

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 260/2022-T

Tema: IRC – Dedutibilidade de gastos com serviços intra-grupo. DLRR – conceito de “investimento inicial”.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (presidente), Dra. Cristina Maria da Costa Pinto e Dr. Sérgio Santos Pereira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o presente Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A... UNIPessoal LDA., NIPC ...**, com sede social no ..., Vila ... (“**Requerente**”), tendo sido notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2021 ..., de 24-11-2021, relativa ao exercício de 2017, assim como da respetiva liquidação de juros compensatórios (com o n.º 2021 ...) e da demonstração de acerto de contas identificada sob o documento n.º 2021 ..., com o valor a pagar de € 236.305,27 e data limite de pagamento em 13-01-2022, veio, em 13-04-2022, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, na alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º, na alínea a) no n.º 2 do artigo 6.º, e nos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“**RJAT**”), em conjugação com o artigo 95.º da LGT e com o artigo 99.º do CPPT, requerer a constituição de Tribunal Arbitral Coletivo e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“**PPA**”) com vista à declaração de ilegalidade e anulação do atos tributários *supra* identificados, à restituição do montante de € 236.305,27 e à condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios sobre este valor.

2. É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “AT” ou “Requerida”).
3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 14-04-2022 e seguidamente notificado à Requerida.
4. Em conformidade com o disposto nos artigos 6.º, n.º 2, alínea a), e 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os ora signatários como árbitros, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. As partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.
6. O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 23-06-2022.
7. Em 11-09-2023, a Requerida apresentou a sua Resposta e remeteu o processo administrativo.
8. Por despacho de 03-10-2022, o Tribunal Arbitral convidou as Partes a pronunciarem-se sobre a necessidade de realização da reunião do artigo 18.º do RJAT e de alegações finais escritas.
9. A Requerida e a Requerente prescindiram da reunião do artigo 18.º do RJAT e de alegações finais escritas em 07-10-2022 e 10-10-2022, respetivamente.
10. Em 19-10-2022, a Requerente procedeu ao pagamento da taxa arbitral subsequente.
11. O Tribunal prorrogou o prazo para prolação da Decisão Arbitral, por dois meses, nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, em 21-12-2022, 23-02-2023 e 21-04-2023.

II. SANEAMENTO

12. O PPA apresentado em 13-04-2022 é tempestivo porquanto apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, a contar do termo do prazo para

- pagamento da liquidação adicional de IRC n.º 2021 ..., de 24-11-2021 (ou seja, a contar de 13-01-2022), nos termos do artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT.
13. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.
14. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, e estão devidamente representadas (cf. artigo 4.º, e n.º 2 do artigo 10.º do RJAT, artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).
15. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções. Assim, passa-se à apreciação e decisão do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1. Factos provados

16. Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
- (a) A Requerente exerce uma atividade de fabricação de guarda-sóis e chapéus de chuva, dispondo de uma unidade fabril em Vila ..., desempenhando também a função de distribuição no mercado nacional (cf. Relatório Final de Inspeção Tributária junto ao PPA como Documento 4).
- (b) A Requerente integra o Grupo B..., com presença em Portugal e em Espanha, que se dedica essencialmente ao fabrico de guarda-chuvas (cf. Relatório Final de Inspeção Tributária junto ao PPA como Documento 4).
- (c) Nos exercícios de 2015, 2016 e 2017, a Requerente realizou os seguintes investimentos:

	<i>Fatura</i>	<i>Data</i>	<i>Fornecedor</i>	<i>Valor</i>
Molde Pata-Quatro				

	FAC 16/16	18-12-2016	...	21.250,00
	Fac 15/86	04-11-2015	...	21.250,00
				42.500,00
Molde Niveladores de Mesa				
	FAC 16/18	24-02-2016	...	3.500,00
			...	

Molde cadeira Buondi				
	FAC 16/20	29-02-2016	...	51.666,66
	FAC 16/22	15-03-2016	...	51.666,66
	FAC 16/29	13-04-2016	...	51.666,66
				154.999,98

Cabine Pintura	9130362672	29-06-2016	...	60.300,00
----------------	------------	------------	-----	-----------

Molde cadeira Fado				
	FAC 16/78	16-10-2016	...	51.666,66
	FAC 17/35	12-04-2017		51.666,66
	FAC 17/58	27-06-2017		51.666,66
				155.000,00

Atornillador Neumatico				
	17/729	31-10-2017	...	9.413,41

(cf. alegado pela Requerente e não contestado pela Requerida).

- (d) Entre 23-03-2021 e 19-11-2021, a AT conduziu um procedimento inspetivo externo relativamente ao IRC do exercício de 2017 da Requerente, tendo o dito procedimento sido credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2019..., emitida a 14-10-2019 (cf. Relatório Final de Inspeção Tributária junto ao PPA como Documento 4).
- (e) Em 19-11-2021, a Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária, nos termos do qual a sua matéria coletável em sede de IRC do ano de 2017 foi corrigida em € 647.930,08, e o imposto devido corrigido em € 57.807,00:

IRC – Correção à matéria coletável			
Declaração Modelo 22	Correções aritméticas	Capítulo	2017
Declaração inicial submetida pelo sujeito passivo		-	1.068.726,11€
Valores apurados pela inspeção:	Lucro tributável		
• Campo 731		III – 1.4.2.	606.600,00€
• Campo 731		III – 1.5.	35.227,36€
• Campo 744		III – 1.6.4.	6.102,78€
Valor da correção aritmética			647.930,08€

IRC – Correção ao imposto			
Declaração Modelo 22	Correções aritméticas	Capítulo	2017
Declaração inicial submetida pelo sujeito passivo			0,00 €
Valores apurados pela inspeção	Dedução à coleta	III – 2.3.	
• Campo 372 – reposição de benefícios fiscais			41.404,95€
• Campo 366 – juros compensatórios			16.402,04 €
Valor da correção aritmética			57.807,00€

(cf. Relatório Final de Inspeção Tributária junto ao PPA como Documento 4).

(f) O referido Relatório Final de Inspeção Tributária fundamenta estas correções da seguinte forma:

III – 1.4. ACORDOS CELEBRADOS ENTRE ENTIDADES RELACIONADAS - ANÁLISE DOS SERVIÇOS INTRAGRUPU

A legislação fiscal portuguesa de preços de transferência permite a celebração deste tipo de acordos, os quais se encontram previstos nos artigos 11.º e 12.º da Portaria 1446-C/2001 e nos princípios orientadores da OCDE (2010).

Em grande parte dos grupos de empresas existem serviços de suporte nomeadamente de ordem administrativa, técnica, financeira ou comercial que se concentram apenas numa entidade.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 12.º da Portaria 1446-C/2001, existe um acordo de prestação de serviços “quando uma entidade membro de um grupo disponibiliza ou realiza para outros membros do mesmo um amplo conjunto de atividades, designadamente de natureza administrativa, técnica, financeira ou comercial”. Este conjunto de atividades, na sua maioria, engloba os serviços de gestão, jurídicos, contabilísticos e fiscais, de coordenação, entre outros.

Segundo o n.º 2 do referido artigo, a aplicação do princípio da plena concorrência na prestação de serviços intragrupo exige que a atividade prestada tem que acrescentar valor, ou seja, um valor económico que justifique ao membro do grupo que dele é destinatário, o pagamento de um preço ou a assunção de um encargo que este estaria disposto a pagar ou a assumir em relação a uma entidade independente.

