

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 285/2020-T

Tema: IVA - Vales refeição; Simulação.

Sumário:

- I. *Pretendendo a Requerente fazer valer-se do direito à dedução do IVA suportado com a aquisição de tickets de refeição, sempre seria necessário que a Requerente tivesse meios de controlo adequados para sustentar o direito à dedução de que se arroga.*
- II. *Cabe à administração fiscal demonstrar a existência da declaração formal fundamentadora do seu juízo subjectivo quanto à existência de deduções superiores às devidas e provar a pertinência desse juízo, pela enunciação de elementos fáctico - jurídicos convincentes da adequação e correcção desse juízo, o que se alcança através da enunciação de indícios sérios (que traduzam uma probabilidade elevada) de que as operações referidas nas facturas cujo IVA foi deduzido são simuladas.*
- III. *Não logrando a AT fazer a prova do bem fundado da formação do seu juízo, isso tem de ser valorado contra ela e é obstativo da análise sobre se a impugnante logrou ou não provar, em tribunal, a existência dos factos tributários que subjazem à dedução de imposto que efectuou.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 02 de Junho de 2020, A..., S.A. , NIPC..., com sede na ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação adicional de IVA n.ºs 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020... e 2020..., referentes ao ano de 2016, e n.ºs 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020... e 2020..., referentes ao ano de 2017, no valor global de €103.950,48.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, o seguinte:
 - i. o destino dado aos tickets restaurante (vales refeição) encontra-se perfeitamente documentado nos respectivos “Mapas de Entidades Emitentes e Utilizadoras dos Vales de Refeição”, pelo que é legal a dedução do IVA suportado nos termos do artigo 20.º do CIVA;
 - ii. os serviços titulados nas facturas emitidas pelas sociedades B... SGPS, C..., SA e D..., Lda correspondem a serviços efectivamente prestados por aquelas entidades, pelo que é dedutível o IVA constante daquelas facturas.

3. No dia 04-06-2020, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 31-07-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 01-09-2020.
7. No dia 07-10-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
8. No dia 04-01-2021, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma sociedade que se dedica ao exercício da actividade principal de fabricação de artigos de uso doméstico faiança, porcelana e grés fino, bem como fabricação de artigos de ornamentação nos mesmos materiais.
- 2- A Requerente está enquadrada, em sede de IVA, no regime normal de periodicidade mensal.
- 3- Para efeitos de tributação em sede de IRC, a Requerente integra o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS).
- 4- O grupo é composto pelas seguintes entidades:

NIF	Denominação	Data de inclusão do RETGS	Situação
...	B... - SGPS - S.A.	01-01-2005	Sociedade Dominante
...	N... S.A.	01-01-2005	Sociedade Dominada
...	O... SA	01-01-2005	Sociedade Dominada
...	A... SA	01-01-2005	Sociedade Dominada

- 5- A Requerente deduziu o IVA constante das facturas emitidas pela E..., SA, as quais têm subjacente a aquisição de tickets restaurante/vales refeição fornecidos mensalmente por esta entidade.
- 6- A Direcção de Recursos Humanos da Requerente mensalmente elabora “Mapas de Entidades Emitentes e Utilizadoras dos Vale de Refeição”, os quais contêm para além do mais, os seguintes campos: número de ordem, nome do trabalhador, valor do ticket atribuído, número de tickets atribuídos, valor total dos tickets atribuídos.
- 7- Os referidos mapas têm também uma coluna destinada à assinatura do trabalhador, coluna essa que, nos mapas apresentados pela Requerente, está em branco.
- 8- A Requerente reconheceu na sua contabilidade facturas emitidas pela B..., SGPS, relativas à prestação de serviços de apoio à gestão, que no período de 2016, perfizeram €30.000,00, e no período de 2017, ascenderam a €30.000,00.
- 9- Os administradores da B... SGPS – F... e G...-, foram, a partir de Setembro de 2016, simultaneamente administradores da Requerente.
- 10- A única trabalhadora da B... SGPS é a sua administradora G... .
- 11- A administradora G..., a partir de Julho de 2017, passou a auferir rendimentos de trabalho dependente pagos pela Requerente.
- 12- Os serviços de apoio à gestão facturados à Requerente foram executados pelo Sr. H... que foi administardor e accionista do Grupo I...
- 13- Ao longo dos anos, os seus accionistas/administradores executivos, H... e F..., através da B..., SGPS, SA, definiram toda a estratégia do Grupo I... e de todas as empresas detidas por aquela.
- 14- O Sr. H... ocupava-se das áreas de gestão, planeamento, consultoria financeira e fiscal, estratégica e de controlo.
- 15- A remuneração dos mesmos pelo seu trabalho, acabou por estar, até ao ano de 2016, condicionada, na medida em que a B..., SGPS, SA, e todas as empresas do grupo vinham a acumular prejuízos.
- 16- A B..., SGPS, SA, aquando da saída do Sr. H... da administração da Requerente, no ano de 2016, continuou a solicitar o apoio deste nos assuntos relacionados com a gestão, planeamento, consultoria fiscal e financeira, estratégia e controlo da Requerente.

- 17- Face à situação financeira difícil que vinha atravessando todo o grupo, o Sr. H..., após a sua saída enquanto administrador e acionista, acabou por não cobrar os serviços prestados à B... SGPS, SA, nos anos de 2016 e 2017.
- 18- Tendo em conta a formação e qualidades técnicas do Sr. H..., não era possível aos restantes administradores ocuparem-se das mesmas matérias.
- 19- Em 2016, a empresa J..., Lda facturou à Requerente serviços de contabilidade e assistência externa, no montante de €12.054,00.
- 20- A J..., Lda facturava ainda mensalmente €615,00 relativos a “serviço de técnico de contas das empresas do grupo”.
- 21- Em 2017, foram emitidas pela J..., Lda à Requerente, 12 facturas de 500,00€ + IVA.
- 22- A administradora G... apenas se ocupava da operacionalização das questões de tesouraria correntes.
- 23- Tendo em conta a recuperação económica do grupo, o Sr. H... formalizou este acompanhamento a partir de 2018, e passou a ser remunerado pelo seu trabalho a partir desse ano.
- 24- Os seguintes documentos foram elaborados pelo referido Sr. H... Relatório de Análise Financeira e Económica, Relatórios de Gestão e Anexo às Demonstrações Financeiras dos anos de 2016 e 2017.
- 25- O Sr. H... continuou a prestar os mesmos serviços à B..., SGPS, SA, através da sua sociedade J... Lda, sendo remunerado por isso.
- 26- A Requerente reconheceu, nos anos de 2016 e 2017, na sua contabilidade, facturas emitidas pela sua entidade relacionada C..., SA relativas a serviços de assistência técnica e apoio à gestão.
- 27- A Requerente contratou a C..., SA para que, através de avença mensal, lhe desse apoio na análise da viabilidade de construção de uma unidade industrial, que começou por ser uma unidade de grés, e que mais tarde se transformou numa unidade de barro vermelho.
- 28- O trabalho foi desenvolvido pelo Sr. F..., maioritariamente aos fins de semana, e que através da sociedade C..., SA, prestou à Requerente.

- 29- Os trabalhos desenvolvidos pela C..., SA implicaram, nomeadamente: a análise à matéria-prima, a preparação da pasta, formação das peças (enchimento, prensagem, Roller, acabamento, secagem, cozedura, envidração, etc).
- 30- Nesse âmbito, foram elaborados relatórios mensais que continham uma análise técnica do projecto.
- 31- O Sr. F... foi Administrador da Requerente e trabalhador comum da C..., SA e da Requerente, nos anos de 2016 e 2017.
- 32- A Requerente registou na sua contabilidade facturas emitidas pela entidade D..., Lda as quais têm a menção “comissão sobre o acompanhamento mensal do V/cliente M...”
- 33- Durante o período de 2016 e até Abril de 2017, a sociedade D..., Lda não contabilizou quaisquer gastos com pessoal.
- 34- No mês de Maio de 2017, passou a registar gastos com remunerações dos órgãos sociais, mediante lançamentos a débito na conta 6311 – remunerações órgãos sociais, registos estes que passou a efectuar mensalmente.
- 35- A partir de Setembro de 2017 inclusive, dos registos contabilísticos da D... passou a constar a contabilização de gastos na conta 63211 - Ordenados e Salários, relativo ao vencimento da trabalhadora K... .
- 36- No mês de dezembro de 2017, foram pagas remunerações a F..., com a categoria de gerente e a K..., com a categoria de Auxiliar de Serviços.
- 37- O documento de suporte ao registo contabilístico com identificador 2017-10-13 04 10006, na contabilidade da D..., Lda, constitui um documento de pagamento de seguro de acidentes de trabalho, relativo a esta trabalhadora, e menciona a profissão "Outros afinadores - operadores".
- 38- A D..., Lda tem a sua actividade de representações e *procurement* de clientes e fornecedores e produtos e intermediação de negócios em mercados internacionais, por via da actividade do seu sócio-gerente, Sr. L..., natural e residente no Reino Unido.
- 39- O Sr. L... renunciou à gerência da D..., Lda em Agosto de 2016.
- 40- Antes dessa data, desenvolveu várias acções no sentido de angariar um importante cliente para a Requerente – a M...– com presença em vários países como Austrália, EUA, Europa e Canadá.

- 41- As acções junto do referido cliente desenvolveram-se antes da saída do Sr. L... .
- 42- Não obstante, os negócios respectivos apenas se fecharam após a sua saída.
- 43- A Requerente foi objecto de uma acção inspectiva de natureza externa, de âmbito geral, com referência aos exercícios de 2016 e 2017, a coberto das Ordens de Serviço n.º OI2019... e OI2019... .
- 44- Do relatório de inspecção, no que respeita às correcções em sede de IVA, consta, além do mais, o seguinte:

III.1.5 – Gastos com serviços faturados por entidades relacionadas

Conforme já referido supra na introdução ao ponto III.1.1, a determinação do lucro tributável para efeitos de IRC obedece às regras estabelecidas no art. 17º, n.º 1 do CIRC.

