categoria A) no valor de € 1.750,00, rendimentos empresariais (categoria B) no valor de € 60.000,00 e rendimentos de capitais (categoria E) no valor de € 556,38;
  - No ano de 2011, auferiu da “F...”, rendimentos de trabalho dependente (categoria A) no valor de € 1.500,00 e auferiu da “A...”, rendimentos empresariais (categoria B) no valor de € 180.000,00 e rendimentos de capitais (categoria E) no valor de € 3.185,97;

- No ano de 2012, auferiu da “A...”, rendimentos de trabalho dependente (categorias A) e rendimentos de capitais (categoria E), nos valores de € 19.066,64 e € 10.294,23, respectivamente;
- r) O Requerente B... declarou o início do exercício da actividade de “1320 – Consultores” em 16.12.2010 e declarou a cessação daquela actividade em 15.11.2011, mantendo-se em actividade apenas onze (11) meses, tendo, em sede de IRS, e naquele período, os rendimentos empresariais sido objecto de tributação pelo regime simplificado, e em sede de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral;
- s) Durante o período em que se declarou a exercer uma actividade empresarial, B... apenas emitiu recibos pela prestação de serviços de “consultadoria” para a “A...”, nos valores globais de € 60.000,00 em 2010 e de € 180.000,00 em 2011;
- t) Segundo informações recolhidas do sistema informático da AT e da segurança social, verificou-se que o Requerente B... não possuiu, no período de Dezembro de 2010 a Dezembro de 2011, qualquer colaborador e nas declarações periódicas de IVA entregues (2010.12T a 2011.12T), apenas inscreveu valores nos campos relativos a base tributável (C03) e IVA liquidado (C04), ambos associados à taxa normal, e sem qualquer valor de IVA deduzido;
- u) Em 14.05.2012, o Requerente B... assumiu as funções de gerente da “A...”, pelas quais passou a ser remunerado mensalmente no valor de € 2.000,00. Na mesma data assumiu ainda a gerência da “F..., Lda.”, sem qualquer remuneração no ano de 2012;
- v) Em 01.12.2014, com o início da actividade da entidade “H..., Lda.”, com o NIPC ... [empresa que tem os mesmos sócios e com as mesmas percentagem de capital (C... - 33% e D...- 67%) da “A...”], B... passou igualmente a exercer funções de gerência nesta entidade;

- w) No ano de 2012, o Requerente B... auferiu rendimentos de trabalho dependente (categoria A), da empresa “A...”, na sequência da sua nomeação para gerente em 15/05/2012, no montante de € 19.066,64;
- x) O Requerente C... auferiu rendimentos de pensões (categoria H) desde o ano de 2005;
- y) Nas declarações anuais (modelo 10) entregues, para cumprimento da alínea c) do n.º 1 do artigo 119.º do CIRC, pelas entidades devedoras de rendimentos e que estejam obrigadas a efectuar retenção de imposto (IRS), consta que C... auferiu os seguintes rendimentos:
- No ano de 2009, auferiu rendimentos de trabalho dependente (categoria A), pagos pela empresa “E..., Lda.”, no valor de € 26.971,50 (gerente) e auferiu de uma pensão (categoria H) no valor de € 19.302,92;
  - No ano de 2010, auferiu rendimentos de trabalho dependente (categoria A) e de capitais (categoria E), pagos pela empresa “A...”, nos valores de € 14.666,66 e € 4.926,79 respectivamente, auferiu rendimentos de trabalho dependente (categoria A), pagos pela empresa “E..., Lda.”, no valor de € 2.400,00 e auferiu de uma pensão (categoria H) no valor de € 20.587,98;
  - No ano de 2011, auferiu rendimentos de trabalho dependente (categoria A), pagos pela empresa “A...”, no valor de € 28.000,00 e auferiu de uma pensão (categoria H) no valor de € 20.929,30;
  - No ano de 2012, auferiu rendimentos de trabalho dependente (categoria A), no valor de € 8.933,32 e de rendimentos empresariais (categoria B), no valor de € 140.000,00, pagos pela empresa “A...”, auferiu rendimentos empresariais (categoria B), no valor de € 40.000,00, pagos pela entidade “F..., Lda.” e auferiu de uma pensão (categoria H) no valor de € 18.419,40;
  - Ao nível da actividade empresarial, indicou o exercício da actividade de “1320 – Consultores” (CIRS), com início e

cessação da mesma nas seguintes datas, entre 2012 e 2015 (Iniciou em 21.05.2012 e cessou em 19.12.2012), reiniciou a mesma actividade em 29.08.2013 e cessou em 16.12.2013, reiniciou novamente a mesma actividade em 20.10.2014 e cessou em 31.12.2014; e voltou a reiniciar a mesma actividade em 08.06.2015 e cessou em 21.12.2015;

- z) Naqueles períodos, em sede de IRS, o Requerente C... enquadrou-se no regime simplificado de tributação, e em sede de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral;
- aa) Segundo informações recolhidas do sistema informático da AT e da segurança social, o Requerente C... não possuiu, no período de Maio de 2012 a Dezembro de 2015, qualquer colaborador e nas declarações periódicas de IVA entregues, entre 2012 e 2015, apenas inscreveu valores nos campos relativos a base tributável (C03) e IVA liquidado (C04), ambos associados à taxa normal, e sem qualquer valor de IVA deduzido;
- bb) Durante os períodos em que se declarou a exercer uma actividade empresarial, o Requerente C... apenas emitiu recibos pela prestação de serviços de “consultadoria” para a “A...” e a “F...”, nos seguintes valores globais:

	2012	2013	2014	2015
<b>A...</b>	140.000,00	90.000,00	75.000,00	210.000,00
<b>F...</b>	40.000,00	0,00	0,00	0,00
<b>total</b>	<b>180.000,00</b>	<b>90.000,00</b>	<b>75.000,00</b>	<b>210.000,00</b>
início actividade	21-05-12	29-08-13	20-10-14	08-06-15
cessação actividade	19-12-12	16-12-13	31-12-14	21-12-15
período (meses)	7,07	3,63	2,40	6,53
rend. médio mensal	25.471,70	24.770,64	31.250,00	32.142,86

- cc) A A..., Lda. concorreu a concursos e celebrou contratos de fornecimento de mão-de-obra na administração pública;
- dd) Em 04-01-2011, a Requerente A... celebrou com o Requerente B..., o Contrato de Prestação de Serviços cuja cópia consta do documento “Doc

4 e 5.pdf” junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

ee) Em 21-05-2012, a A... celebrou com C... o Contrato de Prestação de Serviços cuja cópia consta do documento “Doc 4 e 5.pdf” junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

ff) A Administração Tributária e Aduaneira efectuou uma acção inspectiva à Requerente A... em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

### **III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES DE NATUREZA MERAMENTE ARITMÉTICAS**

#### **1 - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSULTADORIA**

*O sujeito passivo contabilizou (conta 6211103) gastos suportados com serviços de consultadoria, nas seguintes condições.*

*» No exercício de 2011 no valor de € 180.000,00, tendo como suporte documental "recibos" e "recibos verdes eletrónicos", emitidos por "B..." – NIF... .*

*» No exercício de 2012, o valor de € 140.000,00, tendo como suporte documental "recibos verdes eletrónicos emitidos por "C..." – NIF... .*

*O registo contabilístico daqueles documentos ocorreu pelo lançamento a débito da conta 6211103 -fornecedores (conta 22111905 – B... em 2011 e conta 22111911 – C... em 2012) e de uma conta de retenções na fonte [2422905 – B... (retenção de IRS) em 2011 e conta 2422911 -C... [retenção de IRS) em 2012]. Os documentos emitidos em nome de sujeito passivo, encontram-se descritos no quadro seguinte:*