Assim, existem duas problemáticas nesta vertente, nomeadamente, saber se houve ou não efetivamente uma prestação de serviços intragrupo e se existe coerência/conformidade com o preço dos serviços regidos pelo princípio de plena concorrência.

Para se poder efetivar essa análise, e segundo o regime de preços de transferência que vigora a nível nacional, é necessário que este tipo de serviço esteja fundamentado e justificado, necessitando a entidade beneficiária de fazer prova que irá tirar vantagens, aplicadas na prossecução da sua atividade, dos serviços que lhe foram prestados por outra entidade do grupo.

Face ao referido, seguidamente, far-se-á a análise dos contratos celebrados e a vigorar intragrupo.

Do Dossier dos Preços de Transferência, apresentado pelo sujeito passivo (Anexo I), retira-se a seguinte informação relacionada com os serviços intragrupo:

Na estrutura organizacional no Grupo B... durante 2017, os recursos humanos nem sempre têm vínculo laboral na entidade que, em determinado momento, necessita das atividades que realizam.

Assim, uma vez que a C... SA, a D... e a E... ES possuem os meios humanos disponíveis para as atividades necessárias à A... PT, e assim com valor económico justificado, durante 2017 operaram acordos intragrupo.

Nesta secção analisa-se a operação de cedência de pessoal da C... SA; A... PT, em função das necessidades desta última, conforme detalhado no ANEXO VI.

A operação de prestação de serviços de gestão administrativa, contabilística financeira e de direção, que a D... desempenha a favor da A... PT, encontra-se detalhada no ANEXO VI.

E igualmente, a operação de cedência de pessoal da E... à A... PT, em função das necessidades desta última, que consistem na assistência e serviços de gestão administrativa, contabilística, tributária, financeira e de direção, que se encontra detalhada no ANEXO VI.

Imagem 3 - Fonte: Dossier de Preços de Transferência 2017, apresentado pelo sujeito passivo.

III – 1.4.1. CONTRATOS CELEBRADOS ENTRE O SUJEITO PASSIVO E AS EMPRESAS DO GRUPO

III – 1.4.1.1. CONTRATO CELEBRADO ENTRE O SUJEITO PASSIVO E A C... SA

Em 02-01-2009, foi celebrado um contrato escrito entre o sujeito passivo e a C... SA, com sede em Vigo (Anexo II). O contrato foi assinado por uma única pessoa, isto é, pelo representante de ambas as partes – F... . Trata-se de um contrato de "arrendamento de serviços", que, na sua primeira cláusula, prevê que o sujeito passivo contrata com a empresa C... SA, a realização, mediante arrendamento de serviços, os serviços que consistem na execução de todos os trabalhos conducentes à confeção de guarda-sóis, móveis de terraço e jardim, almofadas para móveis, bem como quaisquer trabalhos administrativos e de gestão que se façam necessários. A quarta cláusula do contrato estipula o preço acordado entre as partes, definindo que o preço dos serviços contratados se fixa em 100% dos custos empresariais do pessoal cedido, exceto os derivados dos trabalhos administrativos e de gerência que serão de 25% do mesmo custo, que se repercute numa fatura mensal e numa regularização no final do ano.

No ano de 2017, o sujeito passivo, contabilizou na conta SNC "626820002 – Serviços Intercompanhia – UE" o valor total de 606.600,00€, referente aos gastos associados aos contratos celebrados intragrupo (Anexo III).

Relativamente ao contrato em análise, neste ponto do relatório, foram efetuados 12 registos contabilísticos na conta SNC referida: um lançamento mensal de 25.400,00€, nos meses de janeiro a outubro e em dezembro; e um lançamento anual de 52.600,00€, no mês de dezembro. Estes lançamentos totalizam 332.000,00€, que corresponde ao valor total das faturas emitidas pela C... SA à A... Portugal, referentes a este contrato.

A empresa Ezepeita SA contou com 9 a 10 trabalhadores fixos ao longo do ano de 2017 (Anexo IV):

N.º Func.	Nome	Departamento	Trabalho em dias em		Categoria (receba venc.)	Observações
			Portugal	Espanha		
1	...	Almofadas	246	0	D - Encargad	
2	...	Oficina	-	-		Até junho 2017
3	...	Armazém	246	0	C1 - 1 Ofici	
4	...	Oficinas	62	184	C1 - 1 Ofici	
5	...	Oficina	62	184	B1 Especial	
6	...	Corte	246	0	C1 - 1 Ofici	
7	...	Confieção	246	0	C2 - 2 Ofici	
8	...	Oficina	246	0	F - Jefe SU	
9	...	Almofadas	246	0	C13 Encarg	
10	...	Produção, Oficina (luter)	246	0	C2 - 1 Ofici	

Quadro 4 - Fonte: Documentos apresentados pelo sujeito passivo, no âmbito do procedimento inspetivo.

De acordo com o mapa resumo dos custos anuais a imputar pelo pessoal cedido em 2017, apresentado pelo sujeito passivo, retira-se (Anexo V):

N.º Func.	Nome	Salário anual	Seg. Social anual	Custo total empresa	Custo deslocamento Portugal	% Tempo em Portugal
1	...	22.622,91€	7.142,63€	29.765,54€	29.765,54€	100%
3	...	30.099,79€	9.467,67€	39.567,46€	39.567,46€	100%
4	...	23.264,34€	7.313,77€	30.478,11€	10.178,11€	73%
5	...	21.430,96€	6.385,08€	27.796,04€	6.549,01€	15%
6	...	28.530,72€	8.017,70€	37.551,42€	37.551,42€	100%
7	...	20.118,76€	6.328,45€	26.447,21€	26.447,21€	100%
8	...	61.646,18€	14.826,35€	76.472,53€	76.472,53€	100%
9	...	22.276,77€	2.274,81€	24.551,58€	24.551,58€	100%
10	...	22.846,76€	7.189,27€	30.136,03€	30.136,03€	100%
Total		252.720,17 €	70.045,73 €	322.765,90 €	301.918,87 €	

Quadro 5 - Fonte: Documentos apresentados pelo sujeito passivo, no âmbito do procedimento inspetivo.

Deste resumo ressalta o facto da trabalhadora apresentar a percentagem de tempo em Portugal de 75%, mas o número de dias que consta na declaração assinada pela mesma refere que em Portugal trabalhou 62 dias (dos 246), que corresponde a 25% do tempo. O custo total imputado relativo a esta trabalhadora é de 75%, quando o contrato celebrado só prevê a imputação de 100% ou 25%, dos custos, em função do tipo de trabalho prestado.

Além disso ao total anual calculado foi acrescida uma margem de 10% que não consta prevista no contrato (anexo II), que corresponde a um aumento de 30.000€ (anexo V).

A cláusula oitava do contrato prevê que "em nenhum caso a empresa PT será responsável por indemnizações legais ou pactuadas individual ou coletivamente, nem por horas extraordinárias, subsídios e outros conceitos extrassalariais, nem por pagamentos em atraso de salários que a empresa é devida por qualquer conceito aos seus trabalhadores".

Assim, procedeu-se à elaboração de um mapa resumo com todos os custos salariais a considerar como custo do trabalhador a imputar à empresa A... Portugal, com base nos recibos de vencimento apresentados, relativos aos trabalhadores deslocados para Portugal no ano 2017, onde se desconsideraram as remunerações extrassalariais (gratific. volunt. absorvível; dietas; horas extras; plus actividade; plus toxicidade – peligrosidad; p.p.p. extra (finiquito)).