No que respeita à dedutibilidade dos gastos, prevê o art. 23º do CIRC, que "(...) são *dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.*", elencando este preceito, os gastos aceites fiscalmente.

Esta norma prevê um requisito de conexão dos gastos com os rendimentos obtidos sujeitos a imposto, para a sua aceitação fiscal.

Em obediência ao referido preceito legal, a aceitação de um determinado encargo como gasto fiscal depende, da sua realização para a obtenção dos rendimentos sujeitos a imposto. Este requisito de conexão constitui o fator determinante para apurar se estamos perante um gasto efetivamente incorrido no interesse da empresa e no âmbito da sua atividade, pois apenas este constitui um gasto fiscalmente aceite.

A relevância fiscal de um gasto depende da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou da produção do resultado, sendo que a falta dessas características tem como consequência a sua não aceitação para efeitos fiscais.

No decurso do procedimento inspetivo foram selecionados para análise, alguns documentos de suporte aos gastos contabilizados, com o objetivo de aferir se os gastos suportados foram incorridos no âmbito da atividade desenvolvida pela empresa e da sua necessidade e adequação aos fins por si prosseguidos.

Desta análise constatou-se que o SP contabiliza mensalmente diversos serviços faturados por entidades relacionadas, quer a nível societário quer da própria administração, sendo as informações de seguida referenciadas do conhecimento do próprio SP.

Devido à sua relevância em função dos montantes faturados, salientamos aqui apenas as situações que considerámos pertinentes.

III.1.5.1 - Serviços faturados pela **B...** SGPS, SA (NIPC)

A partir de outubro de 2016, inclusive, a **B...** SGPS, SA passou a faturar mensalmente ao SP, serviços de apoio à gestão no valor mensal de 10.000,00, perfazendo o total de 30.000,00 neste período.

Durante o período de 2017, a **B...** SGPS, SA continuou a faturar mensalmente serviços de apoio à gestão, à **A...** SA, em montantes crescentes ao longo do ano, que perfizeram o total de 300.000,00, aos quais acresceu IVA à taxa legal.

As respetivas faturas são registadas na conta corrente de fornecedor 221113795 – B... SGPS, SA, que é saldada por contrapartida de uma conta de empréstimos à mesma – conta 26601 – B... SGPS.

Conforme acima referido no ponto II.3.1.4, a **B...** SGPS, detém 92% do capital da **A...** SA, e, em termos de tributação assume a posição de sociedade dominante no âmbito do RETGS.

De acordo com a informação obtida no Portal da Justiça, disponível no endereço <https://publicacoes.mj.pt/pesquisa.aspx>, a estrutura da administração da **B...** SGPS, é constituída por um Conselho de Administração composto por dois membros, um Presidente e um Vice-Presidente, com duração dos mandatos de três anos (Vd. inscrição 3, registada pela AP1/201) – Alterações ao Contrato de Sociedade).

Quanto ao Conselho de Administração nos períodos em análise, o mesmo foi integrado pelos seguintes membros (Vd. Av. 2, registado pela AP 21/2016. – Recondução de Membros de Órgãos Sociais Online):

- **F...** , – Presidente;
- **H...** – Vice-Presidente, até 12 de setembro de 2016, data em que renunciou (Vd. registo efetuado mediante a AP 22/2016 em que foi registada a cessação de funções, por motivo de renúncia com data de 12-09-2016).
- **G...** com o cargo de Vogal, a partir de 15 de setembro de 2016 (Vd. registo concretizado pela Apresentação AP. 23/2016 – Designação de Membros de Órgãos Sociais Online, com data de deliberação de 15-09-2016).

A sede da **B...** SGPS situou-se na ... (sede do SP), até 14-11-2017, data em que alterou a sua sede para a Rua ... – (Vd. registo efetuado pela Insc. 6 – AP. 81/2017 – Alterações ao Contrato de Sociedade Online).

Deslocados a esta morada, os serviços de inspeção verificaram aí apenas existir uma casa de habitação, em fase de acabamento para venda pela empresa C... (corresponderá ao artigo matricial urbano da freguesia de ..., concelho de Óbidos, ainda inscrito na matriz como lote de terreno para construção). Pelo exposto, assume-se que a sede efetiva se mantém no mesmo local da sede do SP. Aliás, a própria contabilidade da SGPS encontra-se localizada na sede da A... , SA.

Quanto à estrutura de trabalhadores da **B...** SGPS, a consulta às Declarações Mensais de Remunerações – DMR, revelou que a mesma, apenas declarou o pagamento de rendimentos de trabalho dependente a uma única trabalhadora, a partir de novembro de 2016, inclusive, a Sr.ª

G... que de acordo com o registo da sociedade, tem o cargo de vogal do Conselho de Administração.

Relativamente à aquisição de serviços externos a B... SGPS não declara qualquer gasto de aquisição, sendo o seu único trabalhador, também trabalhador da A... SA, a partir de julho de 2017 e administrador da mesma (A... , SA), desde finais de setembro de 2016.

Ora, de acordo com o contrato de prestação de serviços fornecido, datado de 02-01-2017 (em Anexo n.º 14), a **A...** SA, solicita apoio à **B...** SGPS no âmbito da *“definição estratégica, gestão e administração e a prestação de outros serviços relacionados com a referida entidade, tais como serviços de gestão e administração e consultoria para negócios, captação e retenção de clientes, análise e operacionalidade de operações de novos financiamentos e reestruturação de existentes, aquisições e outros serviços de consultoria nas áreas de contabilidade e fiscal”* – (Vd. Anexo A ao contrato).

Quanto ao custo dos serviços prestados pela **B...** SGPS, este foi acordado em 5% do volume de negócios da **A...** SA, com o valor máximo de 300.000,00 (Cfr. Anexo B ao mesmo contrato).

Dos factos expostos, constatamos resumidamente:

- 1) Os Administradores da **B...** SGPS, são, a partir de setembro de 2016, simultaneamente administradores do SP - **A...** SA (Sr. **F...** e Sr. **G...**);
- 2) A única trabalhadora da **B...** SGPS é a sua administradora (Sr.ª **G...**);

- 3) A **G...** é também Administradora e auferiu rendimento de trabalho dependente declarado pela sociedade relacionada **C...** SA (Cfr. se explanará no ponto III.1.5.2 infra);
- 4) A Sr.ª **G...**, além de ser Administradora da **A...** SA desde setembro de 2016, passou a auferir rendimentos do trabalho dependente – Categoria A, pagos por esta entidade, como início no mês de julho de 2017;
- 5) A **B...** SGPS, passou a faturar, a partir de outubro de 2016, serviços de apoio à gestão, que no período 2016, perfizeram 30.000,00 e no período de 2017 ascenderam a 300.000,00. A conta corrente deste fornecedor é sempre saldada pela conta 26601 – **B...** SGPS, que corresponde a empréstimos do SP à SGPS.

Considerando esta informação, constata-se que a Administradora do SP (Sr.ª **G...**) é também Administradora da **B...** SGPS, a qual fatura serviços de apoio à gestão ao SP. Tendo em conta que é a única trabalhadora da **B...** SGPS, apenas esta poderia efetuar os serviços faturados pela **B...** SGPS ao SP. Acresce que, a mesma é ainda trabalhadora remunerada da sociedade relacionada **C...** SA, e em 2017, também da **A...** SA.

Ora, face à situação descrita, e considerando que a única trabalhadora da **B...** SGPS é a Administradora do SP (**A...** SA), no período em que foram faturados os serviços, não havendo aquisição de serviços externos pela **B...** SGPS, **não é credível que tais serviços de apoio à gestão, tenham sido efetivamente prestados, nos referidos montantes, pela B... SGPS, a partir de julho de 2017, inclusive, momento a partir do qual o SP - A... SA, paga também remuneração pelo trabalho dependente da sua administradora.**

Ademais, constata-se que a **A...** SA, tem a estrutura e trabalhadores (e os mesmos administradores) para essa mesma gestão.

De facto o que passa a existir é uma transferência de 5% do volume de negócios para a **B...** SGPS, com o limite anual de 300.000,00, sendo esta a forma de remunerar e não em função do serviço prestado.

Face ao exposto, apenas se admite a referida faturação por existência de relações especiais, pelo que, para efeitos de IRC e atendendo à aplicação do regime de preços de transferência (art. 63º do CIRC) e do regime especial de tributação dos grupos de sociedades, não será efetuada correção, ainda que, nos termos do disposto no art. 23º, n.º 1 do CIRC, existam indícios claros, que tais encargos não tenham como suporte serviços efetivos prestados pela SGPS, a partir de julho de 2017.

Nota: Quanto ao tratamento fiscal em sede de IVA – ver ponto III.5.1.2.

III.1.5.2 - Serviços de assistência técnica e gestão (C... - NIPC)

Nos períodos em análise, o SP registou na sua contabilidade diversas faturas, emitidas pela entidade relacionada C... SA, que titulam serviços relativos a "guarda e expedição", mas também relativos à aquisição de serviços de assistência técnica e de apoio à gestão (estes últimos aqui em análise).

No decurso do procedimento inspetivo foi o SP notificado para apresentar: *"Especificação detalhada dos serviços de assistência técnica adquiridos à entidade C... SA, nos períodos de 2016 e 2017, bem como, serviços de apoio à gestão em 2016"*.

Em resposta à notificação realizada, o SP apresentou um contrato de assistência técnica e gestão, celebrado em 2 de janeiro de 2015, entre a C... SA (designada por C...) e a A... SA (designada por A...), em Anexo n.º 14.

Conforme estipulado no Ponto 1. do contrato, o mesmo constitui um acordo que estabelece as condições nos termos das quais a A... contrata a C... para prestar serviços de assistência técnica e gestão, os quais se encontram definidos no Anexo A ao contrato.

No que respeita aos serviços de apoio à gestão, o referido Anexo A, identifica nomeadamente os serviços seguintes: análise de processos em decisões de investimento de reestruturação das unidades existentes e ou criação de novas unidades; aconselhamento e análise de propostas de equipamentos e da sua adaptação (...); organização na gestão de processos, fluxos e layouts de produção; análise de desvios e propostas corretivas; análise e avaliação de produção (...); planeamento e assistência operacional que inclui planeamento estratégico na componente industrial (...).