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONSULTADORIA (CONTA 6211103)							
RECIBO	DATA	EMITENTE	LANÇ.	VALOR	IVA	RF IRS	A PAGAR
374352	24-02-2011	B...	040154	6.000,00	1.380,00	1.290,00	6.090,00
374353	31-03-2011	B...	040260	3.000,00	690,00	645,00	3.045,00
374354	28-04-2011	B...	040344	8.000,00	1.380,00	1.290,00	6.090,00
374355	31-05-2011	B...	040430	10.000,00	2.300,00	2.150,00	10.150,00
374356	28-06-2011	B...	040494	20.000,00	4.600,00	4.300,00	20.300,00
1	29-07-2011	B...	040616	20.000,00	4.600,00	4.300,00	20.300,00
2	30-08-2011	B...	040707	30.000,00	6.900,00	6.450,00	30.450,00
3	21-09-2011	B...	040782	25.000,00	5.750,00	5.375,00	25.375,00
4	31-10-2011	B...	040935	30.000,00	6.900,00	6.450,00	30.450,00
5	14-11-2011	B...	040985	30.000,00	6.900,00	6.450,00	30.450,00
TOTAIS				180.000,00	41.400,00	38.700,00	182.700,00
SERVIÇO LIQUIDO DA RETENÇÃO NA FONTE				141.300,00			
1	28-05-2012	C...	010049	50.000,00	11.500,00	10.750,00	50.750,00
2	28-06-2012	C...	010061	20.000,00	4.600,00	4.300,00	20.300,00
3	31-07-2012	C...	010074	20.000,00	4.600,00	4.300,00	20.300,00
4	03-10-2012	C...	010107	40.000,00	9.200,00	8.600,00	40.600,00
6	18-12-2012	C...	010176	10.000,00	2.300,00	2.150,00	10.150,00
TOTAIS				140.000,00	32.200,00	30.100,00	142.100,00
SERVIÇO LIQUIDO DA RETENÇÃO NA FONTE				109.900,00			

Nos documentos emitidos, consta a descrição de serviços de "consultadoria", sobre os quais incidu IVA à taxa normal de 23%, e foi efetuada retenção na fonte de IRS à taxa de 21,5% [alínea b) do n.º 1 do artigo 101º do CIRS].

## 2 - FLUXOS FINANCEIROS

Os fluxos financeiros para liquidação dos valores referidos nos recibos emitidos em nome do sujeito passivo, ocorreram na mesma data de emissão dos recibos, constando o pagamento daqueles serviços, através de transferência bancária ou de cheque, com origem na conta bancária da A...", junto do G... (conta n.º...).

Relativamente aos fluxos financeiros que foram gerados por transferência bancária, foi possível verificar que aquelas têm como destino contas bancárias de que os emitentes daqueles recibos são titulares.

## 3 - PRESTADORES DOS SERVIÇOS DE CONSULTADORIA

### 3.1. B... - NIF: ...

O emitente dos documentos no exercício de 2011 é B..., que é familiar dos sócios da "A..., Lda.", nomeadamente filho do sócio C... e irmão do sócio D... .

*Relativamente a B..., decorrente da análise à contabilidade da A..., e da consulta ao sistema informático da AT verificaram-se os seguintes factos:*

*(...)*

*Os factos obtidos e descritos, relativos à situação tributária de B... e nomeadamente os decorrentes dos rendimentos declarados, permitem obter as seguintes conclusões:*

*» Em momento anterior à entrega da declaração de início de atividade empresarial, auferiu de rendimentos de trabalho dependente pagos por entidades da qual o seu pai (C...) era sócio ("E..." e "A...") que exercem atividade de trabalho temporário.*

*» Declarou rendimentos empresariais por serviços prestados a uma única entidade: "A...".*

*» No ano de 2010, tendo declarado o início de atividade em 16/12/2010, emitiu recibos por prestação de serviços realizados, no valor de € 60.000,00 e no ano de 2011, emitiu recibos por prestação de serviços no valor de € 180.000,00*

*» Atendendo à tributação dos rendimentos empresariais pelo regime simplificado, no anexo 3 da declaração de rendimentos de IRS, apenas são inscritos os valores dos rendimentos brutos, no entanto as declarações periódicas de IVA, evidenciam a inexistência de valores associados a imposto deduzido, o que se traduz na ausência de encargos suportados (trabalhos especializados, publicidade, honorários, conservação e reparação, eletricidade, combustíveis, deslocações e estadas, comunicação, seguros e outros) com IVA dedutível, situação anormal no exercício de uma atividade empresarial, pelo que se conclui pela inexistência de uma estrutura que permita prestar serviços no valor dos recibos emitidos.*

*» No ano de 2012, auferiu rendimentos de trabalho dependente (categoria A), da empresa "A...", na sequência da sua nomeação para gerente em 15/05/2012, no montante de € 19.066,64, importância muito inferior aos rendimentos empresariais auferidos em 2011, no valor de € 130.000,00, da mesma entidade, como prestador de serviços de "consultadoria" (categoria*

*B - regime simplificado), com um acréscimo de responsabilidades inerentes à função de gerência.*

### **3.2. C...- NIF: ...**

*O prestador de serviços C... é sócio da "A....", foi seu gerente ate 14.05.2012, e é pai do outro sócio D... e do atual gerente B... .*

*Relativamente a C..., decorrente da análise à contabilidade da "A...." e da consulta ao sistema informático da AT, verificaram-se os seguintes factos:*

*(...)*

*Os factos obtidos e descritos, relativos à situação tributária de C... e nomeadamente os decorrentes dos rendimentos declarados, permitem obter as seguintes conclusões:*

*» Em momento anterior à entrega da declaração de início de atividade empresarial, auferiu de rendimentos de trabalho dependente pagos por entidades das quais era sócio ("E..." e "A...") que exercem atividade de trabalho temporário.*

*» Apenas declarou rendimentos empresariais por serviços prestados a entidades das quais é sócio: "A..." e "F....".*

*» Tendo declarado o início de atividade em 21/05/2012, emitiu recibos por serviços prestados até 19/12/2012, no valor de € 180.000.00.*

*» Atendendo à tributação dos rendimentos empresariais pelo regime simplificado, no anexo B da declaração de rendimentos de IRS, apenas são inscritos os valores dos rendimentos brutos, no entanto as declarações periódicas de IVA, entregues entre 2012 e 2015, evidenciam a inexistência de valores associados a imposto deduzido, o que se traduz na ausência de encargos suportados (trabalhos especializados, publicidade, honorários, conservação e reparação, eletricidade, combustíveis, deslocações e estadas, comunicação, seguros e outros) com IVA dedutível, situação anormal no exercício de uma atividade empresarial, pelo que se conclui pela inexistência de uma estrutura que permita prestar serviços no valor dos recibos emitidos.*

» *No seguimento da cessação da função de gerente, quer na "A....", da qual auferiu rendimentos de trabalho dependente (categoria A), no valor de € 8.933,32, quer na "F...", em 14/05/2012, passou a usufruir de rendimentos empresariais, pagos pelas mesmas entidades, das quais é sócio, no valor global de € 180.000,00, como prestador de serviços de "consultadoria" (categoria 8 -regime simplificado).*

» *Na sequência da opção pela cessação da atividade em cada um dos anos consultado (2012 a 2015) e subsequente reinício da mesma nos anos seguintes, cessa a obrigatoriedade de efetuar os pagamentos por conta, conforme prevê a alínea b) do n.º 4 do artigo 102º do CIRS.*

» *Em cada um dos anos de 2012 a 2015, C... manifesta a sua intenção de cessar o exercício da atividade de consultadoria, o que evidencia uma atuação não continuada no exercício da mesma.*

» *Conforme evidenciado no quadro anterior, tendo em consideração o valor total dos recibos emitidos em cada um dos anos e o respetivo período (em meses) de exercício de atividade, apuram-se valores de rendimentos médios mensais de aproximadamente € 25.000,00 em 2012 e 2013 e superior a € 30.000,00 em 2014 e 2015.*

#### **4-PERÍODO DE DEZEMBRO DE 2011 A MAIO DE 2012**

*Atendendo à cessação do exercício de atividade de consultadoria de B... em 15.11.2011 e ao início do exercício da mesma atividade por C..., apenas em 21.05.2012, verifica-se existir um período de seis meses (meio ano) em que o sujeito passivo exerceu a sua atividade de forma normal e regular sem recorrer/necessitar de serviços de consultadoria.*

*Considera-se o exercício normal e regular da atividade a celebração de contratos para fornecimento de mão-de-obra em regime de trabalho temporário (rendimentos), bem como a contratação de recursos necessários, nomeadamente funcionários, (gastos) à realização dos serviços contratualizados.*

## **5. REMUNERAÇÃO DA GERÊNCIA vs REMUNERAÇÃO DOS SERVIÇOS DE CONSULTADORIA**

*Atendendo à inversão de funções ocorrida em maio de 2012, entre B... e C..., importa relevar as diferenças estabelecidas nas remunerações que as mesmas pessoas singulares auferem, em função do vínculo estabelecido com a "A...".*