De acordo com o mapa resumo dos custos anuais a imputar pelo pessoal cedido em 2017, calculado pela inspecção, com base nos recibos de vencimento, retira-se:

Mês	Mês do trabalhador cedido									

1	2.127,74 €	2.217,23 €	2.054,62 €	1.992,28 €	2.216,06 €	1.790,35 €	4.890,35 €	1.535,93 €	1.731,46 €	
2	2.155,41 €	2.061,64 €	2.024,82 €	2.028,05 €	1.899,76 €	1.616,31 €	4.890,34 €	1.305,05 €	1.070,77 €	
Aluguer	77,68 €	77,72 €	28,33 €	25,79 €	29,68 €	23,33 €	- €	20,00 €	23,55 €	
3	2.155,41 €	2.279,34 €	2.027,01 €	2.008,05 €	2.489,28 €	1.816,71 €	4.890,34 €	1.562,16 €	1.934,79 €	
4	2.155,41 €	2.217,15 €	2.087,00 €	2.008,05 €	2.433,36 €	1.759,87 €	4.890,34 €	1.370,29 €	1.742,37 €	
5	2.155,41 €	2.368,19 €	2.087,01 €	2.008,05 €	2.478,72 €	1.818,24 €	4.890,34 €	1.568,28 €	2.723,00 €	
6	2.155,41 €	2.183,85 €	2.087,01 €	2.008,05 €	2.424,34 €	1.833,36 €	4.890,34 €	1.559,95 €	1.860,58 €	
extra	1.500,20 €	1.472,40 €	1.477,54 €	1.302,88 €	1.336,72 €	1.258,20 €	1.003,70 €	1.488,07 €	2.296,48 €	
7	2.155,41 €	2.443,14 €	2.087,01 €	2.008,05 €	2.480,88 €	1.817,79 €	4.890,34 €	1.308,93 €	2.059,87 €	
8	2.155,41 €	2.371,05 €	2.087,01 €	2.008,05 €	2.480,88 €	1.817,79 €	4.890,34 €	1.309,95 €	1.773,51 €	
9	2.155,41 €	2.333,75 €	2.087,01 €	2.008,05 €	2.415,54 €	1.800,70 €	4.890,34 €	1.305,05 €	1.753,47 €	
10	2.155,41 €	2.263,68 €	2.087,01 €	2.008,05 €	2.474,03 €	1.811,32 €	4.890,34 €	1.309,92 €	1.745,47 €	
11	2.155,41 €	2.178,54 €	2.087,01 €	2.008,05 €	2.410,15 €	1.758,65 €	4.890,34 €	1.309,95 €	1.751,89 €	
extra	1.500,20 €	1.538,24 €	1.477,54 €	1.475,87 €	1.459,50 €	2.258,20 €	1.462,70 €	1.449,57 €	1.208,28 €	
12	2.155,41 €	2.227,62 €	2.087,01 €	2.008,05 €	2.458,80 €	1.796,59 €	4.890,34 €	1.558,91 €	1.751,85 €	
Total	28.985,93 €	30.161,99 €	27.947,01 €	26.675,44 €	32.134,20 €	24.097,60 €	66.011,89 €	21.717,83 €	24.040,82 €	
N Trabalh	100%	100%	21%	27%	100%	100%	100%	100%	100%	
imputar	240.789,58 €	30.161,99 €	6.046,75 €	6.648,97 €	32.318,20 €	24.097,60 €	66.011,89 €	21.717,83 €	24.040,82 €	

Quadro 6 - Fonte: Documentos apresentados pelo sujeito passivo, no âmbito do procedimento injetivo/cíclico; efetuados pela ITA.

Deste modo apuram-se logo diferenças:

N.º Func.	Nome	% Tempo em Portugal	Custo deslocamento imputado	Custo deslocamento inspeção	Diferença
1		100%	29.765,54€	28.985,33€	780,21€
3		100%	39.567,46€	30.161,59€	9.405,87€
4		75%	30.473,11€	6.586,75€	23.491,36€
5		15%	6.949,01€	6.668,87€	280,14€
6		100%	37.551,42€	32.118,20€	5.433,22€
7		100%	26.447,21€	24.097,00€	2.350,21€
8		100%	76.472,51€	66.011,49€	10.461,02€
9		100%	24.551,58€	21.717,53€	2.834,05€
10		100%	30.136,03€	24.042,82€	6.093,21€
Totais			301.918,87 € +10% margem = 332.000,00€	240.789,58€	91.210,42€

Quadro 7 - Fonte: Documentos apresentados pelo sujeito passivo, no âmbito do procedimento inspetivo/cálculos efetuados pela ITA.

Da análise a este quadro resumo ressalta o facto do sujeito passivo considerar que há 10 trabalhadores que estiveram deslocados a trabalhar em Portugal o ano de 2017 completo, aos quais foram pagos rendimentos extrassalariais (gratific. Volunt. Absorbible; dietas; horas extras; plus actividade; plus toxicidade – peligrosidad; p.p.p. extra (finiquito)). A ser assim, e uma vez que o contrato de prestação de serviços celebrado entre as partes, na clausula 8 prevê que a A... IT não assume esse tipo de encargos, porquê que a empresa espanhola pagou/suportou encargos extrassalariais com esses trabalhadores, se eles não prestaram uma única hora de trabalho para a sua empresa?

Quanto aos registos de assiduidade/registo de ponto o sujeito passivo informou via email que "Há pessoal de produção que está em Portugal todo o ano de 2017 e outro pessoal de produção que apenas está a partir de abril, consoante se ia desmontando a fábrica de Vigo. Em 2017 não havia máquina de picar em todas as secções da fábrica. Apenas havia um picar manual na parte do taller. A meados do ano instalou-se um aparelho eletrónico na secção da costura. Por tanto não há fichas de todos os meses do ano. O pessoal administrativo vinha apenas alguns dias por semana e nunca picou. Nessa época não havia aparelho de picar nos escritórios de administração" (Anexo VI).

Desta informação ficou por esclarecer:

1. Quais são os trabalhadores deslocados todo o ano e quais os deslocados a partir de abril.
2. Quais são os trabalhadores administrativos. Na categoria que consta nos recibos de vencimento não há pessoal cedido com a categoria de administrativo.

N.º Func.	Nome	Departamento	Categoria (recibo venc.)
1	***	Almofadas	D - Encargad
2	***	Oficina	-
3	***	Armazém	Cl - 1 Ofici
4	***	Oficinas	Cl - 1 Ofici

5	...	Oficina	B1 Especial
6	...	Corte	C1 - 1 Ofício
7	...	Confecção	C2 - 2 Ofício
8	...	Oficina	f - Jefeis SU
9	...	Almofadas	C11 Enarg
10	...	Produção, Oficina (taller)	C2 - 1 Ofício

Quadro 2 - Fonte: Documentos apresentados pelo sujeito passivo, no âmbito do procedimento inspeetivo.

Foram remetidos pela empresa registos de picagens relativos aos trabalhadores (Anexo VII):

1. ... - janeiro a dezembro 2017.
2. i ... - abril a dezembro de 2017.
3. ... - janeiro a dezembro de 2017.
4. l... - janeiro a março de 2017 (picagem manual). E de julho a dezembro 2017 (picagem eletrónica).
5. ... - abril a dezembro 2017.
6. ... - abril a dezembro 2017.
7. ... - abril a dezembro 2017.

Não foram apresentados registos para os trabalhadores ... (departamento "oficina").

Não foram apresentados registos para os trabalhadores ... (departamento "oficina").