Relativamente aos serviços de assistência técnica, o Anexo A, ao contrato prevê nomeadamente: análise e seleção prévia de matérias-primas, concretamente barros e inertes, bem como vidros e corantes; análise de quebras e parecer se estão de acordo com a razoabilidade e padrões do setor; elaborar diagnóstico de origem das quebras, manuseamento, processo e ou materiais; propostas corretivas com o objetivo de minimizar perdas (...).

Nos considerandos do referido contrato, consta no ponto A: "A C... é uma empresa que tem nos seus quadros e altamente especializados, incluindo entre outros, com conhecimentos profundos no setor da cerâmica decorativa e utilitária."

Atendendo à natureza e ao valor das faturas em causa, importa também aqui averiguar sobre a estrutura empresarial e capacidade da entidade emitente, para prestar os referidos serviços, que aliás, são do pleno conhecimento do SP, pois mais uma vez existem administradores comuns.

Em conformidade com a informação constante da Certidão Permanente da sociedade, a C...

SA, é uma sociedade anónima, cujo capital social é constituído por 10.000 ações com valor nominal de 5,00, perfazendo 50.000,00. A sociedade tem como objeto social a compra e venda de

imóveis, revenda dos adquiridos para o mesmo fim, incluindo permutas, construção de imóveis, administração, arrendamento e gestão de investimentos imobiliários. Aluguer de viaturas e equipamentos, prestação de serviços de consultoria industrial e outras. Comércio, importação e exportação de mercadorias e produtos.

Através da AP. 27/2014 foram registadas Alterações ao Contrato de Sociedade e Designação de Membros de Órgãos Sociais e Secretário, as quais consubstanciaram a alteração da sede que passou a ser na ... ; foi também registada a designação de Administrador Único, (G... , com data de deliberação de 31-08-2014, no âmbito do mandato em curso (2013/2016).

Pela AP. 71/20171030, foi registada Designação de Membros de órgãos Sociais (Online), tendo sido designado como Administrador Único a anterior administradora G... com prazo de duração do mandato para o quadriénio 2017/2020.

No que respeita à sede da sociedade, através da AP. 243/20171213 foram registadas alterações ao contrato de sociedade, tendo alterado a sua sede para a Rua – também sede registada da B... SGPS desde 2017-11-14. Como referido no ponto anterior, nesta localização encontra-se uma casa de habitação em fase de acabamento para venda, ainda inscrita na matriz predial como lote de terreno para construção.

Relativamente ao registo de atividade para efeitos fiscais, a sociedade C... encontra-se registada para o exercício das atividades seguintes:

Quadro XX

Tipo	Código	Designação	Data de Início
CAE Principal	68100	COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS	02-01-2008
CAE Secundário 1	68200	ARRENDAMENTO DE BENS IMOBILIÁRIOS	17-12-2013
CAE Secundário 2	46732	COM. GROSSO MAT. CONSTR. (EXC. MADEIRA) E EQUIP. SANITÁRIO	17-12-2013
CAE Secundário 3	74900	OUT. ACT. CONSULTORIA, CIENTÍFICAS, TÉCNICAS E SIMIL., N.E.	17-12-2013

Da consulta às Declarações Mensais de Remunerações – DMR submetidas pela C... SA, nos períodos em análise, constatamos que a sociedade apenas declarou pagamento de rendimentos de categoria A – trabalho dependente, a dois trabalhadores, a saber: Sr. F... e Sr.º G...

Desta informação concluímos que a C... SA, além da sua Administradora tem apenas um trabalhador, o Sr. F...

Da consulta à aplicação e-fatura, nos períodos em análise, a **C... SA** não consta como adquirente de serviços a entidades que pudessem prestar os referidos serviços de assistência técnica e de gestão, em regime de subcontratação, à **A... SA**.

➤ **Período 2016**

Os elementos contabilísticos do período 2016 evidenciam a contabilização como gasto do período, no montante total de 223.780,00, relativo a serviços adquiridos à sociedade **C... SA**, conforme movimentos discriminados no Quadro XXI:

Quadro XXI

Conta	Data	Movimento	Descrição	Débito	Crédito	Descrição
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	07-01-2016	2016-01-07 04 010017	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - mês de janeiro
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	07-01-2016	2016-01-07 04 010018	V/Factura Nº	20.000,00	0,00	Serviços de apoio à gestão referente ao mês de janeiro
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	02-02-2016	2016-02-02 04 020011	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - mês de fevereiro
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	02-02-2016	2016-02-02 04 020012	V/Factura Nº	20.000,00	0,00	Serviços de apoio à gestão referente ao mês de fevereiro
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	01-03-2016	2016-03-01 04 030003	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - mês de março
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	01-03-2016	2016-03-01 04 030004	V/Factura Nº	20.000,00	0,00	Serviços de apoio à gestão referente ao mês de março
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	01-04-2016	2016-04-01 04 040006	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - mês de abril
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	02-04-2016	2016-04-02 04 040011	V/Factura Nº	20.000,00	0,00	Serviços de apoio à gestão referente ao mês de abril
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	03-05-2016	2016-05-03 04 050011	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - mês de maio
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	01-06-2016	2016-06-01 04 060007	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - mês de junho
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	01-06-2016	2016-06-01 04 060008	V/Factura Nº	10.000,00	0,00	Serviços de apoio à gestão referente ao mês de maio
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	01-07-2016	2016-07-01 04 070005	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - mês de julho
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	01-08-2016	2016-08-01 04 080021	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - mês de agosto
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	05-08-2016	2016-08-05 04 080037	V/Factura Nº	4.840,00	0,00	Serviços de assistência técnica e ambiental
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	02-09-2016	2016-09-02 04 090012	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - mês de setembro
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	05-09-2016	2016-09-05 04 090013	V/Factura Nº	4.840,00	0,00	Serviço de apoio à gestão
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	03-10-2016	2016-10-03 04 100006	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - mês de outubro
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	20-10-2016	2016-10-20 04 100085	V/Factura Nº	2.000,00	0,00	Serviço de apoio à gestão

62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	02-11-2016	2016-11-02 04 110002	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - mês de novembro
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	02-12-2016	2016-12-02 04 120011	V/Factura Nº	2.000,00	0,00	Serviço de Apoio à gestão
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	02-12-2016	2016-12-02 04 120012	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - mês de dezembro
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	30-12-2016	2016-12-30 04 120171	V/Factura Nº	2.500,00	0,00	Serviços de assistência técnica e ambiental
Total				223.780,00		

Os documentos de suporte aos identificados lançamentos contabilísticos, são constituídos por faturas emitidas pela sociedade **C...** SA, em cuja descrição consta "serviços e assistência técnica" e "serviços de apoio à gestão" e referência ao respetivo mês a que respeitam.

Conforme acima explanado, nos períodos em análise, a **C...** SA apenas tinha ao seu serviço, além da Administradora Sr.ª **G...** o seu marido, Sr.

F...

Recorda-se que, conforme referido no ponto II.3.1.5, o Sr. **F...** e a Sr.ª **G...**

G... são membros do Conselho de Administração do SP (**A...** SA) com as funções de Presidente e Vice-Presidente, respetivamente (a Vice-Presidente foi designada em 15 de setembro de 2016, cfr inscrição registada pela AP. 90/2016 da Certidão Permanente da Sociedade).

No que respeita ao Sr. **F...** sendo o mesmo Administrador da **A...** SA, e auferindo salário nessa qualidade pago por esta entidade, todo o trabalho prestado à mesma será ao abrigo desta relação contratual, não fazendo sentido, este Órgão Social (Presidente do Conselho de Administração), prestar serviço a uma entidade terceira para esta faturar este serviço à entidade da qual é administrador e remunerado nessa qualidade.

Relativamente à Sr.ª **G...** Administradora da **C...** SA, importa referir que, a mesma é simultaneamente, Vice-Presidente do Conselho de Administração do SP (**A...** SA) a partir de setembro de 2016, apesar de, apenas auferir rendimento do trabalho dependente pago por esta sociedade, a partir de julho de 2017, inclusive.

Contudo, conforme já referido supra no ponto III.1.5.1, a Sr.ª **G...** é também membro do Conselho de Administração da **B...** SGPS, da qual auferiu rendimentos de categoria A – trabalho dependente, a partir de novembro de 2016 inclusive, e durante todo o período de 2017, (Cfr. informação constante das Declarações Mensais de Remunerações - DMR submetidas pela **B...** SGPS, SA). Também de acordo com estas declarações (DMR), esta era a única trabalhadora ao serviço desta empresa (SGPS). Por conseguinte, verificando-se que a **B...** SGPS, SA, faturou à **A...** SA, serviços e apoio à gestão, no montante total de 330.000,00 nestes períodos, forçoso se torna concluir,

Conta	Data	Movimento	Descrição	Débito	Crédito	Descrição
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	02-11-2016	2016-11-02 04 110002	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de novembro/2016
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	02-12-2016	2016-12-02 04 120011	V/Factura Nº	2.000,00	0,00	Serviço de Apoio à gestão
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	02-12-2016	2016-12-02 04 120012	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de dezembro/2016
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	30-12-2016	2016-12-30 04 120171	V/Factura Nº	2.500,00	0,00	Serviços de assistência técnica e ambiental
Soma				24.100,00		

No sentido do que foi dito, não serão de aceitar os identificados gastos contabilizados a partir de novembro de 2016 inclusive, por não se demonstrarem efetivos à obtenção dos rendimentos do SP, nos termos do disposto no art. 23º, n.º 1 do CIRC.

Por todo o exposto, será de acrescer ao lucro tributável do período 2016, o montante de **24.100,00**, nos termos do disposto no art. 23º, n.º 1 do CIRC.

Nota: Relativamente ao impacto fiscal em sede de IVA – ver ponto III.5.1.3.