*Até maio de 2012, C... assumiu a função de gerente da "A...", na qual auferia de uma remuneração mensal no valor de € 2.000,00, pelo exercício daquela função*

*A partir de maio de 2012, B... assumiu a função de gerente da "A...", em função da qual auferiu de uma remuneração mensal, igualmente, no valor de € 2.000,00.*

*A comparação entre os valores auferidos na qualidade de gerentes da "A...", com o acréscimo de responsabilidades decorrentes da função ou na qualidade de consultores externos, permite concluir que o mesmo trabalho e conhecimento (sendo as mesmas pessoas) são valorizados de forma substancialmente distinta conforme se evidencia no quadro seguinte:*

	B...	C...
remuneração serviços consultadorias	140.000,00	180.000,00
início atividade	01-01-11	21-05-12
cessação atividade	15-11-11	19-12-12
período (meses)	10,60	7,07
remuneração média mensal - consultadoria	13.207,55	25.471,70
remuneração mensal - gerência	2.000,00	2.000,00
diferença	11.207,55	23.471,70

## **6-NOTIFICAÇÃO**

### **6.1. ESCLARECIMENTOS SOLICITADOS**

*Em 13.01.2016, notificou-se a "A...", na pessoa do atual gerente B..., e relacionado com os serviços de "consultadoria" contabilizados, no ano de 2011 no valor de € 180.000,00, prestados por B... e no ano de 2012 no valor de € 140.000,00, prestados por C..., tendo sido solicitado a apresentação e prestação dos seguintes esclarecimentos:*

- » Apresentar contratos de prestação de serviços celebrados entre o sujeito passivo e aqueles prestadores/entidades;*
- » Pormenorizar e especificar os serviços realizados por aqueles prestadores/entidades;*
- » Comprovar a indispensabilidade daqueles serviços, na obtenção dos rendimentos sujeitos a tributação ou na manutenção da fonte produtora.*

### **6.2. DOCUMENTOS E ESCLARECIMENTOS PRESTADOS**

*Em resposta à notificação efetuada, a "A..." apresentou documentos e prestou esclarecimentos, nos termos que se descrevem.*

#### **6.2.1. CONTRATO CELEBRADO COM B...**

*O contrato de prestação de serviços, celebrado em 04.01.2011 com B..., releva a seguinte informação invocada no seu clausulado:*

- » Primeira cláusula: A "A..." tem vindo a sentir muita dificuldade na penetração e sustentação nas tradicionais empresas consumidoras de colocação de trabalhadores temporários (clientes).*
- » Segunda cláusula: A sustentabilidade da "A..." passa por conquistar novos mercados e novas entidades (clientes).*
- » Terceira cláusula: O "saber Fazer" acumulado pela "A..." e uma limitação à estratégia de sustentabilidade e desenvolvimento, que passa por encontrar novos mercados consumidores de mão-de-obra de trabalho temporário.*
- » Quarta cláusula: Um setor que manifesta uma procura crescente é o da administração pública.*

» Quinta cláusula: A "A..." não possui colaboradores familiarizados com as formalidades exigidas na contratação pública, nomeadamente ao nível dos concursos.

» Sexta cláusula: A contratação dos serviços de B..., visa a análise de oportunidades, bem como a construções de todo o processo de formalização para aceder aos concursos da administração pública.

» Oitava cláusula: O serviço contratado deverá estar concluído até ao final do ano de 2011, e sendo possível, no decurso do ano deverá ser efetuado um concurso ao fornecimento de mão-de-obra à administração pública.

#### **6.2.2. CONTRATO CELEBRADO COM C...**

O contrato dê prestação de serviços, celebrado em 21.05.2012, com C..., releva a seguinte informação invocada no seu clausulado:

Primeira cláusula: A "A...", tem vindo a tentar entrar e consolidar-se no fornecimento de mão-de-obra através de concursos públicos.

» Segunda cláusula: As especificidades destes concursos, nomeadamente a natureza e qualidade das pessoas a colocar (mão-de-obra), requerem especialidades profissionais muito diferenciadas das que a "A..." está habituada a lidar.

» Terceira cláusula: Prudentemente a "A..." não pode abandonar a sua tradicional vocação de cedência de mão-de-obra às empresas com ciclos tradicionais de reparações.

» Quarta cláusula: A atual gerência (B...) não tem penetração nos mercados tradicionais, desconhecendo os meios, pessoas e não goza da credibilidade necessária para o estabelecimento de uma forte e duradoira relação comercial.

» Quinta cláusula: Aquela experiência acumulada é detida por C... .

Sexta cláusula: A contratação dos serviços de C..., visa consolidar e desenvolver a cedência de mão-de-obra as empresas privadas, bem como selecionar a mão-de-obra necessária para os concursos da administração pública.

» Nona cláusula: *O serviço contratado deverá estar concluído até ao final do ano de 2012, e sendo possível no decurso do ano deverá ser efetuado um concurso ao fornecimento de mão-de-obra à administração pública.*

### **6.2.3. INDISPENSABILIDADE DOS GASTOS DE CONSULTADORIA**

*Relativamente à indispensabilidade daqueles serviços (gastos), foram prestados os seguintes esclarecimentos:*

» *A indispensabilidade, é um termo de uma indefinição enorme e uma subjetividade injustificada, que foi alterado na última alteração introduzida no CIRC;*

» *No caso de prestador B..., sem o seu apoio e consultadoria a "A..." não tinha "know-now" para procurar e acompanhar os concursos públicos, nem tão pouco conhecimentos suficientes para instruir os correspondentes concursos;*

» *No ano 2012 onde a empresa tem um crescimento no volume de negócio de € 760,030,43.*

» *Nos exercícios seguintes, as empresas "A...", têm um crescimento global por efeito da implementação das estratégias que estão na base dos serviços contratados de 78,12%, Entre 2011 e 2015, as empresas, de um volume de negócios de € 3.866.747,76, passaram para um volume de negócios de € 6.389.540,14 (apenas até Novembro de 2015).*

### **6.3. ANÁLISE AOS CONTRATOS E AOS ESCLARECIMENTOS APRESENTADOS**

*A análise ao clausulado dos contratos apresentados e dos esclarecimentos prestados, na sequência da notificação efetuada para o efeito, permite obter as seguintes conclusões:*

a) *Ambos os contratos são assinados pelas mesmas pessoas [C... (pai) e B... (filho)], embora com inversão de posições ao nível da aquisição e prestação dos serviços contratualizados.*

b) *O prestador B..., forneceu apoio e consultadoria, já que teria conhecimentos para procurar, acompanhar e instruir os concursos*

*públicos, que possibilitasse a obtenção de novos clientes e mercado, concretamente na administração pública.*

*Relativamente a este argumento, importa referir que B..., já em 2005 (€ 8.999,98), e desde 2007 auferiu de rendimentos de trabalho dependente, quer na "E..." (€ 24.965,28 em 2007, € 27.345,00 em 2008, € 26.971,50 em 2009) quer na "A..." (€ 1.750,00 em 2010). Considerando que, trabalhador dependente é todo aquele que está integrado numa equipa de trabalho ou organização, sob dependência direta da estrutura hierárquica daquela e utilizando os meios e instrumentos de trabalho pertencentes a essa mesma organização, significa que B... trabalhava sob ordens e direção daquelas entidades patronais.*

*Atendendo a que o trabalho realizado por B..., e que lhe possibilitaram adquirir o "know how" invocado para a sua contratação como consultor, foi desenvolvido no seio daquelas entidades ("E..." e "A..."), considera-se existir uma contradição evidente no fundamento da sua contratação.*

*O seu passado (entidades patronais de 2007 a 2010), foi integrado em entidades e mais especificamente no caso da "A...", que não possuiria um histórico de conhecimento naquela área (administração pública) - ver quinta cláusula -, apesar de conforme descrito, "A..." ter concorrido a concursos e celebrado contratos de fornecimento de mão-de-obra na administração pública.*

*Face ao exposto, e concluindo-se pela existência de um passado comum entre B... e a A..., torna-se questionável invocar, para a celebração do contrato de prestação de serviços, o "know how" de B... e a falta de "know how" da "A...".*

*c) Em nenhum dos contratos celebrados, apesar de ambos indicarem o valor a pagar pelos serviços prestados, nem nos esclarecimentos prestados, foi explicada a formação do seu valor.*

*d) O prestador C..., forneceu apoio e consultadoria, já que teria conhecimentos na angariação e aferição da qualidade dos trabalhadores a contratar, face aos requisitos impostos pela administração pública, bem*