Os registos n.º 1 a 4 foram efetuados por picagem manual. Os registos n.º 4 a 7 foram efetuados por picagem eletrónica. As picagens eletrónicas estão incompletas, contendo, quase sempre, apenas a picagem de entrada, pelas 6:50 ou pelas 5:55 (sábados).

As picagens manuais têm como hora de picagem de entrada e saída próximo das 6:48 e das 15:00, nos dias de semana. Ao sábado (situação esporádica) hora de entrada próxima das 5:52 e de saída 13:01. Além disso, o cartão de picagem está impresso em Espanhol e contém o logotipo ...; a identificação da empresa portuguesa é feita com recurso ao uso de um carimbo.

De 01-01-2017 a 31-12-2017, em Portugal contabilizam-se 365 dias, havendo neles incluídos: 250 dias úteis, 105 dias de fim-de-semana e 13 feriados (10 à semana e 3 ao fim-de-semana).

Assim sendo apresenta-se, de seguida, um resumo dos elementos apresentados pelo sujeito passivo, quanto ao número de dias em que os trabalhadores cedidos prestaram serviço em Portugal:

Ano 2017		N.º de dias úteis trabalhados em PT pelos trabalhadores cedidos (registo das picagens do posto)									
Mês	Dias úteis	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
1	22	8	20								20
2	20	10	20								20
3	23	11	23								23
4	18		18	18		18	18			11	15
5	22		22	22		20	18			12	22
6	21		21	21		20	19			12	20
7	21	16	21	21		19	20			16	20
8	22	6	14	4		4	4			3	6
9	21	20	20	28		19	18			11	19
10	21	14	17	17		17	16			10	15
11	21	17	21	21		20	20			8	21
12	18	14	17	13		11	15			2	14
Totais	250	116	234	135	0	148	149	0	83	215	
N.º dias (Declaração)		246	246	62	62	246	246	246	246	246	
Diferença		-130	-12	93	-62	-98	-97	-246	-163	-31	
% Trabalho/custos imputados		100%	100%	75%	25%	100%	100%	100%	100%	100%	

Quadro 9 - Fonte: Documentos apresentados pelo sujeito passivo, no âmbito do procedimento inspetivo/cálculos efetuados pelo ITA.

Da análise ao quadro acima destacam-se os seguintes aspetos:

- O ano de 2017 tem 250 dias úteis; os trabalhadores têm direito, pelo menos a 22 dias úteis de férias por ano; o que perfaz 228 dias de trabalho no ano de 2017 (= 250 - 22);
- Nas declarações apresentadas pelo sujeito passivo, assinadas pelos trabalhadores, estes afirmam ter prestado serviços na empresa portuguesa 246 ou 62 dias, nesse ano. Isto significa que trabalharam mais dias que o "devido";
- Os espaços a cor cinzenta não foram preenchidos porque não foram apresentadas picagens;
- Os trabalhadores declararam ter trabalhado mais dias em Portugal do que os que constam nas picagens registadas;
- A trabalhadora declarou ter trabalhado menos dias do que os que constam das listagens.

A 11-05-2021, foram ouvidos em auto de declarações 3 dos trabalhadores cedidos, e (Anexo VIII). As questões colocadas foram:

- Em algum momento do ano de 2017 prestou serviços para a A... Portugal?
- Nessa altura era funcionário da A... Portugal? Ou de alguma empresa do Grupo?
- Como se deslocava para a A... Portugal?
- Nesse ano em que altura é que gozou férias?
- Nesse ano esteve algum período impedido de trabalhar por motivos de saúde?
- Como é que era registada a sua assiduidade na Empresa A... Portugal?
- Que empresa é que lhe pagava a remuneração?

8. Tem alguma prova das deslocações efetuadas entre Espanha e Portugal?

A estas questões foram dadas as seguintes respostas:

N.º	...	...	...
1	Sim. Quase o ano todo e vinha quase todos os dias.	Sim. Acho que foi o ano todo. Em função da quantidade de trabalho ficava cá mais ou menos dias, mas pelo menos dois dias por semana.	Sim. Para fazer gente e explicar o trabalho. A partir do verão vinha todos os dias. Antes do verão vinha a Portugal pontualmente, um dia ou outro.
2	Era funcionária da C... Espanha.	Acho que pertencia e recebia o salário pela C... Espanha.	Era funcionário de outra empresa do grupo B...h.
3	Deslocava-me no transporte coletivo da empresa.	Deslocava-me no transporte coletivo da empresa. Havia três carros da empresa a fazer o transporte, dois carros ligeiros e um de nove lugares, que faziam vários percursos para recolher os trabalhadores que se deslocavam para Portugal.	Deslocava-me no transporte coletivo da empresa. O número de funcionários que faziam a deslocação comigo era variável, entre dois a cinco.
4	Penso que foi em Agosto, as quatro semanas.	Dois semanas em agosto e na altura do Natal.	Em agosto, 3 ou 4 semanas.
5	Não.	Não.	Não.
6	Não me recordo, se picava o ponto manual em Portugal ou se não picava, já passou muito tempo	O cartão de registo da assiduidade era espanhol e só era usado na empresa espanhola.	Fazíamos o registo da assiduidade na fábrica de Vigo e depois deslocávamo-nos para Portugal.
7	Era a empresa espanhola.	Era a empresa espanhola, I C... SA.	Era a empresa espanhola.
8	Não tenho prova nenhuma.	Não tenho prova nenhuma.	Creio que não porque vinha sempre no transporte da empresa.

Quadro 10 - Fonte: Auto de declarações dos trabalhadores ouvidas no âmbito do procedimento inspetivo.

Face ao exposto, podemos concluir que os trabalhadores cedidos afirmam não terem prestado serviços em Portugal todo o ano de 2017 e que o registo da assiduidade (picagem do ponto) era efetuado na fábrica de Vigo).

Veja-se mais concretamente o caso do trabalhador ... :

- Custos do trabalhador imputados a 100% (referentes aos 12 meses do ano) + 10% de margem;
- Declaração apresentada pela empresa em que o trabalhador afirma (assina) em como prestou 246 dias de trabalho na empresa Portuguesa;
- Registo das picagens do ponto apresentadas totalizam 215 picagens de entrada, o que perfaz uma diferença de 31 dias;
- O trabalhador em auto de declarações afirmou que no início do ano prestava pontualmente serviço na fábrica portuguesa e que a partir do verão é que passou a vir todos os dias;
- O registo das picagens apresentadas, registam picagens em todos os meses do ano, e com trabalho prestado em todos os dias úteis do mês.

Nesse mesmo dia (11-05-2021) o sujeito passivo foi notificado pessoalmente para apresentar provas do efetivo serviço prestado por estes trabalhadores cedidos (Anexo IX).

Apesar de notificada para o efeito, não foram apresentadas provas que nos permitam aferir o real período que cada trabalhador prestou serviços na empresa portuguesa, pois os documentos apresentados "contradizem" as declarações prestadas pelos trabalhadores ouvidos em auto de declarações (Anexo VI).

Em suma, podemos referir que, dos sistemas de registo não consta onde foi recolhida a picagem se em Portugal ou Espanha, porque as folhas de registo manual são impressas em espanhol com o logotipo do grupo [...] e depois foi colocado o carimbo da empresa portuguesa. Além disso está impressa na língua espanhola. O registo informatizado das picagens nada refere quanto à empresa, nem ao local onde foram efetuadas as picagens de ponto pelos trabalhadores.

A empresa enviou-nos os registos biométricos que dispõe (em PT). Os trabalhadores ouvidos em auto de declarações referem que picavam o ponto em Espanha.