➤ Período 2017

Relativamente ao período 2017, verificou-se que o SP contabilizou como gasto do período, o montante total de 139.600,00, originado por faturas emitidas pela sociedade **C...**, SA, conforme lançamentos identificados no Quadro XXIII:

Quadro XXIII

Conta	Data	Movimento	Descrição	Débito	Crédito	Descrição
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	05-01-2017	2017-01-05 04 010008	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de janeiro/2017
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	01-02-2017	2017-02-01 04 020007	V/Factura Nº	9.800,00	0,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de fevereiro/2017
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	01-03-2017	2017-03-01 04 030008	V/Factura Nº	12.000,00	0,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de março/2017
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	03-04-2017	2017-04-03 04 040007	V/Factura Nº	12.000,00	0,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de abril/2017
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	02-05-2017	2017-05-02 04 050002	V/Factura Nº	12.000,00	0,00	Serviços de assistência técnica- referente ao mês de maio/2017
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	01-06-2017	2017-06-01 04 060024	V/Factura Nº	12.000,00	0,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de junho/2017

62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	03-07-2017	2017-07-03 04 070014	V/Factura Nº	12.000,00	0,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de julho/2017
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	01-08-2017	2017-08-01 04 080014	V/Factura Nº	12.000,00	0,00	Serviços de assistência técnica- referente ao mês de agosto/2017
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	04-09-2017	2017-09-04 04 090004	V/Factura Nº	12.000,00	0,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de setembro/2017
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	03-10-2017	2017-10-03 04 100006	V/Factura Nº	12.000,00	0,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de outubro/2017
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	02-11-2017	2017-11-02 04 110009	V/Factura Nº	12.000,00	0,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de novembro/2017
62211-Trabalhos Especial DIREITO DEDUCAO	04-12-2017	2017-12-04 04 120014	V/Factura Nº	12.000,00	0,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de dezembro/2017
Total				139.600,00		

Os identificados registos são documentados por faturas emitidas pela mencionada sociedade, que mencionam serviços de assistência técnica e fazem referência ao respetivo mês.

Relativamente à estrutura da administração da **C...** SA neste período, verifica-se que não sofreu alterações relativamente ao período anterior, sendo Administradora única a Sr.ª **G...**

Também neste período a **C...** apenas declarou pagamento de rendimentos de trabalho dependente à sua administradora e ao Sr. **F...**

De referir que, para além de trabalhadora dependente da **B...** SGPS desde novembro de 2016 (Sr.ª **G...**), e por esta via fatura também serviços de gestão avultados ao SP, da consulta às Declaração Mensais de Remunerações submetidas pelo SP (**A...** SA) neste período, constata-se que a sua Vice-Presidente do Conselho de Administração, Sr. **G...** passou também a auferir rendimentos de categoria A – Trabalho dependente, a partir do mês de julho, inclusive.

De acordo com a fundamentação supra exposta neste ponto, relativa ao período 2016, para a qual se remete e se dá por integralmente reproduzida quanto a este período, não é credível a necessidade/efetividade dos serviços faturados.

Efetivamente, também neste período 2017, os administradores do SP **A...** SA, eram os únicos trabalhadores da **C...** SA, pelo que, não se verificando a subcontratação de serviços a entidades terceiras por esta entidade, não se justifica a faturação de serviços de assistência técnica ao SP, que só podiam ser realizados pelos seus próprios administradores.

Por conseguinte, será de acrescer ao lucro tributável do período de 2017, o montante de **139.600,00**, nos termos do disposto no art. 23º, n.º 1 do CIRC.

Nota: Relativamente ao impacto fiscal em sede de IVA – ver ponto III.5.1.3.

A conduta descrita neste ponto é punível a título de crime, pelo artigo 104º, n.º 2 alínea a) do RGIT.

III.1.5.3 - Comissões sobre acompanhamento de clientes (D... – NIPC)

➤ **Período 2017**

No período 2017, o SP contabilizou como gasto diversas faturas emitidas pela entidade relacionada **D...** Lda, mediante lançamentos a débito na conta 62251 – Comissões Direito à dedução, que se identificam no Quadro XXIV:

Quadro XXIV

Conta	Data	Movimento	Débito	Crédito	Descrição da fatura
62251-Comissoes DIREITO DEDUCAO	30-05-2017	2017-05-30 04 050165	6.500,00	0,00	Comissão sobre o acompanhamento mensal do w/ cliente M...
62251-Comissoes DIREITO DEDUCAO	30-06-2017	2017-06-30 04 060194	9.200,00	0,00	Comissão sobre o acompanhamento mensal do w/ cliente M...
62251-Comissoes DIREITO DEDUCAO	31-07-2017	2017-07-31 04 070174	11.897,20	0,00	Comissão sobre o acompanhamento mensal do w/ cliente M...
62251-Comissoes DIREITO DEDUCAO	31-08-2017	2017-08-31 04 080176	4.000,00	0,00	Comissão sobre o acompanhamento mensal do w/ cliente M...
62251-Comissoes DIREITO DEDUCAO	30-09-2017	2017-09-30 04 090158	14.200,00	0,00	Comissão sobre o acompanhamento mensal do w/ cliente M...
62251-Comissoes DIREITO DEDUCAO	31-10-2017	2017-10-31 04 100173	16.371,00	0,00	Comissão sobre o acompanhamento mensal do w/ cliente M...
62251-Comissoes DIREITO DEDUCAO	30-11-2017	2017-11-30 04 110157	7.000,00	0,00	Comissão sobre o acompanhamento mensal do w/ cliente M...
62251-Comissoes DIREITO DEDUCAO	22-12-2017	2017-12-22 04 120129	9.200,00	0,00	Comissão sobre o acompanhamento mensal do w/ cliente M...
Total			78.368,20		

As referidas faturas que documentam os identificados registos contabilísticos contêm na sua descrição "Comissão sobre acompanhamento mensal do w/ cliente **M...**".

No âmbito do procedimento inspetivo, foi o SP notificado para apresentar o contrato subjacente aos serviços adquiridos à **D...** Lda.

Em cumprimento da notificação efetuada, o SP apresentou um "Acordo de Agenciamento" celebrado em 16 de março de 2016, entre a **D...** Lda, (designada no acordo por Agente) e a **A...** SA, (designada por Empresa), em Anexo n.º 14.

O referido Acordo regulamenta as condições dos serviços de agenciamento a serem prestados à **A...** SA, pela **D...** Lda, consistindo na consolidação de oportunidades de negócios existentes e identificação de novas oportunidades (...) (Cfr. artigo 1º do Acordo).

Dos considerandos iniciais do Acordo extrai-se ainda "(...) o agente tem na sua atividade de representações e procurement de clientes e fornecedores e produtos, intermediação de negócios em mercados internacionais, concretamente por via da atividade do seu sócio gerente, Senhor **L...** e residente no Reino Unido (...) a empresa está interessada na contratação do Agente

para serviços de procurement de clientes, fornecedores, e identificação de oportunidades de negócios existentes e potenciais e que o Agente deseja prestar esse agenciamento de acordo com os requisitos da empresa”.

Importa indagar sobre a estrutura empresarial de **D...** Lda e da sua capacidade e meios para prestar os serviços faturados.

De acordo com a informação constante da respetiva Certidão Permanente, a sociedade **D...**

Lda, é uma sociedade por quotas, que tem por objeto a representação de marcas internacionais e nacionais, importação e exportação de produtos para o lar, têxteis, vestuário, cerâmicas, vidros, produtos alimentares, compra e venda e prestação de serviços na área de agenciamento e negócios.

No decurso do período 2016 ocorreram alterações na titularidade do capital social da sociedade, as quais foram registadas através da AP. 42/2016 – Alterações ao Contrato de Sociedade (Online), passando as suas quotas a ser detidas pela **A...** SA, na proporção de 60% e por **F...**, na proporção de 40%, conforme Quadro XXV que segue:

Quadro XXV

Anterior titular	Novo titular	Quota
H...	A... SA	60.000,00
L...	A... SA	30.000,00
F...	F... a)	60.000,00

a) Sem alteração

Quanto à forma de obrigar, esta verifica-se pela assinatura de um gerente.

A gerência pertence ao sócio **F...** (já designado).

Também neste período a gerência desta sociedade sofreu alterações, que foram registadas através da AP. 41/20160 – Cessação de Funções de Membros dos Órgãos Sociais (Online), pela qual foi registada a cessação de funções dos gerentes **H...** e **L...** ambos por motivo de renúncia com data de 16-08-2016.

Já em 2017, pela AP. 37/2017 – Aumento do Capital (Online), foi registado aumento de capital no montante de 1.950.000,00, subscrito pela sócia **A...** SA, para reforço da sua quota. Em virtude deste aumento de capital, em 31-12-2017, o capital social da empresa era de 2.100.000,00, detido na proporção de 97% pela **A...** SA e os restantes 3% pelo gerente **F...**, aproveitando a sociedade do benefício fiscal da remuneração convencional do capital social, dedutível à matéria coletável, durante seis períodos, na percentagem de 7% daquele aumento de capital.

À data da sua constituição e até 14-11-2017, a **D...** Lda teve a sua sede na
(sede comum à **A...** SA). Na referida data, a
D... Lda alterou a sua sede para a **...**
(Cfr. inscrição registada através da AP. 210/2017' – Alterações ao Contrato de Sociedade
Online). Na sequência da deslocação à sede atual e da informação fornecida pelo SP, apurou-se que a
empresa está sediada no imóvel que é propriedade da **N...** SA, (prédio urbano inscrito na
matriz da freguesia de **I** sob o artigo n.º **...**, que, nos períodos em
análise, se encontrava arrendado à **A...** SA, sendo por esta utilizado como armazém. No
período 2017 a **A...** não debitou qualquer montante à **D...** Lda, pela utilização do
referido imóvel.

No que concerne ao registo de atividade para efeitos fiscais, a **D...** Lda encontra-se registada
para o exercício da atividade de Fabrico de Artigos de Ornamentação, Faiança, Porcelana e Grés,
correspondente ao CAE 23413.

Ao abrigo do Procedimento realizado a coberto do Despacho DI2019' foram recolhidos elementos
da contabilidade da sociedade **D...** Lda, nomeadamente através do ficheiro SAFT-PT da
contabilidade.

Da análise aos gastos com pessoal, verificou-se que durante o período 2016 e até abril de 2017, a referida sociedade não contabilizou quaisquer gastos com pessoal.