*como na consolidação e desenvolvimento no fornecimento de mão-de-obra a empresas do seio" privado;*

*Relativamente a este argumento, importa referir que C..., tem o seu passado recente associado à "E..." e à "A...",", das quais é sócio e foi gerente. Atendendo a que o trabalho realizado por C..., e que lhe possibilitaram adquirir os conhecimentos invocados para a sua contratação como consultor, foi desenvolvido no seio daquelas entidades ("E..." e "A..."), questiona-se a falta de conhecimento da "A...", que possui um histórico comum com C... .*

*e) Não existe nem foram obtidos esclarecimentos sobre as especificidades do tipo de serviço realizado por cada um dos prestadores de serviços (apenas se menciona consultadoria), nomeadamente o elemento indicador da "quantidade", independentemente da unidade de medida - horas, comissão em função ao valor aos contratos obtidos, angariação de novos clientes, número de entrevistas para contratação de pessoal ou outra.*

*Não foi estabelecida uma conexão, direta ou indireta, daqueles gastos de consultadoria com os rendimentos obtidos pela empresa, apenas esclarecendo-se que os rendimentos gerados não se limitam ao exercício em que o gasto é suportado, mas terão repercussões positivas nos exercícios seguintes, não comprovando a indispensabilidade do valor daqueles serviços.*

*O sujeito passivo, tenta inclusive associar os serviços de consultadoria contratados, com o aumento do volume de negócios das empresas "A...", e "F...", referindo que no conjunto daquelas o volume de negócios passou de € 3.866.747,76 em 2011, para € 6.839.540,14 em 2015. Apesar de relacionar com os benefícios (ganhos) obtidos com duas entidades distintas, os gastos em apreciação foram suportados pela "A..."*

*Eventualmente por lapso, não referiu que na evolução do valor do volume de negócios agregado daquelas entidades, deveriam ainda ser considerados os gastos que, em cada um daqueles exercícios (2011 a 2015), foram suportados com serviços adquiridos de consultadoria a C... .*

No quadro seguinte regista-se, comparativamente, a evolução verificada dos gastos suportados com os serviços de consultadoria prestados por C... e do volume de negócios, utilizando-se para o efeito os valores registados nas duas entidades, que o próprio sujeito passivo invocou, a "A..." e a "F..."

	2011	2012	2013	2014	2015
<b>A...</b>					
consultadoria - C...	0,00	140.000,00	90.000,00	75.000,00	210.000,00
	-	-	-35,71%	-16,67%	180,00%
volume de negócios	3.976.849,00	3.802.700,00	4.562.731,00	2.674.609,00	-
	-	-4,36%	19,99%	-41,38%	-
<b>F...</b>					
consultadoria - C...	0,00	40.000,00	0,00	0,00	0,00
	-	-	-100,00%	-	-
volume de negócios	64.047,00	940.001,00	2.820.028,00	2.847.975,00	-
	-	1367,67%	200,00%	0,99%	-

Os valores apresentados permitem obter as seguintes conclusões:

» Os gastos suportados com a prestação de serviços de consultadoria de C... em 2012, não se traduziram num acréscimo no volume de negócios, que contraiu 4,33% tendo em consideração a especialização de gastos do sujeito passivo, que considerou o valor faturado por C... integralmente gasto de 2012.

» A F..., Lda. triplicou o volume de negócios em 2013 (+200,00%). sem recorrer aos serviços de consultadoria de C... .

» Apesar do contínuo recurso aos serviços de consultadoria de C..., o volume de negócios da "A..." decresceu em 2014: 41,38% face a 2013 e 29,67% face a 2012.

g) Nos contratos celebrados, os intervenientes (pai e filho), participam quer como prestadores de serviços, quer como responsáveis da "A...", invertendo as qualidades em que outorgam, não sendo possível concluir por uma plena independência entre si.

## 7. VOLUME DE NEGÓCIOS DO SUJEITO PASSIVO

### 7.1. EVOLUÇÃO POR PERÍODO HOMÓLOGO

Atendendo aos períodos de exercício de atividade de B... e C..., verifica-se a existência de um período temporal (de janeiro a maio de 2012), em que nenhum daqueles exerceu atividade e consequentemente a "A..." não recorreu aos seus serviços de consultadoria.

Assim e atendendo à ausência do recurso a serviços de consultadoria entre janeiro e maio de 2012, apurou-se a evolução dos valores registados na conta 72112 - prestações de serviços, em cada um daqueles dois períodos de 2011 e 2012 (janeiro a maio e junho a dezembro), de que resultam os valores apresentados no quadro seguinte:

	2011	2012
janeiro a maio	1 084 451,00 28,85%	1 915 938,00 42,21%
junho a dezembro	2 673 974,00 71,15%	2 623 504,00 57,79%
total do ano	3 758 425,00 100,00%	4 539 442,00 100,00%

e

s valores permitem uma análise comparativa e homóloga em cada um daqueles períodos, verificando-se que o crescimento do volume de negócios de 2011 para 2012, se processou essencialmente, no período de janeiro a maio de 2012 (faturou mais € 831.485,00 do que no período homólogo de 2011), no qual a "A..., Lda." não recorreu a serviços de consultadoria externos.

## 7.2. EVOLUÇÃO POR CLIENTES

Visando uma análise comparativa da evolução da faturação da "A...", de 2011 para 2012, procedeu-se à segregação da faturação por clientes naqueles anos, conforme se apresenta no quadro seguinte:

(...)

Ao analisar a evolução da faturação (volume de negócios), por cliente, obtêm-se as seguintes conclusões:

» Os clientes do sujeito passivo, desde 2010, são fundamentalmente entidades e organismos públicos.

» Quando foram contratados os serviços de consultadoria de B..., em dezembro de 2010, já os clientes da "A..., Lda." eram entidades e organismos públicos, pelo que se tornava obrigatório o conhecimento das

*condições e formalismos dos concursos a que foram sujeitos antes da contratação de B... .*

*» A contração do volume de negócios, de 2010 para 2011, resultou fundamentalmente da diminuição de faturação, para os dois maiores clientes (I..., SA e J...), não sendo a reduzida experiência comercial de B..., referida na quarta cláusula do contrato celebrado com C..., que terá permitido o crescimento na faturação com outros clientes e mesmo a angariação de novos clientes e que compensaram a quebra nos dois maiores.*

*» O acréscimo do volume de negócios, de 2011 para 2012, resulta do aumento de faturação essencialmente para três clientes já existentes (K..., L... e M...) e que, no seu conjunto representou um acréscimo no valor de € 697.530,00 e todos eles de natureza pública.*

*» Ao nível de novos clientes, aquele que regista um volume de faturação relevante é o N... (€ 389.609.44), também ele de natureza pública.*

*» Apesar da recurso aos serviços de consultadoria de C..., serem justificados com o seu conhecimento na cedência de mão-de-obra a empresas do setor privado - sexta cláusula -, entre 2011 e 2012, não se verifica um acréscimo na faturação para este segmento de mercado (privados).*

*Face ao exposto, não é possível associar os gastos com os serviços de consultadoria, prestados por B..., com um incremento do volume de negócios na área da administração pública, nem associar os gastos com os serviços de consultadoria de C..., com um incremento do volume de negócios no setor privado.*

### **7.3. CONTRATOS DE FORNECIMENTO (MO) DE TRABALHO TEMPORÁRIO**

*O sujeito passivo celebrou diversos contratos de utilização de trabalho temporário, com o cliente "J..., IP", como NIPC: ... entidade do setor da administração pública.*

*Entre os diversos contratos celebrados, foram analisados o contrato n.º..., celebrado em 21.05.2010 (antes do recurso aos serviços de consultadoria prestados por B...) e o contrato n.º ... celebrado em 06.12.2011 (após o recurso aos serviços daquele prestador).*

*A leitura daqueles contratos permite concluir pela sua semelhança, apresentando cláusulas idênticas ao nível de Objeto e execução: Âmbito do contrato; Motivo justificativo; Vigência do contrato; Preço global; Condições de pagamento; Alteração do contrato; Rescisão; Informações: Documentos Integrantes e respetiva Prevalência; Sigilo da Informação; Legislação Subsidiária; Foros competentes; Disposições finais.*

*O contrato n.º ... de 06.12.2011, possuía cláusulas adicionais, respeitantes a Caução e Execução de Caução.*