De acordo com o registo das picagens apresentados, os trabalhadores gozaram férias em agosto (3 semanas). Gastos foram imputados pela totalidade nesse período.

Não foram apresentadas picagens dos trabalhadores [...] e [...]. A [...] e o [...] constam nos documentos apresentados pelo sujeito passivo como pertencentes ao departamento "oficina". Se este departamento "oficina" se referir ao departamento a onde está alocado o pessoal administrativo, a empresa justificou que não tinham picagem de ponto neste departamento.

A trabalhadora [...] pertence ao departamento "oficina" e para esta trabalhadora apresentaram picagens de ponto e foi imputado 75% do total dos custos.

Daqui ressaltam as seguintes incongruências:

1. Tal como os trabalhadores [...] e [...] a trabalhadora [...] também pertence ao departamento "oficina". Contudo, para esta trabalhadora, foram apresentaram picagens de ponto.
2. Se estes 3 trabalhadores pertencem ao departamento "oficina" (pessoal administrativo), o S.P. não logrou provar porquê que relativamente aos trabalhadores [...] e [...] foram imputados custos a 100% e a 75%, respetivamente, quando no contrato está prevista a imputação de 25% dos custos deste pessoal. Relativamente à trabalhadora [...] foi imputado 25% do total dos custos.

O contrato foi assinado por uma única pessoa, isto é, pelo representante de ambas as partes – [...] – e além dos custos previstos no contrato foram imputados gastos extrassalariais não previstos e uma margem de 10% sobre os custos que também não consta do contrato.

Além de tudo isto, e apesar de notificado para o efeito, o sujeito passivo não apresentou provas que nos permitam aferir o real período em que cada trabalhador prestou serviços na empresa portuguesa, pois os

documentos apresentados "contradizem" as declarações prestadas pelos trabalhadores ouvidos em auto de declarações (Anexo VI), bem como as faturas que foram emitidas, relativas a estes gastos, não nos permitem validar a efetividade dos serviços prestados.

III – 1.4.1.2. CONTRATO CELEBRADO ENTRE O SUJEITO PASSIVO E A E... COMERCIAL

Em 02-01-2014, foi celebrado um contrato escrito entre o sujeito passivo e a E... Comercial, onde o sujeito passivo diz estar interessado em receber os serviços que a E... DC lhe pode prestar e que esta última dispõe de meios humanos necessários para levar a cabo os serviços através da concessão de pessoal laboral (Anexo X).

A E... DC compromete-se a prestar serviços de assistência e alocação temporária de pessoal laboral, diretamente na sede e escritórios do sujeito passivo. Tais serviços serão prestados com o propósito de realizar os trabalhos conducentes ao adequado cumprimento do objeto social do sujeito passivo, e mais especificamente para a fabricação de guarda-sóis, móveis de terraço e jardim, almofadas para esses móveis, cujos detalhes se dão por conhecidos, assim como serviços administrativos, financeiros e gerenciais que se tornem necessários.

O contrato foi assinado por uma única pessoa, isto é, pelo representante de ambas as partes – F...

A terceira cláusula do contrato estipula o preço acordado entre as partes, definindo que o preço dos serviços contratados se fixa em 25% dos custos empresariais do pessoal administrativo cedido e em 75% dos custos empresariais do pessoal da produção cedido, tendo em conta o número de dias e/ou meses em que se operar a cedência, assim como os custos de retribuição de determinados membros do seu conselho de administração. A estas percentagens acresce uma margem de 10% e o IVA devido. Estes custos serão repercutidos numa fatura mensal e numa regularização no final do ano.

No ano de 2017, o sujeito passivo, contabilizou na conta SNC "626820002 – Serviços Intercompanhia – UE" o valor total de 606.600,00€, referente aos gastos associados aos contratos celebrados intragrupo (Anexo III).

Relativamente ao contrato em análise neste ponto do relatório, foram efetuados 12 registos contabilísticos na conta SNC referida: um lançamento mensal de 6.100,00€, nos meses de janeiro a novembro; e um lançamento anual de 39.900,00€, no mês de dezembro. Estes lançamentos totalizam 107.000,00€.

Em janeiro de 2017 a E... DC tem 9 trabalhadores fixos e 8 trabalhadores eventuais. Termina o ano com 11 trabalhadores fixos e 3 eventuais. 3 dos trabalhadores eventuais saíram da E... DC para a A... PT (constam da Modelo 30) (Anexo XI). Desses, prestaram serviços em Portugal, os trabalhadores a seguir identificados:

N.º Func.	Nome	Departamento	Trabalho em dias em		Categoria (recibo venc.)
			Portugal	Espanha	
1	...	Oficina	62	184	A3 Auxilia
2	...	Oficina	62	184	C1-1 Ofiç
3	...	Oficina	62	184	E-Jefes DP
4	...	Oficina	62	184	B2 Especa
5	...	Oficina	62	184	D-Jefes Eq
6	...	Produccion	172	74	C2-1 Ofiç
7	...	Produccion	172	74	D-Jefes Eq

Quadro 22 - Fonte: Documentos apresentados pelo sujeito passivo, no âmbito do procedimento inspetivo.

Ao total anual calculado (= 97.596,09€) foi acrescida uma margem de 10% que consta prevista no contrato, que corresponde a um aumento de cerca de 9.400,00€ (= 97.596,09 x 10%), totalizando um encargo anual de 107.000,00€ (107.000 = 97.596,09 + 9.400).

A nona cláusula do contrato prevê que *“em nenhum caso a empresa PT será responsável por indemnizações legais ou pactuadas individual ou coletivamente, nem por horas extraordinárias, subsídios e outros conceitos extrassalariais, nem por pagamentos em atraso de salários que a empresa é devida por qualquer conceito aos seus trabalhadores”*.

Assim, procedeu-se à elaboração de um mapa resumo com todos os custos salariais a considerar como custo do trabalhador a imputar à empresa A... Portugal, com base nos recibos de vencimento apresentados, relativos aos trabalhadores deslocados para Portugal no ano 2017, onde se desconsideraram as remunerações extrassalariais (dietas; horas extras; bónus por objetivos; incentivos; gastos de locomoção; gratificação extraordinária).

De acordo com o mapa resumo dos custos anuais a imputar pelo pessoal cedido em 2017, calculado pela inspeção, com base nos recibos de vencimento, retira-se:

Mês	Nome do trabalhador cedido						

1	1.543,17 €	2.144,54 €	5.118,32 €	1.885,08 €	3.689,61 €	1.876,08 €	2.324,47 €
2	1.563,24 €	2.172,44 €	5.118,31 €	1.907,99 €	3.689,61 €	1.900,50 €	2.670,87 €
Atrasos	20,08 €	27,89 €	- €	24,52 €	- €	24,41 €	- €
3	1.563,24 €	2.172,44 €	5.118,31 €	1.909,62 €	3.689,61 €	1.900,50 €	2.748,55 €
4	1.563,24 €	2.172,44 €	5.118,31 €	1.909,62 €	3.689,61 €	1.900,50 €	2.503,55 €
5	1.563,24 €	2.172,44 €	5.118,31 €	1.909,62 €	3.689,61 €	1.900,50 €	2.845,58 €
6	1.563,24 €	2.172,44 €	5.118,31 €	1.909,62 €	3.689,61 €	1.900,50 €	2.783,69 €
extra	1.150,01 €	1.598,16 €	3.962,94 €	1.403,61 €	2.714,28 €	1.398,11 €	1.669,49 €
7	1.563,24 €	2.172,44 €	5.118,31 €	1.909,62 €	3.689,61 €	1.900,50 €	2.731,78 €
8	1.563,24 €	2.172,44 €	5.118,31 €	1.909,62 €	3.689,61 €	1.900,50 €	2.569,16 €
9	1.563,24 €	2.172,44 €	5.118,31 €	1.909,62 €	3.689,61 €	1.900,50 €	2.430,67 €
10	1.563,24 €	2.172,44 €	5.118,31 €	1.909,62 €	3.689,61 €	1.900,50 €	2.586,69 €
11	1.563,24 €	2.172,44 €	5.118,31 €	1.909,62 €	3.689,61 €	1.900,50 €	2.615,96 €
extra	1.150,01 €	1.598,16 €	3.962,94 €	1.403,61 €	2.714,28 €	1.398,11 €	1.890,00 €
12	1.563,24 €	2.172,44 €	5.118,31 €	1.909,62 €	3.689,61 €	1.900,50 €	2.580,89 €
Totais	21.058,91 €	29.265,59 €	69.345,61 €	25.721,01 €	69.703,88 €	25.607,21 €	35.500,32 €
% Trabalho	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%
Imputar	5.264,73 €	7.316,40 €	17.336,40 €	6.430,25 €	12.425,97 €	17.921,55 €	24.850,22 €
	91.545,52 €						

Quadro 13 - Fonte: Documentos apresentados pelo sujeito passivo, no âmbito do procedimento inspetivo/cálculos efetuados pelo ITA.

Deste modo apuram-se logo diferenças:

N.º Func.	Nome	% Tempo em Portugal	Custo deslocamento Imputado	Custo deslocamento Inoção	Diferença	
1	...	25%	5.264,73 €	5.264,73 €	0,00 €	
2	...	25%	7.345,25 €	7.326,40 €	18,85 €	
3	...	25%	19.336,40 €	17.336,40 €	2.000,00 €	
4	...	23%	6.892,34 €	6.430,25 €	462,09 €	
5	...	25%	13.000,75 €	12.425,97 €	574,78 €	
6	...	70%	17.934,85 €	17.922,55 €	12,30 €	
7	...	70%	27.821,78 €	24.850,22 €	2.971,56 €	
Totais			custo pessoal	97.596,10 €	91.545,52 €	6.050,58 €
			10% margem	9.759,61 €	9.154,55 €	
			Soma	107.355,71 €	100.700,07 €	

Quadro 14 - Fonte: Documentos apresentados pelo sujeito passivo, no âmbito do procedimento inspetivo/cálculos efetuados pela ITA.

Da análise a este quadro resumo ressalta o facto do sujeito passivo considerar que há 7 trabalhadores que estiveram deslocados a trabalhar em Portugal o ano de 2017 completo, aos quais foram pagos rendimentos extrassalariais (dietas; horas extras; bónus por objetivos; incentivos; gastos de locomoção; gratificação extraordinária). A ser assim, e uma vez que o contrato de prestação de serviços celebrado entre as partes, na clausula 9 prevê que a A... PT não assume esse tipo de encargos, porque que a empresa

espanhola pagou/suportou encargos extrassalariais com esses trabalhadores, se eles não prestaram uma única hora de trabalho para a sua empresa?

Quanto aos registos de assiduidade/registo de ponto o sujeito passivo informou via email que "Há pessoal de produção que está em Portugal todo o ano de 2017 e outro pessoal de produção que apenas está a partir de abril, consoante se ia desmontando a fábrica de Vigo. Em 2017 não havia máquina de picar em todas as secções da fábrica. Apenas havia um pica manual na parte do taller. A meados do ano instalou-se um aparelho eletrónico na seção da costura. Por tanto não há fichas de todos os meses do ano. O pessoal administrativo vinha apenas alguns dias por semana e nunca picou. Nessa época não havia aparelho de picar nos escritórios de administração" (Anexo VI).

Desta informação ficou por esclarecer:

1. Quais são os trabalhadores deslocados todo o ano e quais os deslocados a partir de abril.

Foram remetidos pela empresa registo de picagens relativos aos trabalhadores (Anexo XIII):

1. ... ;
2. ... ;

Não foram apresentados registos para os trabalhadores ... ; ... ; ... ;
... e ... (departamento "oficina").

Os registos do trabalhador ... foram efetuados por picagem manual. Os registos da trabalhadora ... efetuados por picagem eletrónica. Ambos pertencem ao mesmo departamento "producción", contudo constata-se que o sistema de registo de assiduidade é diferente, o que demonstra incoerência.

As picagens manuais têm como hora de picagem de entrada e saída próximo das 6:48 e das 15:00, nos dias de semana. Ao sábado (situação esporádica) hora de entrada próxima das 5:52 e de saída 13:01. Além disso, o cartão de picagem está impresso em Espanhol e contém o logótipo " ... "; a identificação da empresa portuguesa é feita com recurso ao uso de um carimbo.

De 01-01-2017 a 31-12-2017, em Portugal contabilizam-se 365 dias, havendo neles incluídos: 250 dias úteis, 105 dias de fim-de-semana e 13 feriados (10 à semana e 3 ao fim-de-semana).

Assim sendo apresenta-se, de seguida, um resumo dos elementos apresentados pelo sujeito passivo, quanto ao número de dias em que os trabalhadores cedidos prestaram serviço em Portugal:

Ano 2017		Nº de dias úteis trabalhados em PF pelos trabalhadores cedidos (registo das picagens do poeço)							
Mês	Dias úteis	...	...	...	...	...	...	...	...
1	22								
2	20								
3	23								
4	18							7	18
5	22							20	22
6	21							20	21
7	21							20	21
8	22							4	6
9	21							16	20
10	21							13	17
11	21							19	21
12	18							16	16
Totais	250	0	0	0	0	0	0	135	162
Nº dias (Declaração)		62	62	62	62	62	62	172	172
Diferença		-62	-62	-62	-62	-62	-62	-37	-10
% Trabalho/custos imputados		25%	25%	25%	25%	25%	25%	70%	70%

Quadro 15 - Fonte: Documentos apresentados pelo sujeito passivo, no âmbito do procedimento inspetivo.

Da análise ao quadro acima destacam-se os seguintes aspetos:

- O ano de 2017 tem 250 dias úteis; os trabalhadores têm direito, pelo menos a 22 dias úteis de férias por ano; o que perfaz 228 dias de trabalho no ano de 2017 (= 250- 22);
- Nas declarações apresentadas pelo sujeito passivo, assinadas pelos trabalhadores, estes afirmam ter prestado serviços na empresa portuguesa e espanhola, um total de 246 dias, nesse ano. Isto significa que trabalharam mais dias que o "devido" (228 dias);
- Os espaços a cor cinzenta não foram preenchidos porque não foram apresentadas picagens;
- Os trabalhadores ... e ... declararam ter trabalhado mais dias em Portugal do que os que constam nas picagens registadas;
- O sujeito passivo só apresentou registo de entradas e saídas relativas aos trabalhadores ... e ... , da produção. Registos diferentes; o da ... foi com recurso a sistema informático. Esses registos não indicam onde foi efetuado o serviço;
- Quanto ao trabalhador ... , para o qual dispomos do registo das picagens manuais, é de referir que foram apresentadas picagens de abril a dezembro de 2017 e foram imputados custos relativos ao ano completo. O registo de picagem manual esteve a funcionar o ano de 2017 completo (foram apresentadas picagens de trabalhadores cedidos pela ... referente aos meses de janeiro a março).