No mês de maio de 2017, passou a registar gastos com remunerações dos órgãos sociais,
mediante lançamentos a débito na conta 6311 – Remunerações órgãos Sociais, registos estes que
passou a efetuar mensalmente.

A partir de setembro de 2017 inclusive, os registos contabilísticos (**D...** evidenciam também a
contabilização de gastos na conta 63211 – Ordenados e Salários. De acordo com a consulta às DMR's
submetidas pelo SP, trata-se do vencimento da trabalhadora **K...**

Da observação das folhas de vencimento relativas ao mês de dezembro de 2017, as remunerações
pagas neste mês, os trabalhadores ao serviço da empresa eram **F...**, com a
categoria de gerente e a identificada **K...**, com a categoria de
Auxiliar de Serviços. Relativamente à categoria desta trabalhadora, refira-se que o documento de
suporte ao registo contabilístico com identificador 2017-10-13 04 10006, na contabilidade da **D...**

Lda, constitui um documento de pagamento de seguro de acidentes de trabalho, relativo a esta
trabalhadora, a qual menciona a profissão "Outros afinadores – operadores".

Escrutinada a contabilidade da sociedade **D... Lda, designadamente os lançamentos nas
contas de gastos, não se vislumbrou a aquisição de serviços que pudessem ser subcontratados
por esta entidade, a terceiro(a), para serem fornecidos à **A...** SA na modalidade de
subcontratação.**

Por outro lado, o Acordo de Agenciamento de serviços apresentado, menciona que a **D...** Lda tem a sua atividade de representações e *procurement* de clientes fornecedores e produtos e intermediação de negócios em mercados internacionais, concretamente por via da atividade do seu sócio gerente, senhor **L...** natural e residente no Reino Unido.

Contudo, e conforme já referido, de acordo com a Certidão Permanente da **D...** Lda, o Sr **L...** integrou a gerência da sociedade, entre 13-10-2014 e 16-10-2016, data em que renunciou à gerência [Cfr. registo concretizado através da AP41/2016 – Cessação de Funções de Membros dos Órgãos Sociais (online)].

Dos dois trabalhadores que a empresa tinha ao seu serviço em 2017, apenas o gerente, Sr. **F...**, estaria eventualmente em condições de prestar o serviço de agenciamento ao SP. No entanto, tal não é crível pois o mesmo é Administrador e auferir o vencimento pago mensalmente pelo SP, pelo que, o trabalho que lhe presta, será ao abrigo dessa relação contratual.

Em face da factualidade descrita, facilmente se conclui que a **D...** Lda não tinha estrutura empresarial, à data, para prestar os serviços que faturou à **A...** SA, tendo-se verificado também que a primeira não procedeu a qualquer subcontratação de serviços a terceiros, o que nos leva a concluir, que estamos perante faturação que não corresponde a serviços efetivamente realizados, não sendo necessários, porquanto o Sr. **F...** é Administrador e auferir rendimentos para prestação de trabalho no SP, evidenciando serem destinados a incrementar gastos na esfera da **A...**, SA, cujos rendimentos na **Metamaco** seriam absorvidos pelo benefício fiscal da remuneração convencional do capital.

Conforme já mencionado supra, em obediência ao art. 23º, n.º 1 do CIRC, são dedutíveis para determinação do lucro tributável, os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo SP, para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a imposto, elencando este preceito os gastos aceites fiscalmente.

Em face do exposto, constatando-se que o SP registou na sua contabilidade gastos, que não têm subjacente a aquisição efetiva de serviços, tais gastos não assumem relevância fiscal, pelo que, será de acrescer ao lucro tributável do período de 2017, o montante de **78.368,20**, nos termos do art. 23º, n.º 1 do CIRC.

A conduta descrita neste ponto constitui infração ao disposto no art. 23º, n.º 1 do CIRC, sendo punível a título de crime, nos termos do art. 104º n.º2 a) do RGIT.

Nota: Relativamente ao impacto das identificadas operações em sede de IVA - ver ponto III.5.1.4 do presente relatório.

[...]

III.5 – IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)

III.5.1 - IVA indevidamente deduzido

De acordo com as regras previstas do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), para apuramento do imposto devido, os SP's deduzem o imposto que suportam nas suas operações a montante, nos termos previstos nos art.s 19º a 26º do mesmo Código.

III.5.1.1 – IVA relativo a comissões pela aquisição de vales de refeição

Conforme acima descrito no segundo parágrafo do ponto III.1.4 deste relatório, o SP deduziu IVA mencionado nas faturas emitidas pela entidade E...

SA, as quais têm subjacente a aquisição de *tickets restaurant* fornecidos mensalmente por esta entidade.

Também de acordo com a fundamentação explanada no mesmo ponto III.1.4 deste relatório, para a qual se remete, não se comprovou o destino dado pelo SP, aos vales de refeição que adquiriu nos períodos em análise, ficando estas aquisições sujeitas ao regime das despesas não documentadas.

Por conseguinte, em sede de IVA, no que respeita ao direito à dedução do imposto relativo às comissões cobradas pela aquisição dos vales de refeição, o respetivo IVA não é dedutível pois não se comprova serem serviços adquiridos pelo SP para realização das suas operações tributáveis – requisito exigido pelo n.º 1 do art. 20º do CIVA.

Por outro lado, as aquisições dos vales de refeição, configuram necessariamente despesas com alimentação, cujo direito à dedução de IVA é excluído nos termos do art. 21º, n.º 1 al. d) do CIVA.

➤ Período 2016

No período de 2016, o SP deduziu IVA relativo a comissões cobradas pela aquisição de vales de refeição, nos montantes descritos no Quadro LIII:

Quadro LIII

Conta	Data	Movimento	Descrição	Débito	Período
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	22-02-2016	2016-02-22 04 020161	V/Factura Nº	64,29	2016.02
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	21-03-2016	2016-03-21 04 030196	V/Factura Nº	71,21	2016.03
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	26-04-2016	2016-04-26 04 040226	V/Factura Nº	69,23	2016.04
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	27-05-2016	2016-05-27 04 050230	V/Factura Nº	69,23	2016.05
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	16-06-2016	2016-06-16 04 060131	V/Factura Nº	31,74	2016.06
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	20-07-2016	2016-07-20 04 070154	V/Factura Nº	39,56	2016.07
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	08-08-2016	2016-08-08 04 080067	V/Factura Nº	69,23	2016.08
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	21-09-2016	2016-09-21 04 090198	V/Factura Nº	29,90	2016.09
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	21-10-2016	2016-10-21 04 100157	V/Factura Nº	65,27	2016.10
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	17-11-2016	2016-11-17 04 110178	V/Factura Nº	93,96	2016.11
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	19-12-2016	2016-12-19 04 120145	V/Factura Nº	79,12	2016.12
Soma				682,74	

Em face do exposto, o IVA deduzido, relativo às comissões com aquisição de vales de refeição, no montante total de **682,74**, não confere direito à dedução, nos termos do disposto no art. 20º, n.º 1 do CIVA, encontrando-se IVA em falta nos termos do art. 27º, n.º 1 do mesmo Código.

➤ **Período 2017**

No período de 2017, verificou-se que o SP deduziu IVA relativo às comissões cobradas pela aquisição de vales de refeição, no montante total de 641,20, conforme lançamentos descritos no Quadro que LIV:

Quadro LIV

Conta	Data	Movimento	Descrição	Débito	Período
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	26-01-2017	2017-01-26 04 010208	V/Factura Nº	59,34	2017.01
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	22-02-2017	2017-02-22 04 020194	V/Factura Nº	36,57	2017.02
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	22-03-2017	2017-03-22 04 030139	V/Factura Nº	34,62	2017.03
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	20-04-2017	2017-04-20 04 040117	V/Factura Nº	51,92	2017.04
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	23-05-2017	2017-05-23 04 050156	V/Factura Nº	38,57	2017.05
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	26-06-2017	2017-06-26 04 060202	V/Factura Nº	44,51	2017.06
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	18-07-2017	2017-07-18 04 070157	V/Factura Nº	54,40	2017.07
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	08-08-2017	2017-08-08 04 080037	V/Factura Nº	93,96	2017.08
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	26-09-2017	2017-09-26 04 090146	V/Factura Nº	27,66	2017.09
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	20-10-2017	2017-10-20 04 100139	V/Factura Nº	57,36	2017.10
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	22-11-2017	2017-11-22 04 110126	V/Factura Nº	84,03	2017.11
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	19-12-2017	2017-12-19 04 120191	V/Factura Nº	50,44	2017.12
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	20-12-2017	2017-12-20 04 120196	V/Factura Nº	7,82	2017.12
Total				641,20	

Conforme fundamentação exposta neste ponto, o IVA deduzido, relativo às comissões com aquisição de vales de refeição, no montante total de **641,20**, não confere direito à dedução, nos termos do disposto no art. 20º, n.º 1 do CIVA, encontrando-se IVA em falta nos termos do art. 27º, n.º 1 do mesmo Código.

III.5.1.2 – Serviços faturados pela B... SGPS, SA

Estabelece o art. 19º do CIVA:

**1 - Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram:*

a) *O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;*

(...)

3 - Não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura."

Por sua vez o art. 20º, n.º 1 do CIVA determina que:

**1 - Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:*

a) *Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;*

(...)"

De acordo com o explanado supra no ponto III.1.5.1 **Serviços faturados pela B... SGPS**, a factualidade ali descrita demonstrou que os serviços faturados pela **B... SGPS** ao SP (**A... SA**), não têm subjacente a prestação efetiva/necessária de serviços pela **B... SGPS**, mas antes uma transferência de rendimento para a mesma, em função do volume de negócios da subsidiária **A... SA**, nos termos ali descritos, para cuja fundamentação se remete e se dá aqui por integralmente reproduzida.

Tal situação considerou-se admissível em termos de imposto sobre o rendimento, considerando o regime especial de tributação dos grupos de sociedades a que estão sujeitas estas entidades.