*A análise daqueles contratos, celebrados com o mesmo cliente (organismo público), antes e após o recurso aos serviços de consultadoria de B..., não evidencia a existência de elementos novos e relevantes que justifiquem a necessidade e utilidade dos serviços contratados a B..., tido como conhecedor dos formalismos associados ao sector da administração pública.*

## **8 - ANÁLISE DO IMPACTO TRIBUTÁRIOS (IRC E IRS)**

*Na sequência dos serviços de consultadoria suportados (gasto) pela A..., no valor de € 180.000,00 em 2011, prestados (rendimento) por B... (filho e irmão dos sócios da "A...") e no valor de € 140.000,00 em 2012, prestados (rendimento) por C... (sócio da "A...." e seu gerente até maio de 2012), importa perceber e quantificar os respetivos impactos tributários na esfera fiscal de cada um dos intervenientes, cuja independência entre si está condicionada pelas relações familiares existentes.*

### **8.1. EM IRC: NA ESFERA DA "A..."**

*a) No ano de 2011, a "A..." declarou uma matéria coletável no valor de € 57.283,64, que originou uma coleta de IRC e € 12.758,41. Se aquela matéria coletável não estivesse influenciada pelos gastos de consultadoria (conta 6211103), no montante de € 180.000,00, teria originado uma coleta*

de IRC no valor de € 57.758,41, o que se traduz numa **economia de imposto de € 45.000,00** (€ 180 000,00 x25%),

b) No ano de 2012, a "A..." declarou uma matéria coletável no valor de € 47.274,09, que originou uma coleta de IRC de € 11.818,52. Se aquela matéria coletável não estivesse influenciada pelos gastos de consultadoria (conta 6211103), no montante de € 140,000,00, teria originado uma coleta de IRC no valor de € 46818,52. o que se traduz numa **economia de imposto de € 35.000,00** (€ 140000,00 x 25%);

### **3.2. EM IRS**

Importa referir que, quer B..., quer C... ficaram abrangidos pelo regime simplificado, previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 28º do CIRS, como forma de determinação dos rendimentos empresariais (categoria B).

O seu n.º 2 dispõe que, ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 150.000,00.

No regime simplificado de tributação, à data dos factos, a determinação do rendimento tributável resulta da aplicação do coeficiente de 0.70 aos restantes rendimentos que não as vendas de mercadorias e de produtos.

#### **8.2.1. NA ESFERA DE B...**

No ano de 2011, em consulta à liquidação de IRS, que resulta dos rendimentos declarados pelo agregado familiar de B..., verifica-se que foi apurado IRS a pagar no valor de € 5.704,90. Aquela liquidação engloba os rendimentos empresariais obtidos na "A...", no montante de € 180.000,00.

Na simulação de IRS, considerando todos os valores declarados pelo agregado familiar, e expurgando-se aqueles rendimentos empresariais, verifica-se que seria apurado IRS a recuperar de € 1.322,68.

A diferença entre as duas liquidações referidas, no valor de € 7.027,58 [€ 5.704,90 - (- € 1.322,68)], acrescido do imposto retido na fonte, no valor de € 38.700,00, corresponde ao incremento do imposto pago, no valor global

de € 45.727,58, pela inclusão dos rendimentos empresariais obtidos na A...

### **8.2.2. NA ESFERA DE C...**

No ano de 2012, em consulta à liquidação de IRS que resulta dos rendimentos declarados pelo agregado familiar de C..., verifica-se que foi apurado IRS a pagar no valor de € 7.402,42. Aquela liquidação engloba os rendimentos empresariais obtidos na "A...", no montante de € 140.000,00.

Na simulação de IRS, considerando todos os valores declarados pelo agregado familiar, e expurgando-se aqueles rendimentos empresariais, verifica-se que seria apurado IRS a recuperar de € 438,00.

A diferença entre as duas liquidações referidas, no valor de € 7.840,42 [€ 7.402,42 - (- € 438,00)], acrescido do imposto retido na fonte, no valor de € 30.100,00, corresponde ao incremento do imposto pago, no valor global de € 37.940,42, pela inclusão dos rendimentos empresariais obtidos na A... .

### **3.3. ADIANTAMENTO POR CONTA DE LUCROS**

Adicionalmente aos factos já descritos, relativamente aos fortes indícios da inexistência de serviços prestados por B... (2011) e C... (2012) à entidade "A...", nos valores declarados importa quantificar o facto de ter existido um efetivo fluxo financeiro com origem na "A..." e que teve como destinatário o seu sócio C... no ano de 2012.

Concluindo-se pela inexistência dos serviços declarados por C..., tal facto implica considerar que, os fluxos financeiros que ocorreram da "A..." para C..., não tiveram como contrapartida a operação económica documentada, e na ausência de justificação para a sua ocorrência, deveriam aqueles valores ser considerados como adiantamentos por conta de lucros.

Observando o disposto na alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, os lucros e adiantamento por conta de lucros são considerados rendimentos de capitais (categoria E) e sujeitos a tributação quando auferidos pelos seus sócios.

O n.º 4 do artigo 6.º do CIRS (norma que estabelece uma presunção legal) considera que os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios,

*escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação da trabalho ou do exercício de cargos sociais presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.*

*Aqui, importa apreender que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares assenta numa conceção de acréscimo patrimonial, visando esta norma (n.º 4 do artigo 6.º do CIRS) a tributação ainda que a título presuntivo de fluxos financeiros da sociedade para os sócios e que na contabilidade implicam registos a débito das respetivas contas.*

*Nestes termos, a tributação das importâncias pagas a título de adiantamento por conta de lucros, ocorre a partir do momento em que foram colocadas à disposição dos sócios nos termos do n.º 1 e n.º 3 do artigo 7.º do CIRS.*

*A entidade pagadora destas importâncias ("A...") estaria obrigada a efetuar retenção na fonte, de acordo com o previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRS (taxa liberatória em vigor à data dos factos), sendo ainda responsável pela entrega nos cofres do Estado dos montantes retidos até ao dia 20 do mês seguinte, nos termos do n.º 3 do artigo 98.º do CIRS e da alínea a) do n.º 2 do artigo 101.º do CIRS. Atendendo às alterações legislativas verificadas, a retenção na fonte deveria ser efetuada às seguintes taxas:*

*» Até 29.outubro.2012 taxa de 25,0% (Lei n.º 64-B/2D11 de 30 de dezembro)*

*» A partir de 30.outubro.2012: taxa de 26,5% (Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro)*

EXFLUXOS FINANCEIROS - ADIANTEMENTO POR CONTA LUCROS						
RECIBO	DATA	EMITENTE	LANÇ.	VALOR	TAXA RF	RF IRS
1	31-05-2012	c...	010049	50.000,00	25,0%	12.500,00
2	30-06-2012	c...	010061	20.000,00	25,0%	5.000,00
3	31-07-2012	c...	010074	20.000,00	25,0%	5.000,00
4	31-10-2012	c...	010107	40.000,00	26,5%	10.600,00
6	31-12-2012	c...	010176	10.000,00	26,5%	2.650,00
TOTAIS				140.000,00	-	35.750,00

Com maior relevância dos que a diferença de taxas a que foram tributados em IRS. estes fluxos financeiros, quando comparada a sua tributação como rendimentos empresariais (categoria B) ou rendimentos de capitais (categoria E), importa relevar a diferença no impacto do resultado declarado pela "A..."

Aqueles exfluxos financeiros na "A...", concorreram negativamente (foram considerados gastos) para o lucro tributável declarado, na medida em que foram considerados serviços prestados (rendimentos empresariais) pelo seu sócio C..., ao contrário do que aconteceria (não concorrem para o lucro tributável) se fossem considerados adiantamentos por conta de lucros.