Em 11-05-2021, o sujeito passivo foi notificado pessoalmente para apresentar provas do efetivo serviço prestado por estes trabalhadores cedidos (Anexo IX).

Apesar de notificada para o efeito, não foram apresentadas provas que nos permitam aferir o real período que cada trabalhador prestou serviços na empresa portuguesa (Anexo VI).

Foi apresentada cópia de uma das faturas emitidas pela empresa espanhola à empresa portuguesa, relativamente a estes custos (Anexo XIV).

O contrato foi assinado por uma única pessoa, isto é, pelo representante de ambas as partes – F...
– e além dos custos previstos no contrato foram imputados gastos extrassalariais não previstos.

III – 1.4.1.3. CONTRATO CELEBRADO ENTRE O SUJEITO PASSIVO E A D... SL

Em 02-01-2014, foi celebrado um contrato escrito entre o sujeito passivo e a D... SL, onde o sujeito passivo diz estar interessado em receber os serviços que a D... SL lhe pode prestar e que esta última dispõe de meios humanos necessários para levar a cabo os serviços de gestão e direção administrativa e de concessão de pessoal (Anexo XV).

A D... SL compromete-se a prestar serviços de assistência, de gestão administrativa e contabilística, financeira e de direção e de concessão temporária de pessoal, que incluirão todos os aspetos elencados na primeira cláusula do contrato:

- a. Serviços de gestão administrativa e contabilidade;
- b. Serviços de gestão financeira e fiscal; assessoria e controle financeiro dos recursos financeiros da empresa;
- c. Serviços de gestão e assessoria nas direções estratégicas da empresa;
- d. Assessoria no desenvolvimento de estratégias gerais e específicas de mercado e políticas de negócios visando a expansão da atividade do cliente;
- e. Assessoria na área de planeamento e organização da produção;
- f. Assessoria na área de compras com o objetivo de identificar, avaliar e selecionar potenciais fornecedores, negociar preços, definir padrões e especificações dos produtos adquiridos;
- g. Aconselhamento e assistência na área da qualidade, segurança e responsabilidade social;
- h. Aconselhamento e assistência nos processos de recrutamento e formação de pessoal;
- i. Assessoria nos processos de desenho e desenvolvimento de produtos e processos de fabricação;
- j. Outros serviços de afetação temporária de mão-de-obra a serviço, diretamente, afixados na sede e escritórios da A... PT.

Tais serviços serão prestados com o propósito de realizar os trabalhos conducentes ao adequado cumprimento do objeto social do sujeito passivo, e mais especificamente para a fabricação de guarda-sóis, móveis de terraço e jardim, almofadas para esses móveis, cujos detalhes se dão por conhecidos, assim como serviços administrativos, financeiros e gerenciais que se tornem necessários.

Na cláusula terceira do contrato, está previsto que a D... SL receberá pelos serviços que são objeto do presente contrato, por ela prestados à A... PT, o montante de 40% do custo da sua mão-de-obra, gestão, administração, despesas gerais do prestador, bem como o custo da remuneração de determinados membros do seu Conselho de Administração, se aplicável. A esta percentagem será adicionada uma margem de 10%.

Esta mesma cláusula também prevê que em relação às despesas de pessoal, devem ser atendidas todas as geradas pelo seu pessoal que tiver firmado contrato de trabalho, quando estiver diretamente relacionado com as obras e serviços previstos neste contrato.

O cálculo aproximado deste custo anual ser-lhe-á faturado periodicamente, no final de cada mês do exercício em curso, regularizando-o na última fatura de cada ano.

A nona cláusula do contrato prevê que *"em nenhum caso a empresa PT será responsável por indemnizações legais ou pactuadas individual ou coletivamente, nem por horas extraordinárias, subsídios e outros conceitos extrassalariais, nem por pagamentos em atraso de salários que a empresa é devida por qualquer conceito aos seus trabalhadores"*.

No ano de 2017, o sujeito passivo, contabilizou na conta SNC "626820002 – Serviços Intercompanhia – UE" o valor total de 606.600,00€, referente aos gastos associados aos contratos celebrados intragrupo (Anexo III).

Relativamente ao contrato em análise neste ponto do relatório, foram efetuados 12 registos contabilísticos na conta SNS referida: um lançamento mensal de 11.600,00€, nos meses de janeiro a novembro; e um lançamento anual de 40.000,00€, no mês de dezembro. Estes lançamentos totalizam 167.600,00€.

Em 2017 a D... SL tinha 4 trabalhadores, um da oficina (escritórios) e 3 membros de direção (Anexo XVI).

Desses membros de direção, um deles é comum às duas empresas (A... PT e D... SL) – F... - que recebeu salário, declarado na Modelo 30 entregue pela A... PT (Anexo XVII).

À Segurança Social Espanhola a D... SL entregou declarações a informar o deslocamento de um trabalhador para Portugal – ... , no período de 01-06-2017 a 31-05-2019 (Anexo XVIII).

Em resposta à notificação pessoal de 11-05-2021 (Anexo VI), o sujeito passivo apresentou os recibos de vencimento desse trabalhador e membros da direção e as despesas com a Segurança Social Espanhola, dos períodos de abril a dezembro de 2017. Também apresentou balancete da D... SL, referente ao ano de 2017 (Anexo XIX).

Da análise a esses documentos resultam alguns factos que importa referir:

1. Nos recibos de vencimento apresentados, referentes aos trabalhadores e membros da administração da D... SL identificados pelo SP como trabalhadores ao serviço da A... PT, pode verificar-se o pagamento de remunerações extrassalariais, incluídos nos gastos com pessoal (conta 64), imputados à A... PT. A cláusula nona do contrato prevê a não contabilização desses gastos para efeitos de cálculo da contraprestação devida pelos serviços prestados pela D... SL à A... PT. A título de exemplo:
 - i. O pagamento do "benefício" pago ao membro de direção ... , no mês de julho, no valor de 7.273,00€.
 - ii. A "gratificación absorbible", paga à trabalhadora ... , no mês de março, no valor de 5.053,70€.
 - iii. O "complemento concurrencial" para ao membro de direção ... , no mês de abril, no valor de 4.026,08€.
 - iv. O "complemento salarial" pago à trabalhadora ... , todos os meses exceto agosto e dezembro, no valor mensal de 200,00€.

2. Não foi apresentado nenhum documento que comprovasse quais os serviços elencados no contrato que foram efetivamente prestados no ano de 2017, nem que comprovasse que esses serviços estão na origem dos gastos de “gestão, administração e despesas gerais do prestador” imputados à *A...* PT (40% desses gastos, acrescidos de uma margem de 10%). Nem quando e se os mesmos foram efetivamente prestados.
3. Estas duas empresas têm em comum o mesmo membro de direção – *F...* – sendo difícil perceber qual é a sua “contribuição” ao prestar serviços através da *D...* SL à *A...* PT, se ele é o gerente da *A...* PT. Sendo gerente do sujeito passivo (*A...* PT) competir-lhe-á assegurar o mesmo tipo de serviços contratados à *D...* SL.
4. Atividade da *D...* SL é suportada, em termos de gastos, pela *A...* PT (40%) e pela *E...* DC (60%).
5. Em 11-05-2021, o sujeito passivo foi notificado pessoalmente para apresentar provas do efetivo serviço prestado pela *D...* SL (Anexo IX).
6. Apesar de notificado para o efeito, não foram apresentadas provas que nos permitam aferir o real período que cada trabalhador prestou serviços na empresa portuguesa, nem os serviços propriamente ditos (Anexo VI).
7. Não foram apresentadas as faturas emitidas pelas empresas espanholas à empresa portuguesa, relativamente a estes custos, nem o registo da assiduidade dos trabalhadores/membro de direção.
8. O contrato foi assinado por uma única pessoa, isto é, pelo representante de ambas as partes – *F...* – e além dos custos previstos no contrato foram imputados gastos extrassalariais não previstos (Anexo XV).