Contudo, em sede de IVA, nos termos previstos no art. 19º, n.º 1 al. a), só é dedutível o IVA pago pela aquisição de bens e serviços, que na situação em concreto, a efetiva existência está em crise, a partir de julho de 2017, data a partir da qual a única trabalhadora da **B... SGPS**, é também trabalhadora remunerada da **A... SA**, para além de Administradora, pelo que, o trabalho que lhe presta será ao abrigo desta relação contratual.

O art. 20º do CIVA é claro quanto ao facto de apenas ser dedutível o IVA de aquisições para realização de operações tributadas.

Não sendo credível que esta aquisição de serviços tenha sido efetivamente prestada pela **B... SGPS**, no segundo semestre de 2017, mas antes por via do trabalho dependente ao próprio SP, já remunerado, mais forçoso seria admitir que foi uma aquisição para a realização de qualquer tipo de operações tributadas ou não em IVA, pelo que, a sua dedução se mostra inviabilizada.

Refere claramente o n.º 3 do artigo 19.º do CIVA, que não é dedutível o imposto que resulte de operação simulada, sendo esta inexistente ou com intervenção de pessoas diversas das da operação subjacente, ou seja, os próprios administradores e trabalhadores remunerados do SP.

➤ **Período 2017**

Da análise realizada, verificou-se que no segundo semestre de 2017, o SP procedeu à dedução de IVA, mencionado nas faturas emitidas pela B... GPS, que referem os referidos serviços de apoio à gestão, nos períodos e montantes a seguir identificados:

Quadro LV

Conta	Data	Movimento	Descrição	Débito	Crédito	Descrição da fatura	Período de imposto
2432331-Outros Bens Serv - Nacionais - Normal	31-07-2017	2017-07-31 04 070172	V/Factura Nº	4 600,00	0,00	Apoio à gestão - Referente ao mês de Julho/17	2017.07
2432331-Outros Bens Serv - Nacionais - Normal	31-08-2017	2017-08-31 04 080175	V/Factura Nº	4 600,00	0,00	Apoio à gestão - Referente ao mês de Agosto/17	2017.08
2432331-Outros Bens Serv - Nacionais - Normal	30-09-2017	2017-09-30 04 090157	V/Factura Nº	6 900,00	0,00	Apoio à gestão - Referente ao mês de Setembro/17	2017.09
2432331-Outros Bens Serv - Nacionais - Normal	31-10-2017	2017-10-31 04 100172	V/Factura Nº	6 900,00	0,00	Apoio à gestão - Referente ao mês de Outubro/17	2017.10
2432331-Outros Bens Serv - Nacionais - Normal	30-11-2017	2017-11-30 04 110155	V/Factura Nº	11 500,00	0,00	Apoio à gestão - Referente ao mês de Novembro/17	2017.11
2432331-Outros Bens Serv - Nacionais - Normal	22-12-2017	2017-12-22 04 120127	V/Factura Nº	11 500,00	0,00	Apoio à gestão - Referente ao mês de Dezembro/17	2017.12
Total				46.000,00			

Dado que as faturas de suporte aos registos contabilísticos mencionam serviços de apoio à gestão cuja existência efetiva está colocada em causa, de acordo com a fundamentação expressa neste ponto e já defendida no ponto III.1.5.1, o respetivo IVA mencionado nas faturas não confere direito à dedução.

Em face do exposto, o IVA deduzido pelo SP nos montantes e períodos identificados no Quadro LV, não é dedutível, nos termos do disposto nos arts 19º, n.ºs 1 e 3 e 20º, n.º 1, ambos do CIVA, encontrando-se IVA em falta nos termos do art. 27º, n.º 1 do mesmo Código.

A conduta descrita neste ponto é punível a título de crime, pelo artigo 104º, n.º 2 alínea a) do RGIT.

III.5.1.3 - Serviços faturados pela C... SA

➤ **Período 2016**

Relativamente às operações acima descritas no ponto III.1.5.2, deste relatório, o SP deduziu IVA, no período de 2016, nos montantes a seguir discriminados:

Quadro LVI

Conta	Data	Movimento	Descrição	Débito	Crédito	Observações	Período de imposto
2432331-Outros Bens Serv.- Nacionais - Normal	02-11-2016	2016-11-02 04 110002	V/Factura N ^o	2.254,00	0,00	Serviços de assistência técnica - mês de novembro	2016.11
2432331-Outros Bens Serv.- Nacionais - Normal	02-12-2016	2016-12-02 04 120011	V/Factura N ^o	460,00	0,00	Serviço de apoio à gestão	2016.12
2432331-Outros Bens Serv.- Nacionais - Normal	02-12-2016	2016-12-02 04 120012	V/Factura N ^o	2.254,00	0,00	Serviços de assistência técnica - mês de dezembro	2016.12
2432331-Outros Bens Serv.- Nacionais - Normal	30-12-2016	2016-12-30 04 120171	V/Factura N ^o	575,00	0,00	Serviços de assistência técnica e ambiental	2016.12
Total				5.543,00			

Tendo em conta a fundamentação de facto expressa no ponto III.1.5.2, que se dá aqui por integralmente reproduzida, estando em crise a efetiva realização dos serviços aqui em causa, o IVA deduzido quanto aos mesmos, não é dedutível.

Por conseguinte, o IVA deduzido pelo SP nos identificados lançamentos não confere direito à dedução, nos termos do disposto nos art.s 19^o, n.º 1 e n.º 3 e 20^o, n.º 1 do CIVA, encontrando-se IVA em falta nos termos do art. 27^o, n.º 1 do mesmo Código.

➤ Período 2017

No que respeita às operações supra referidas no ponto III.1.5.2, com referência a 2017, verificou-se que, relativamente às mesmas o SP deduziu IVA nos montantes e períodos a seguir discriminados:

Quadro LVII

Conta	Data	Movimento	Descrição	Débito	Descrição da fatura	Período de imposto
2432331-Outros Bens Serv.- Nacionais - Normal	05-01-2017	2017-01-05 04 010008	V/Factura N ^o	2.254,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de janeiro/2017	2017.01
2432331-Outros Bens Serv.- Nacionais - Normal	01-02-2017	2017-02-01 04 020007	V/Factura N ^o	2.254,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de fevereiro/2017	2017.02
2432331-Outros Bens Serv.- Nacionais - Normal	01-03-2017	2017-03-01 04 030008	V/Factura N ^o	2.760,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de março/2017	2017.03
2432331-Outros Bens Serv.- Nacionais - Normal	03-04-2017	2017-04-03 04 040007	V/Factura N ^o	2.760,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de abril/2017	2017.04
2432331-Outros Bens Serv.- Nacionais - Normal	02-05-2017	2017-05-02 04 050002	V/Factura N ^o	2.760,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de maio/2017	2017.05
2432331-Outros Bens Serv.- Nacionais - Normal	01-06-2017	2017-06-01 04 060024	V/Factura N ^o	2.760,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de junho/2017	2017.06
2432331-Outros Bens Serv.- Nacionais - Normal	03-07-2017	2017-07-03 04 070014	V/Factura N ^o	2.760,00	Serviços de assistência técnica - referente ao mês de julho/2017	2017.07

2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	31-08-2017	2017-08-31 04 080176	V/Factura Nº	920,00	Comissão sobre o acompanhamento mensal do v/ cliente M...	2017.08
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	30-09-2017	2017-09-30 04 090158	V/Factura Nº	3.266,00	Comissão sobre o acompanhamento mensal do v/ cliente M...	2017.09
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	31-10-2017	2017-10-31 04 100173	V/Factura Nº	3.765,33	Comissão sobre o acompanhamento mensal do v/ cliente M...	2017.10
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	30-11-2017	2017-11-30 04 110157	V/Factura Nº	1.610,00	Comissão sobre o acompanhamento mensal do v/ cliente M...	2017.11
2432331-Outros Bens Serv.-Nacionais - Normal	22-12-2017	2017-12-22 04 120129	V/Factura Nº	2.116,00	Comissão sobre o acompanhamento mensal do v/ cliente M...	2017.12
Total				18.024,69		

De acordo com a factualidade descrita no ponto III.1.5.3 deste relatório, estando em causa a efetividade dos serviços faturados ao SP, o IVA deduzido nos montantes e períodos identificados no Quadro LVIII, não é dedutível, nos termos do disposto nos art.s 19º, n.ºs 1 e 3 e 20º, n.º 1, ambos do CIVA, encontrando-se IVA em falta nos termos do art. 27º, n.º 1 do mesmo Código.

A conduta descrita neste ponto é punível a título de crime, artigo 104º, n.º 2 alínea a) do RGIT.

45- Na sequência da acção inspectiva, a Requerente foi notificada das seguintes liquidações adicionais de IVA:

2016:

Período	Número Liquidação	Data Limite Pagamento	Valor
02/2016	2020	09.03.2020	64,29 €
03/2016	2020	09.03.2020	71,21 €
04/2016	2020	09.03.2020	69,23 €
05/2016	2020	09.03.2020	69,23 €
06/2016	2020	09.03.2020	31,74 €
07/2016	2020	09.03.2020	39,56 €
08/2016	2020	09.03.2020	69,23 €
09/2016	2020	09.03.2020	29,90 €
10/2016	2020	09.03.2020	65,27 €
11/2016	2020	09.03.2020	2.347,96 €
12/2016	2020	09.03.2020	3.368,12 €
TOTAL			6.225,74 €

2017:

Período	Número Liquidação	Data Limite Pagamento	Valor
01/2017	2020	09.03.2020	2.313,34 €
02/2017	2020	09.03.2020	2.290,57 €
03/2017	2020	09.03.2020	2.794,62 €
04/2017	2020	09.03.2020	2.811,92 €
05/2017	2020	09.03.2020	4.293,57 €
06/2017	2020	09.03.2020	5.565,64 €
07/2017	2020	09.03.2020	10.150,76 €
08/2017	2020	09.03.2020	8.373,96 €
09/2017	2020	09.03.2020	13.259,38 €
10/2017	2020	09.03.2020	13.482,69 €
11/2017	2020	09.03.2020	15.954,03 €
12/2017	2020	09.03.2020	16.434,26 €
TOTAL			97.724,74 €

46- A Requerente procedeu ao pagamento das referidas liquidações.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, bem como a prova testemunhal produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

a.