#### 8.4. ECONOMIA IMPOSTO

Do exposto, verifica-se que os serviços prestados (rendimentos) por B... e C... a "A..." (gastos), nos valores respetivamente de € 180.000,00 em 2011 e € 140.000,00 em 2012, ao serem sujeitos a retenção na fonte a título de rendimentos empresariais (21.5%) e tributados em sede de IRS, no regime simplificado de tributação, na esfera tributária de cada um daqueles (B... e C...), e ao concorrerem negativamente para a matéria coletável de IRC ("A..."), em substituição das retenções devidas sobre adiantamentos por conta de lucros (21,5% em 2011, 25,0% até 29/10/2012 e 26,0% após 29/10/2012) e sem impacto na matéria coletável de IRC da "A...", geraram uma economia de imposto, nos montantes que se apresentam no quadro seguinte:

ano	empresariais (cat B)		capitais (cat E)		diferença
	IRC	IRS		ret. fonte (71%)	
		ret. fonte (101%)	liquidação		
[1]	[2]	[3]	[4]	[4]+[3]+[2]+[1]	
2011	-45.000,00	38.700,00	7.027,58	-38.700,00	-37.972,42
2012	-35.000,00	30.100,00	7.840,42	-35.750,00	-32.809,58
economia de imposto					-70.782,00

Aquelas economias de imposto, no valor de € 37.972,42 em 2011 e € 32.809,58 em 2012, encontram-se quantificadas e apenas para este efeito, considera-se que em 2011 os exfluxos financeiros corresponderiam

*igualmente a adiantamentos por conta de lucros, atendendo às relações familiares entre todos os intervenientes, prestadores de serviços e responsáveis da empresa.*

*Registe-se que, relativamente a D... (sócio da A...) filho de C... e irmão de B...), apesar de no período de 2011 e 2012 não ser gerente de direito, assume a gerência de facto na sequência da prática de atos de gerência (assinatura de cheques) e importa realçar o facto de ser titular, quer na "A...", quer na "F...", de uma quota que representa 67% (2/3) do capital daquelas entidades, quando simultaneamente se verifica que B... (irmão) não é titular de qualquer percentagem do capital social das mesmas entidades, sendo evidente o carácter familiar que a estrutura do capital apresenta.*

(...)

### **11-CORRECÇÕES PROPOSTAS EM SEDE DE IRC - GASTOS NÃO ACEITES FISCALMENTE**

*Pelas razões expostas, os valores lançados na conta de fornecimento e serviços externos, subconta 621113 - "Consultadoria" e que concorreram negativamente para o lucro tributável inscrito na declaração de rendimento de IRC, que totalizaram € 180.000,00 em 2011 e € 140.000,00 em 2012, referentes a serviços de consultoria, cujos documentos suporte foram emitidos por B... em 2011 e C... em 2012, não são suscetíveis de serem aceites como gasto fiscal, nos termos do estabelecido no artigo 23.º do CIRC, originando as correções evidenciadas no quadro seguinte.*

	2011	2012
LUCRO TRIBUTÁVEL DECLARADO	57.283,64	47.274,09
ENCARGOS NÃO ACEITES FISCALMENTE	180.000,00	140.000,00
LUCRO TRIBUTÁVEL CORRIGIDO	237.283,64	187.274,09

### **11.2. EM SEDE DE IVA - INDEVIDAMENTE DEDUZIDO**

*Pelas mesmas razões, os valores contabilizados nos períodos dos anos de 2011 e 2012, na conta 243 11321- "IVA deduct – Out. Bens Serv. - normal", suportados pelos documentos denominados "recibo verde eletrónico"*

*associados às prestações de serviços referenciadas, e incluídos nas declarações periódicas de IVA entregues, que originaram a dedução do IVA constante naqueles recibos, no valor global de € 41.400,00 no ano de 2011 e no valor global de € 32.200,00 no ano de 2012, não é aceite dada a exclusão contida no n.º 3 do artigo 19.º do CIVA, resultando a correção dos valores declarados no campo 24, naquele montante.*

período	IVA deduzido declarado (C24)	IVA indevidamente deduzido	IVA deduzido corrigido (C24)
2011.02	1.849,31	1.380,00	469,31
2011.03	1.106,89	690,00	416,89
2011.04	1.720,18	1.380,00	340,18
2011.05	2.638,89	2.300,00	338,89
2011.06	4.997,35	4.600,00	397,35
2011.07	5.715,72	4.600,00	1.115,72
2011.08	7.297,29	6.900,00	397,29
2011.09	6.200,35	5.750,00	450,35
2011.10	7.651,90	6.900,00	751,90
2011.11	7.293,00	6.900,00	393,00
<b>TOTAL IVA IND DEDUZIDO/2011</b>		<b>41.400,00</b>	

período	IVA deduzido declarado (C24)	IVA indevidamente deduzido	IVA deduzido corrigido (C24)
2012.05	13.262,04	11.500,00	1.762,04
2012.06	7.839,75	4.600,00	3.239,75
2012.07	6.207,04	4.600,00	1.607,04
2012.10	11.845,75	9.200,00	2.645,75
2012.12	3.782,37	2.300,00	1.482,37
<b>TOTAL IVA IND DEDUZIDO/2012</b>		<b>32.200,00</b>	

- gg) Na sequência da inspeção, a Requerente A... foi notificada em 31-03-2016 para pagamento das notas de liquidação n.º 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016... 2016..., 2016..., 2016... e 2016..., referentes a IVA e IRC do ano de 2012 e respectivos juros compensatórios, no montante total de 77.975,62€ (setenta e sete mil novecentos e setenta e cinco euros e sessenta e dois cêntimos);
- hh) Entre 14 e 17 de Maio de 2016, a Requerente A... foi notificada para pagamento das notas de liquidação n.ºs 2016..., 2016..., 2016..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., no valor total de 103.703,53€ (cento e três mil setecentos e três euros e cinquenta e três cêntimos), referentes a IVA e IRC do ano de 2011 e respectivos juros compensatórios;

- ii) A Requerente pagou as quantias liquidadas (documento com a designação “Doc 5 a 15.pdf” junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- jj) Em 23-06-2016, a Requerente A... apresentou reclamação graciosa das liquidações relativas ao ano de 2012 (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- kk) Em 24-08-2016, a Requerente A... apresentou reclamação graciosa das liquidações relativas ao ano de 2011 (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- ll) As reclamações graciosas não foram decididas até 16-01-2017, data em que foi apresentado pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

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

Quanto à identificação das liquidações impugnadas e seu valor, o juízo probatório baseou-se no facto de essa identificação ser efectuada pelos Requerentes e a Autoridade Tributária e Aduaneira não a ter questionado, pois os documentos juntos não contêm elementos que permitam confirmar a identificação efectuada pelos Requerentes. Para além disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira não juntou processo administrativo.

Os restantes factos foram dados como provados por serem referidos no Relatório da Inspeção Tributária e não serem questionados pelos Requerentes.

A prova oral produzida na reunião não se afigura convincente por duas das pessoas que prestaram depoimento serem Requerentes neste processo, com interesse directo na decisão da causa, e por a testemunha apresentada ser irmão de um dos Requerentes e filho do outro, para além de sócio maioritário da Requerente, o que recomenda que as suas afirmações sejam apreciadas com sérias reservas, pois essas relações pessoais e empresariais são susceptíveis de afectar a sua independência e isenção.

Quanto à prova dos serviços prestados em execução dos contratos celebrados pela Requerente com B... e C... geram-se fortes dúvidas sobre a prestação de serviços que

possam, numa avaliação objectiva, corresponder aos valores que foram pagos, pois é enorme a diferença de remuneração dos gerentes B... e C... quando exerceram funções de gerência e quando passaram a desempenhar as funções de consultadoria.

Na verdade, sendo a remuneração mensal da gerência de € 2.000,00, quanto a ambos os gerentes, a remuneração média mensal da prestação dos seus serviços como consultadoria foi de € 16.981,13 ( <sup>1</sup> ) e de € 19.801,98 ( <sup>2</sup> ), respectivamente, sendo certo que no exercício das funções de gerência também utilizariam, naturalmente, o *know how* que possuíam. Mesmo considerando que não eram pagas outras despesas suportadas para execução dos serviços de consultadoria, os valores desta são manifestamente exagerados, pois como os próprios Requerentes alegam, estas despesas seriam pequenas, a ponto de nem se preocuparem com a dedução do IVA respectivo.

Por outro lado, não se provou que concretos serviços foram prestados no âmbito dos contratos de prestação de serviços de consultadoria, nem a forma como foram calculados os valores pagos ao Requerente B... e a C... .

Neste contexto, geram-se fortes dúvidas sobre a realização dos serviços de consultadoria, pelo menos com dimensão suficiente para justificar o pagamento das quantias pagas, que, se é certo que não bastam para dar como assente que eles nenhuns serviços foram prestados, também o é que impedem que esses serviços desconhecidos sejam considerados indispensáveis para a formação do rendimento ou manutenção da fonte produtora.

### 3. Matéria de direito

---

<sup>1</sup> No quadro que consta do ponto 5 do Relatório da Inspeção Tributária indica-se, por lapso, a remuneração média mensal do Requerente B... como sendo de € 13.207,55, com base na remuneração de € 140.000, no ano de 2011, mas a remuneração recebida nesse ano foi de € 180.000,00, pelo que a remuneração média mensal, em 10,6 meses, é de € 16.981,13.