Começa a Requerente, por colocar em crise a correcção no montante de €1.323,94, referente ao IVA suportado com as comissões pela aquisição de vales de refeição, nos anos de 2016 e 2017.

Sustenta a Requerente que é legal a dedução do IVA suportado com as comissões pela aquisição de vales de refeição uma vez que “*são perfeitamente identificáveis todos os destinatários dos vales de refeição*”, encontrando-se, em seu entender, “*perfeitamente*

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

documentado nos respetivos «Mapas de Entidades Emitentes e Utilizadoras dos Vales de Refeição» elaborado pela Direção de Recursos Humanos”, o destino dado aos tickets.

Por sua vez, sustenta a AT, que não se mostra comprovada “*a afetação dos identificados vales/títulos de refeição, e respetivos beneficiários, não se comprova o destino que lhes foi dado*”, dado que “*observadas as folhas de vencimento dos trabalhadores apresentadas, não consta menção de que o subsídio de alimentação seja pago por meio de vale de refeição, sendo o mesmo pago em numerário*” e que “*o mapa apresentado pelo SP, constituído por 53 páginas, não constitui nem comprova os montantes atribuídos, pois dos mesmos não consta qualquer assinatura dos beneficiários e do recibo de vencimento não consta a sua atribuição, pelo que, desconhecem-se os titulares efetivos dos mesmos*”.

A questão a decidir consiste, portanto, em saber se o IVA suportado com a aquisição de tickets de refeição, corresponde, efectivamente, a IVA dedutível.

Na esteira do Ac. do STA, de 21-04-2010, Proc. n.º 0619/09² “*cabe notar que os vales ou tickets de refeição são títulos de pagamento de refeições, isto é, são títulos que se destinam a ser utilizados na aquisição e pagamento de refeições ou de outros produtos disponibilizados pelos estabelecimentos de restauração aderentes a esse sistema de pagamento. Através de tal sistema possibilita-se ao titular do ticket a escolha do estabelecimento onde pretende fazer a refeição ou comprar determinados produtos alimentares, utilizando o vale como meio de pagamento, de modo que a refeição ou produto comprado seja pago por aquele que concedeu ou facultou o título*”.

Pelo que a aquisição destes vales consiste na mera troca de meios de pagamento (dinheiro por vales), só havendo despesa no momento em que a refeição é consumida e paga com a entrega do título ao estabelecimento fornecedor.

Isto é, os vales ou títulos de refeição são “dinheiro” e a sua mera detenção não implica a verificação de qualquer encargo ou custo, o qual só ocorre quando eles são utilizados.

Os tickets de refeição tratam-se, de facto, de títulos ao portador, de natureza fungível, não sendo identificável o utilizador só pelo mero funcionamento do título.

² Disponível em www.dgsi.pt

De modo a demonstrar que os tickets de refeição se destinaram aos seus funcionários, a Requerente juntou quer em sede de inspecção tributária, quer em sede de processo arbitral, um mapa, referente a cada período (2016 e 2017), onde efectuou o registo mensal dos tickets de refeição do qual constava: número de ordem, nome do trabalhador, valor do ticket atribuído, número de tickets atribuídos, valor total dos tickets atribuídos e uma coluna destinada à assinatura do trabalhador.

Sucedendo, porém, que a coluna relativa à assinatura dos trabalhadores não se encontra preenchida, o que conjugado com o facto de os recibos de vencimento mencionarem que o subsídio de refeição era pago em numerário e não através de vales de refeição, não permite concluir que os vales de refeição tenham sido efectivamente adjudicados aos trabalhadores da Requerente.

Pretendendo a Requerente fazer valer-se do direito à dedução do IVA suportado com a aquisição de tickets de refeição, sempre seria necessário que a Requerente tivesse meios de controlo adequados, nomeadamente, através da assinatura do mapa do registo mensal de tickets de refeição pelos trabalhadores, para sustentar o direito à dedução de que se arroga.

Estando em causa o direito à dedução do IVA, é sobre a Requerente que recai o ónus da prova dos pressupostos que legitimam a dedução. Ora, não tendo a Requerente exibindo quaisquer documentos/elementos comprovativos do destino que foi dado aos aludidos títulos de refeição, ignorando-se com quem e onde foram utilizados, que pessoas ou entidades receberam esses vales e quais os estabelecimentos que os arrecadaram como meio de pagamento, sempre se deverá concluir que a Requerente não satisfaz o ónus da prova que sobre si impendia pelo que, improcede nesta parte, o pedido arbitral.

*

b.

As três restantes questões a dirimir no presente processo arbitral, estão relacionadas com a matéria da dedutibilidade do IVA constante de facturas emitidas por entidades relacionadas com a Requerente, nos anos de 2016 e 2017.

Na ordem em que são apresentadas pela Requerente, as questões dizem respeito à não aceitação da dedutibilidade do IVA:

- i. das facturas emitidas pela B... SGPS;
- ii. das facturas emitidas pela C..., SA;
- iii. das facturas emitidas pela D..., Lda

Todas as estas questões se reconduzem à problemática mais geral da dedutibilidade do IVA, regulada, em primeira linha pelo artigo 19.º do Código do IVA que, no exercício em questão, apresentava a seguinte redacção:

Artigo 19.º

Direito à dedução

1 - Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram:

a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;

b) O imposto devido pela importação de bens;

c) O imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços abrangidas pelas alíneas e), h), i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º;

d) O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham facturado o imposto;

e) O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com o n.º 6 do artigo 15.º

2 - Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo:

a) Em faturas passadas na forma legal;

b) No recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação, bem como em documentos emitidos por via eletrónica pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos quais constem o número e a data do movimento de caixa.

c) Nos recibos emitidos a sujeitos passivos enquadrados no «regime de IVA de caixa», passados na forma legal prevista neste regime.

3 - Não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura.

4 - Não pode igualmente deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada.

5 - No caso de faturas emitidas pelos próprios adquirentes dos bens ou serviços, o exercício do direito à dedução fica condicionado à verificação das condições previstas no n.º 11 do artigo 36.º.

6 - Para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passadas na forma legal as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos.

7 - Não pode deduzir-se o imposto relativo a bens imóveis afectos à empresa, na parte em que esses bens sejam destinados a uso próprio do titular da empresa, do seu pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma.

8 - Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação.”

Como tem sido jurisprudência uniforme e, quando a liquidação adicional de IVA tem por fundamento o não reconhecimento das deduções declaradas pelo contribuinte, compete à AT fazer a prova de que estão verificados os pressupostos legais legitimadores da sua actuação, ou seja, assentando o juízo da AT na consideração de que as operações e o valor a que se referem as facturas em causa não correspondem à realidade, terá de demonstrar a existência de indícios sérios de que as operações referidas nas facturas foram simuladas.

Com efeito, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 16-12-2004, proferido no processo 00272/04:

“9.- Em obediência ao princípio da legalidade, que tem como consequência o princípio da verdade material, a AF só deverá proceder à liquidação adicional com o fundamento dito em II) se, no exercício dos poderes que lhe competem de controlo da veracidade dos elementos declarados, conclui seguramente, com base nos factos - índice que apurou, que às facturas em causa não correspondem serviços realmente prestados e, conseqüentemente, que o contribuinte não podia deduzir, como deduziu, o IVA nela mencionado (cfr. art. 19º, n.º 3, do CIVA).

10.- *A única forma de o contribuinte conseguir a anulação deste acto com base em violação de lei por erro nos pressupostos de facto é fazer prova de factualidade que permita por em causa aquela conclusão.*

11.- *Cabe à administração fiscal demonstrar a existência da declaração formal fundamentadora do seu juízo subjectivo quanto à existência de deduções superiores às devidas e provar a pertinência desse juízo, pela enunciação de elementos fáctico - jurídicos convincentes da adequação e correcção desse juízo, o que se alcança através da enunciação de indícios sérios (que traduzam uma probabilidade elevada) de que as operações referidas nas facturas cujo IVA foi deduzido são simuladas.*

12.- *Não logrando a AT fazer a prova do bem fundado da formação do seu juízo, isso tem de ser valorado contra ela e é obstativo da análise sobre se a impugnante logrou ou não provar, em tribunal, a existência dos factos tributários que subjazem à dedução de imposto que efectuou.*

13.- *Por força do disposto no n.º 3 do art.º 19.º do CIVA, não poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente.*

14.- *Esse princípio vai na linha de defesa dos interesses da Fazenda sendo seu escopo fundamental a manutenção da cadeia das deduções ao frustrar as tentativas de obtenção da dedução de imposto não suportado mediante a exigência de facturas de aquisição de bens e serviços pelos sujeitos passivos, travando o passo à evasão fiscal.*

15.- *Não se pode considerar que a AT recolheu indícios suficientes de que os serviços titulados por facturas emitidas não foram efectivamente prestados, na situação em que a inspecção tributária conclui que tais facturas eram de favor, com fundamento apenas de que o fornecedor estava indiciado como emitente de facturas falsas e de não entregar as declarações de IVA.*

16.- *Tais circunstâncias não podem haver-se como indícios suficientes para suportar a conclusão retirada pela administração já que, não só o facto de alguém estar indiciado pela prática de um crime não significa que, efectivamente, o tenha praticado, como a imputada emissão de facturas de favor, não implica que essa seja a sua única "actividade" pois pode emitir facturas de favor numas circunstâncias e facturas que titulam operações reais, noutras,*

sendo que o facto de não entregar as suas declarações de IVA, não significa necessariamente que não exerça a sua actividade e, inclusivamente, liquide o IVA nos termos legais.

17.- E a AT não cumpre o dever que sobre si impendia de recolher indícios sérios e credíveis de que os serviços em questão não foram prestados quando pela contribuinte foi feita a apresentação dos comprovativos dos pagamentos dos valores constantes nas facturas emitidas pelo fornecedor em causa, inexistindo fundamento minimamente aceitável para as correcções levadas a cabo.”

Entende-se pois que a AT tem o ónus de demonstrar a factualidade que a levou a desconsiderar uma determinada operação que se encontre relevada na contabilidade do contribuinte, factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte (atento o princípio da declaração e da veracidade da escrita vigente no nosso ordenamento jurídico), só então passando a competir ao contribuinte o ónus de prova de que as operações se realizaram efectivamente.

Chegados aqui, importa saber se os indícios recolhidos pela AT constituem fundamentos suficientes, claros, sérios e congruentes para concluir que as relações comerciais entre a Requerente e outras sociedades do grupo emitentes das facturas em causa são destituídas de fundamento económico.

*

i.

A Requerente coloca em crise a desconsideração do IVA suportado nas facturas emitidas pela B..., SGPS, nos anos de 2016 e 2017, relativas a serviços de apoio à gestão.

Para fundamentar esta correcção, sustenta a AT que *“considerando que a única trabalhadora da B... SGPS é a Administradora do SP (A..., SA), no período em que foram faturados os serviços, não havendo aquisição de serviços externos pela B... SGPS, não é credível que tais serviços de apoio à gestão, tenham sido efetivamente prestados, nos referidos montantes, pela B... SGPS, partir de julho de 2017, inclusive, momento a partir do qual o SP – A..., SA, paga também remuneração pelo trabalho dependente da sua administradora”*.

Entende a Requerente que *“tal argumento, por si só, não pode de forma alguma “abalar” a realidade das operações e a veracidade da faturação”*.

Conforme resulta do relatório de inspeção e da reposta apresentada pela AT em sede de processo arbitral, toda a sua argumentação se funda na circunstância de a única trabalhadora da B... SGPS ser também administradora da Requerente.

Ora, a circunstância da administradora da Requerente ser a única trabalhadora da B... SGPS, não permite, por si só, concluir que os serviços prestados pela B... SGPS fossem, na realidade, prestados pela administradora da Requerente, no âmbito dessas funções, e, menos ainda, que o fossem até certo ponto (Outubro de 2016), deixando de o ser por a pessoa em questão ter passado a auferir remuneração ao serviço da Requerente.

Com efeito, nada, por princípio, impede que uma pessoa preste serviços à sua entidade patronal, ou a outra entidade com a qual tenha uma relação jurídica remunerada (como funções de administração), fora do âmbito, ou a outro título que não o, da relação laboral ou outra relação jurídica remunerada.

Já a circunstância, também anotada pela AT a este propósito, de, no caso, se verificar a existência de relações especiais, não é legitimadora da conclusão de os serviços não terem sido prestados, mas, apenas, da aplicação do regime de preços de transferência, nos termos e condições fixados no CIRC.

Acresce ainda que resulta dos factos provados que as funções da Sra. G..., na Requerente, passavam apenas pela operacionalização das questões de tesouraria correntes.

Por outro lado, conforme resulta dos factos provados, os serviços em causa foram executados pelo Sr. H..., ex-administrador e ex-accionista do grupo I..., que apesar da sua saída da administração da Requerente, no ano de 2016, continuou a prestar apoio nos assuntos relacionados com a gestão, o planeamento, a consultoria fiscal e financeira, a estratégia e o controlo.

Conclui-se, assim, que não logrou a AT reunir indícios sérios e credíveis de que as facturas emitidas pela B... SGPS à Requerente não titulam verdadeiras prestações de serviços pelo que, é ilegal a correcção efectuada devendo proceder, nesta parte, o pedido arbitral.

*

ii.

A Requerente coloca também em crise a correcção efectuada pela AT no sentido de desconsiderar como dedutível, o IVA contido nas facturas emitidas pela C..., SA, nos períodos de 2016 e 2017.

Avança a Requerente que os serviços facturados pela C..., S.A. correspondem a serviços efetivamente prestados, tendo a Requerente contratado aquela empresa *“para que através de avença mensal, lhe desse apoio na análise de viabilidade de construção de unidades industriais, que começou por ser uma unidade de grés, e que mais tarde se transformou numa unidade de barro vermelho”*.

Por sua vez, no entender da AT, *“no que respeita ao Sr. F..., sendo o mesmo Administrador da A..., SA e auferindo salário nessa qualidade pago por esta entidade, todo o trabalho prestado à mesma será ao abrigo desta relação contratual, não fazendo sentido, este órgão social, prestar serviço a uma entidade terceira para esta faturar este serviço à entidade da qual é administrador e remunerado nessa qualidade”* e, no que respeita à Sra. G..., *“importa referir que, a mesma é simultaneamente, Vice-Presidente do Conselho de Administração do SP (A..., SA) a partir de setembro de 2016, apesar de auferir rendimento do trabalho dependente pago por esta sociedade, a partir de julho de 2017, inclusive”*, pelo que *“não faz sentido a aquisição de serviços adicionais de apoio à gestão a outra entidade relacionada, neste caso a C..., SA, até porque os serviços apenas poderiam ser realizados pela mesma trabalhadora”*.

Uma vez mais, a AT alicerça a sua fundamentação única e exclusivamente na circunstância do Sr. F... ser o único trabalhador da sociedade prestadora dos serviços e ser também administrador da Requerente e da Sra. G... ser simultaneamente Administradora da C..., SA e Vice-Presidente do Conselho de Administração da Requerente.

Esta circunstância não é suficiente para, por si só, se considerar estarem reunidos indícios sérios que os serviços que constam das facturas não foram efetivamente prestados por aquela entidade. À luz das regras da experiência comum, é perfeitamente possível que, para além do trabalho que desenvolvem enquanto administradores da Requerente, prestem também, através de outra empresa, outros serviços para a Requerente, motivo pelo qual, para que a AT ilidisse a presunção de veracidade de que beneficiam a contabilidade e declarações da Requerente, teria de ter reunido indícios adicionais.

Acresce que, resulta da matéria de facto provada que era o Sr. F... quem executava os serviços prestados pela C..., SA, sendo que o trabalho que desenvolvia era efectuado ao fim de semana e que incluía o serviço de análise à matéria-prima, preparação da pasta e formação das peças.

Face ao exposto, não será de acolher o juízo da AT segundo o qual os serviços facturados pela C..., SA à Requerente não foram efetivamente prestados, motivo pelo qual, procede, nesta parte, o pedido arbitral.

*

iii.

Por fim, invoca a Requerente a ilegalidade da correcção efectuada pela AT no sentido de desconsiderar o IVA suportado nas facturas emitidas pela D..., Lda, por entender que os serviços titulados nas facturas não foram efetivamente prestados por aquela entidade.

Sustenta Requerente que *“embora o Sr. L... tenha renunciado à gerência da sociedade em Agosto de 2016, antes desta data desenvolveu várias acções no sentido de angariar um importante cliente para a Requerente – a M... – com presença em vários países como Austrália, EUA, Europa e Canadá”* e que *“embora as acções junto do cliente se tenham desenvolvido antes da sua saída, os negócios respetivos só se fecharam após a sua saída, razão pela qual a faturação destas comissões sucedera apenas com data posterior à sua saída”*.

Por sua vez, no entender da AT *“o Acordo de Agenciamento de serviços apresentado, menciona que a D..., Lda tem a sua atividade de representações e procurement de clientes fornecedores e produtos e intermediação de negócios em mercados internacionais, concretamente por via da atividade do seu sócio gerente, senhor L..., natural e residente no Reino Unido. Contudo, e conforme já referido, de acordo com a Certidão Permanente da D..., Lda, o Sr. L... integrou a gerência da sociedade entre 13-10-2014 e 16-10-2016, data em que renunciou à gerência”*, concluindo que *“dos dois trabalhadores que a empresa tinha ao seu serviço em 2017, apenas o gerente, Sr. F..., estaria eventualmente em condições de prestar o serviço de agenciamento do SP. No entanto, tal não é crível pois o mesmo é Administrador e auferir vencimento pago mensalmente pelo SP, pelo que, o trabalho que lhe presta, será ao abrigo dessa relação contratual”*.

A AT não coloca em causa o acordo de agenciamento de serviços do qual constava a contratação pela Requerente à D... de serviços de representação e *procurement* de clientes fornecedores e produtos e intermediação de negócios em mercados internacionais. O que a Requerida sustenta é que uma vez que o Sr. L... renunciou à gerência em 2016 e as facturas dizem respeito ao ano de 2017, aquele serviço não pode ter sido prestado por este.

De facto, da leitura conjugada do disposto nos artigos 36.º, n.º 1, alínea a) e 7.º, n.º 1, alínea b) ambos do Código do IVA, a factura deve ser emitida o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento da realização da prestação de serviços. Porém, a AT nada alega quanto à circunstância de a factura ter sido emitida para além deste prazo, nem fundamenta, nesses termos, a correcção ora em apreço.

Daí que, resultando provado que as acções desenvolvidas pelo Sr. L... junto do cliente tiveram lugar antes da renúncia, por parte deste, à gerência da sociedade, e que os respectivos negócios só se fecharam após a sua saída, da sociedade, nada obsta à dedução do IVA suportado pela Requerente na aquisição de serviços à D..., Lda, não sendo de acolher o juízo da AT segundo o qual os serviços facturados pela D..., Lda à Requerente não foram efetivamente prestados, motivo pelo qual, procede, também nesta parte, o pedido arbitral.

Quanto ao pedido acessório de restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, formulado pela Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta a liquidação adicional anulada é de considerar imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que praticou por sua iniciativa os actos julgados ilegais.

Tem, pois, direito a Requerente a ser reembolsada da quantia que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força do acto anulado e, ainda, a ser indemnizada do pagamento indevido através de juros indemnizatórios, desde a data do pagamento indevido, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar improcedente o pedido arbitral quanto à anulação das liquidações na parte referente à desconsideração do IVA suportado com os tickets de refeição;
- b) Julgar procedente o pedido arbitral na parte correspondente à desconsideração do IVA suportado com os serviços adquiridos à B... SGPS, à C..., SA e à D..., Lda, anulando, nessa medida, as liquidações de imposto e juros relativas aos períodos 11 e 12/2016M e 1 a 12/2017M;
- c) Condenar a AT na devolução do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima indicados.
- d) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de € 40,00, a cargo da Requerente, e de € 3.020,00, a cargo da Requerida.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €103.950,48, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de Novembro de 2021

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Arlindo José Francisco)

O Árbitro Vogal

(José Coutinho Pires)