<sup>2</sup> No quadro que consta do ponto 5 do Relatório da Inspeção Tributária indica-se, por lapso, a remuneração média mensal do Requerente C... como sendo de € 25.471,70, com base na remuneração de € 180.000, no na de 2012, mas a remuneração exacta foi de € 140.000,00, pelo que a remuneração média mensal, em 7,07 meses, é de € 19.801,98.

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou correcções em sede de IRC e IVA, por entender que não se provou a indispensabilidade das despesas com consultadoria para a formação do lucro tributável ou manutenção da fonte produtora, para efeitos do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, e por essas despesas e respectiva documentação se reportar a operações simuladas, para efeitos do artigo 19.º, n.º 3, do CIVA.

Assim, estão em causa no presente processo, essencialmente, questões relativas à prova da materialidade da actividade de prestação de serviços a que se reportam os contratos celebrados pela A... com B... e C... .

Como se referiu na fundamentação da decisão da matéria de facto, a prova produzida não permitiu apurar com segurança qual a concreta actividade desenvolvida pelo B... e C... no âmbito dos referidos contratos de prestação de serviços havendo sérias razões para duvidar que tivessem sido desenvolvidas actividades em número e qualidade correspondentes aos pagamentos efectuados pela A... .

Em todas as situações em que, depois da produção de prova, se chega a uma situação de incerteza sobre os factos relevantes para a decisão da causa, há que fazer apelo às regras do ónus da prova.

As regras essenciais em matéria de ónus da prova constam dos artigos 74.º e 75.º, n.º 1, da LGT.

A regra primordial em matéria de ónus da prova é enunciada no artigo 74.º, n.º 1, da LGT que estabelece que *«o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque»*.

A aplicação desta regra reconduz-se a que a dúvida sobre a realidade de um facto resolve-se contra a parte que o invoca que é a quem o facto aproveita (artigo 414.º do CPC).

Sendo os Requerentes que invocam que foram realizados trabalhos no interesse da A... no âmbito dos referidos contratos de prestação de serviços, cabe-lhes, em princípio, o ónus da prova.

Porém, o artigo 75.º da LGT estabelece uma presunção legal a favor do contribuinte estabelecendo que *«presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na*

*sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos».*

Quem tem a seu favor uma presunção tem de provar os factos que são seus pressupostos, mas não tem que provar o facto a que ela conduz, como se infere do artigo 350.º, n.º 1, do Código Civil.

No entanto, esta presunção cessa nos casos previstos no n.º 2 do mesmo artigo 75.º, nomeadamente quando *«as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo»* e *«o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações».*

É a esta luz que há que apreciar as correcções efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, em que se baseiam as liquidações impugnadas.

### **3.1. Correcções relativas a IVA**

As correcções efectuadas em sede de IVA basearam-se no artigo 19.º, n.º 3, do CIVA que, na redacção vigente em 2011 e 2012, estabelecia que *«não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente».*

Tendo sido emitidos os documentos correspondentes aos serviços prestados e efectuada a respectiva contabilização, vale a presunção de veracidade prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, que estabelece que *«presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos».*

Esta presunção não vale para a prova dos requisitos da dedutibilidade de gastos, por força da parte final desta norma, mas vale para prova dos factos registados na contabilidade.

Assim, o facto de terem sido contabilizadas devidamente, com suporte em recibos, as despesas relativas a essa prestação de serviços, com pagamento do IVA correspondente, permite presumir que foram prestados os serviços referidos nos recibos.

Estando-se perante uma presunção legal, ela só pode ser ilidida mediante prova em contrário (artigo 350.º, n.º 2, do Código Civil), não bastando para a afastar que, através de mera contraprova (artigo 346.º do Código Civil), seja gerada a dúvida sobre o facto presumido.

No caso em apreço, apesar das dúvidas que se referiram sobre a realização dos serviços contratados e pagos, não há suporte probatório para afirmar com a segurança exigida a uma decisão jurisdicional que não foi realizada nenhuma ou algumas das prestações de serviços a que se referem os contratos e foram documentadas com emissão de recibos.

Aliás, sendo a Autoridade Tributária e Aduaneira quem alega que as operações foram simuladas ou os preços foram simulados (que são os pressupostos da aplicação do n.º 3 do artigo 19.º do CIVA), é sobre ela que recai o ónus da prova dessa alegada simulação, à face da regra do n.º 1 do artigo 74.º da LGT.

Em sede de IVA, o direito à dedução é a regra, sendo as limitações a exceção. De facto, o exercício do direito à dedução é a emanção dum princípio nuclear em sede de IVA, o princípio da neutralidade. Assim, as limitações a esse exercício só poderão ocorrer a título excepcional e devidamente fundamentadas, sendo esta a orientação consensual na jurisprudência europeia e nacional.

Nestes termos, as dúvidas sobre a simulação invocada têm de ser valoradas processualmente contra a Autoridade Tributária e Aduaneira, o que conduz a que se considere não provada a simulação e, tratando-se de operações que conferem direito à dedução do IVA suportado, que se conclua que as liquidações de IVA enfermam de ilegalidade por erro sobre os pressupostos de facto.

Pelo exposto, procede o pedido de pronúncia arbitral quanto à declaração de ilegalidade das correcções efectuadas em sede de IVA e respectivas liquidações.

### **3.2. Correcções relativas a IRC**

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou correcções em IRC, relativamente aos anos de 2011 e 2012, por entender que *«os valores lançados na conta de fornecimento e serviços externos, subconta 621113 - "Consultadoria" e que concorreram negativamente para o lucro tributável inscrito na declaração de rendimento de IRC, que totalizaram € 180.000,00 em 2011 e € 140.000,00 em 2012, referentes a serviços de consultadoria, cujos documentos suporte foram emitidos por B... em 2011 e C... em 2012, não são suscetíveis de serem aceites como gasto fiscal, nos termos do estabelecido no artigo 23.º do CIRC»*.

Na fundamentação desta conclusão a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca, além do mais, que *«não foi estabelecida uma conexão, direta ou indireta, daqueles gastos de consultadoria com os rendimentos obtidos pela empresa, apenas esclarecendo-se que os rendimentos gerados não se limitam ao exercício em que o gasto é suportado, mas terão repercussões positivas nos exercícios seguintes, não comprovando a indispensabilidade do valor daqueles serviços»*.

De harmonia com o disposto no artigo 17.º do CIRC, *«o lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código»*.

O artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, na redacção do DL n.º 159/2009, de 13 de Julho, estabelece que *«consideram-se gastos os que **comprovadamente sejam indispensáveis** para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora»*.

Para aferir se determinadas despesas com prestações de serviços que foram contabilizadas podem ter relevância como *«gastos»* é imprescindível saber em que consistiram esses serviços, pois sem esse conhecimento não se pode concluir pela indispensabilidade para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

É sobre o sujeito passivo, que alega que foram prestados determinados serviços no interesse da empresa, que recai o ónus da prova de quais os serviços que foram efectivamente prestados (artigo 74.º, n.º 1, da LGT).

O recibo ou factura relativos a prestação de serviços são meios de prova de que foram prestados serviços que neles se refiram. Mas, se da descrição que consta desse documentos, por ser genérica, não se pode concluir quais os serviços que foram efectivamente prestados, é sobre a Requerente que recai o ónus de provar que serviços foram esses para efeito de apurar a referida indispensabilidade, que tem de ser **comprovada**, como resulta dos termos do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, na referida redacção.

A presunção de veracidade dos dados e apuramentos inscritos na contabilidade ou escrita dos sujeitos passivos, que se prevê no n.º 1 do artigo 75.º da LGT, limita-se, naturalmente, aos dados que se possam apurar com base nestes elementos e não aos que deles não constem. No caso, a presunção permite concluir que foram prestados serviços de consultadoria, mas não quais os específicos serviços prestados nem a adequação dos pagamentos aos serviços prestados.

Por outro lado, esta presunção **não se estende à indispensabilidade de gastos** para efeitos daquele artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, como decorre da parte final do n.º 1 do artigo 75.º aos referir que a presunção **não prejudica «os demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos»**.

Como tem entendido o Tribunal Central Administrativo Sul, se a Autoridade Tributária e Aduaneira, *“atuando submetida ao princípio da legalidade, fundamentadamente, despoleta a dúvida sobre a relação justificada de uma determinada despesa com a atividade do sujeito passivo, necessária e logicamente, por se encontrar mais habilitado para o efeito, compete a este uma explicação sobre a “congruência económica” da operação, a qual não se cumpre com a alegação abstrata e conclusiva de que a despesa se insere no interesse societário e/ou da existência de relação justificada com a atividade desenvolvida, exigindo-se, sim, que o contribuinte alegue e comprove factos concretos, sindicáveis, capazes de demonstrar a realidade, veracidade, das*

*atuações empresariais provocantes dos gastos registados, em ordem a que, entre o mais, não resulte inviabilizada a função fiscalizadora da AT” ( 3 ).*

No caso em apreço, a Requerente A..., foi especificamente notificada, durante a inspecção, para *«pormenorizar e especificar os serviços realizados por aqueles prestadores»*, mas nem através dos contratos celebrados nem dos esclarecimentos prestados é possível apurar que serviços foram efectivamente prestados, nem como foram calculados os valores dos serviços contratados e pagos.

Para se poder comprovar que os serviços pagos foram indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora seria necessário que fossem apurados factos que permitissem saber que serviços foram prestados e como foram calculados os valores globais fixados no contrato, designadamente, como refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, alguma unidade de medida como *«horas, comissão em função ao valor aos contratos obtidos, angariação de novos clientes, número de entrevistas para contratação de pessoal ou outra»*.

Para além disso, tendo os valores sido fixados globalmente nos contratos antes de serem prestados serviços, a sua fixação foi efectuada sem apuramento da qualidade e quantidade os serviços que viessem a ser prestados, pelo que dessa fixação de valores globais não permite qualquer ilação sobre a efectiva prestação de serviços que devessem ser remunerados da forma contratada.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou certos indicadores, com base nos quais sustentou com razoabilidade uma argumentação que pôs em causa a necessidade da contratação do B... e do C... para a obtenção dos resultados da A..., e, conseqüentemente, a indispensabilidade dos custos inerentes a essas contratações.

As considerações produzidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira não foram eficazmente contraditadas pelos Requerentes, a quem compete legalmente o ónus da prova da indispensabilidade dos custos. De facto, por um lado, estes não carregaram para o processo material probatório a atestar a existência de serviços concretos efectuados pelo B... e C..., nomeadamente, emails e relatórios enviados para a Requerente por parte daqueles ou outras provas documentais relevantes para justificar os débitos efectuados a

---

3 Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-03-2012, processo n.º 05312/12, e de 09-03-2017, processo n.º 05458/12.

título de consultadoria. Por outro lado, limitaram-se à produção de declarações dos próprios interessados, sem qualquer confirmação de prova testemunhal fora do círculo familiar e empresarial.

Assim, sendo necessário saber que serviços foram efectivamente prestados para aferir se são ou não de considerar «*comprovadamente indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*», para efeitos do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, a inviabilidade dessa comprovação, que decorre da falta de prova de factos cujo ónus da prova recai sobre o sujeito passivo, tem de ser valorada contra este, conduzindo a um juízo negativo sobre a indispensabilidade.

Neste contexto, não se pode considerar demonstrado que as correcções efectuadas em IRC enfermem de qualquer vício, pelo que improcede o pedido de pronúncia arbitral na parte respectiva.

#### **4. Pedido de reembolso das quantias pagas pela A...**

A Requerente A..., pede o reembolso da quantia de € 183.209,63, que pagou.

Pelo que se disse, apenas as correcções em sede de IVA e respectivas liquidações são ilegais, pelo que a Requerente A..., apenas tem direito ao reembolso das quantias pagas referentes a essas liquidações.

Procede, assim, este pedido, apenas na parte respeitante às liquidações de IVA.

#### **5. Pedidos de consideração para amortização do imposto devido pela Requerente A... a título de IVA e IRC dos valores já pagos pessoalmente pelos também aqui Requerentes C... e B...**

Este pedido é formulado pela Requerente A..., a título subsidiário, pelo que, procedendo o pedido de pronúncia arbitral quanto as liquidações de IVA, apenas há que apreciá-lo quanto ao IRC.

Na verdade, os valores recebidos pelo C... e B... estão sujeitos a IRS e não IRC e, sendo rendimentos seus, é por estes devido o correspondente IRS.

Por isso, não há qualquer suporte legal para considerar o IRS pago por estes para amortizar o IRC que é devido pela Requerente A..., por ter deduzido ao seu lucro tributável despesas que não podem relevar para esse efeito.

Há vários encargos que as empresas suportam que, mesmo que estejam devidamente contabilizados, não relevam para a formação do lucro tributável, como é o caso, em geral, dos que não forem comprovadamente indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora e dos especificamente indicados no artigo 45.º, n.º 1, do CIRC, na redacção do Decreto-Lei n.º 159/2009.

Em todas essas situações, o IRC é devido em função do lucro tributável, cumulativamente com o IRS ou outros impostos que sejam eventualmente devidos por quem usufrua dos proventos correspondentes a esses encargos.

Assim, não tem suporte legal este pedido de amortização, pelo que é de julgar improcedente.

## **6. Pedido de devolução aos Requerentes C... (2012) e B... (2011) os valores pagos por estes, a título de IVA e IRS pelos serviços prestados à A... ou devolução dos montantes pagos relativos às liquidações impugnadas**

Os Requerentes C... e B... baseiam estes pedidos *«nos termos gerais do direito, que impõe a devolução do que tiver sido prestado com base no negócio considerado nulo e na violação das normas legais que impedem a dupla tributação»*.

É manifesto que nenhum destes pressupostos se verifica.

Na verdade, por um lado, os contratos que celebraram não são nulos, pois o único fundamento aventado para a sua nulidade é a simulação e, como se referiu, não se provou que os contratos fossem simulados.

Por outro lado, mesmo que os contratos enfermassem de nulidade, não haveria fundamento para afastar a tributação em sede de IRS, pois, por força do disposto no artigo 38.º, n.º 1, da LGT, *«a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no*

*momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes».*

Para além disso, não ocorre uma situação de dupla tributação, pois os Requerentes C... e B... apenas são tributados uma vez em IRS, pelos rendimentos que auferiram e a Requerente em IRC é tributada pelo lucro tributável que obteve, determinado nos termos do artigo 17.º e seguintes do CIRC.

Quanto à cumulação de tributação de quem recebe rendimentos com a tributação de empresa que efectue pagamentos que não relevam para a formação do lucro tributável, resulta directamente da lei, sendo justificada pela intenção legislativa de evitar que as empresas efectuem despesas desnecessárias, diminuindo a base tributável.

Não há nessa tributação cumulativa qualquer ilegalidade, pelo que improcede o pedido de amortização do imposto ou sua devolução, para além do que se reporta às liquidações de IVA.

No que concerne a legalidade ou não de actos de retenção na fonte de IRS e respectivas taxas, trata-se de matéria estranha ao procedimento inspectivo como se infere do que se refere na página 32 do Relatório da Inspeção Tributária:

*«Tendo em consideração aquela diferença e face ao âmbito do atual procedimento inspectivo (IRC e IVA) não será no presente procedimento proposta qualquer correcção em sede de retenção na fonte de IRS, que no entanto se mostra devida».*

De resto não são identificados pelos Requerentes no pedido de pronúncia arbitral quaisquer actos de retenção na fonte ou de liquidação de IRS que pretendam impugnar.

Por isso, nada há a decidir sobre esta matéria, designadamente sobre a correcção ou não das taxas de retenção de IRS aplicadas nem sobre a natureza dos rendimentos auferidos pelos Requerentes C... e B... para efeitos de tributação em IRS, já que se trata de matéria que não se inclui no objecto do presente processo.

## **7. Decisão**

Nestes termos acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às liquidações de IVA e respectivos juros compensatórios, declarar ilegais essas liquidações e as correcções a elas respeitantes e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente A... das quantias que pagou relativas a essas liquidações;
- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto às correcções e liquidações de IRC e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos pedidos;
- c) Julgar improcedente o pedido de amortização do IRC liquidado à Requerente A... com valores pagos pelos Requerentes B... e C... a título de IRS;
- d) Julgar improcedente o pedido de devolução aos Requerentes C... e B... dos valores que pagaram a título de IVA e IRS.

## **8. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **183.209,63**.

Lisboa, 25-09-2017

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(António Carlos dos Santos)

(Américo Brás Carlos)