III.1.4.2. – GASTOS COM AQUISIÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO – SIMULAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO – SIMULAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PERÍODO DE TEMPO SUPERIOR AO REAL

Da análise realizada aos documentos de suporte aos registos contabilísticos da conta 626820002 – Serviços Intercompanhia – UE”, constatou-se que o valor contabilizado nesta rubrica, no período de 2017, respeita às faturas emitidas relacionadas com a prestação de serviços/cedência de pessoal ocorridas intragrupo, com base nos contratos celebrados entre as empresas do grupo analisados nos pontos anteriores. Estes documentam operações simuladas, uma vez que, as operações contabilizadas não correspondem à realidade, porque os serviços a terem ocorrido, não ocorreram nos moldes faturados, conforme se demonstra nos parágrafos que se seguem, abalando-se, desta forma, a presunção legal de veracidade das declarações do contribuinte e dos dados que constam na sua contabilidade (artigo 75.º, n.º 1 da LGT).

Para a existência de simulação, exige a lei divergência entre a vontade real e a vontade declarada, o intuito de enganar ou iludir terceiros, e acordo simulatório (artigo 240.º, n.º 1, do Código Civil).

Na simulação absoluta as partes fingem celebrar um negócio jurídico e na realidade não querem nenhum. Na simulação relativa, as partes fingem celebrar um certo negócio jurídico e na realidade querem um outro negócio de tipo ou conteúdo diverso, ou seja, existem dois negócios jurídicos, já que é declarada a celebração de um dado negócio jurídico (o negócio simulado), muito embora, na realidade, as partes tenham celebrado um outro negócio jurídico, de tipo, natureza, objeto ou conteúdo jurídico diverso.

Através da notificação pessoal efetuada ao sujeito passivo (Anexo IX), para apresentar prova que suportasse os registos contabilísticos e o cálculo dos valores dos custos imputados relativos aos serviços intragrupo, foi objetivo da inspeção, a indagação, a pesquisa e o apuramento da intenção dos contraentes ou outorgantes em determinado negócio jurídico, bem como a questão de saber se o declaratório conhecia a vontade real do declarante e qual a vontade deste.

Conforme ficou demonstrando nos pontos III – 1.4.1.1. a III – 1.4.1.3 deste relatório, detetaram-se várias incongruências entre os documentos apresentados pelo sujeito passivo para justificar a imputação destes gastos e também quando se compara esses documentos com as declarações dos funcionários, ouvidos em auto de declarações, no âmbito deste procedimento inspetivo (Anexo VIII).

O sujeito passivo prova a existência de trabalhadores deslocados entre empresas do grupo (PT/ES) e a inspeção tributária também o validou junto dos três trabalhadores ouvidos em auto de declarações, no âmbito deste procedimento inspetivo, no entanto, não conseguiu fazer prova da sua verdadeira cedência/prestação de serviços entre empresas do grupo, nomeadamente, quanto ao número de dias de trabalho efetuado por trabalhadores cedidos e ficando, também, por esclarecer que serviços foram efetivamente prestados pelas empresas do grupo e que estiveram na base do cálculo dos gastos a imputar à

A... PT, no âmbito desses acordos (contratos).

Ou seja, neste caso em concreto, estamos perante a prestação de serviços intragrupo simulando uma prestação de serviços por períodos de tempo superiores aos períodos reais, de modo a gerar mais gastos dedutíveis para a empresa portuguesa, consubstanciando-se numa menor tributação fiscal do lucro em território nacional, constituindo, assim, uma simulação relativa, com o intuito de redução da carga fiscal em Portugal.

É comumente sabido que em grande parte dos grupos de empresas existem serviços de suporte, nomeadamente de ordem administrativa, técnica, financeira ou comercial que se concentram apenas numa entidade, criando-se uma rede de serviços partilhados que servem de apoio a grande parte das empresas do grupo.

Menos comum é uma empresa solidamente implantada no mercado nacional (há mais de 3 décadas), e que sempre se dedicou à fabricação de guarda-sóis, que no ano em análise dispunha de 105 trabalhadores a tempo completo, ter necessidade de recorrer à contratação de prestação de serviços/cedência de pessoal, efetuada por 3 empresas do grupo, estando, na base dos 3 contratos, basicamente, os mesmos serviços.

As quatro empresas envolvidas, têm em comum o mesmo gerente/administrador, que na contratualização dos 3 contratos em análise assumiu a posição de declaratório e de declarante.

Além disso, uma empresa tem por objeto primordial a obtenção de lucro, o que não se compactua com o recurso a mão-de-obra mais cara, como se verifica na situação em causa. De acordo com a informação disponível no quadro 0529-A, do anexo A, da IES/DA do ano 2017 submetida pelo sujeito passivo, a

A... PT, no ano em análise, tinha 105 trabalhadores e incorreu em gastos com pessoal no valor de 1.435.637,52€.

Se calculamos o custo por trabalhador:

Nº de trabalhadores		Custos imputados	Custo médio por trabalhador	
Quadros da	A... PT	105	1.435.637,52€	13.672,74€
Cedidos pela	C... SA	10	332.000,00€	33.200,00€
Cedidos pela	E... DC	7	107.000,00€	15.285,71€
Cedidos pela	D... SL	3	167.600,00€	55.866,66€

Quadro 16 - Fonte: Documentos apresentados pelo sujeito passivo, no âmbito do procedimento inspetivo/IES-DA 2017 submetida pelo SP.

Verificamos que o custo médio por trabalhador é muito mais elevado quando o sujeito passivo recorre a mão-de-obra cedida pelas empresas do grupo, o que não se coaduna com uma empresa solidamente implantada e com mão-de-obra qualificada, uma vez que a A... PT, tem um quadro de pessoal que integra pessoal operário/produção, administrativo, contabilista e membros da gerência/direção.

Outro aspeto que importa analisar é o pagamento das faturas em questão.

Analisado o SAFT da contabilidade e os balancetes do sujeito passivo, referentes ao ano 2017, verifica-se que estas faturas foram contabilizadas numa conta de gastos (conta "SNC 626820002 - Serviços Intercorporação - UE"), por contrapartida das contas de receber e a pagar (fornecedores) "SNC 221600002 - Fomec. Serviços - Empresa mãe" e "SNC 221600001 - Fomec. Outras partes relacionadas - UE". Da análise aos saldos do balancete verifica-se que essas faturas não foram pagas, conforme se demonstra no quadro que se segue:

Contrato com	Custo contrato	Conta de débito	Conta a crédito
C... SA	332.000,00€	626820002	221600001
E... DC	107.000,00€	626820002	221600001
D... SL	167.600,00€	626820002	221200002
Total	606.600,00€		

Conta SNC	Período			Acumulado		
	Débito	Crédito	Saldo	Débito	Crédito	Saldo
221200002	0,00€	167.600,00€	167.600,00€	0,00€	308.000,00€	308.000,00€
221600001	105.715,13€	439.000,00€	333.284,87€	105.715,13€	2.584.975,27€	2.479.260,14€

Quadro 17 - Fonte: Documentos apresentados pelo sujeito passivo, no âmbito do procedimento inspetivo (Relatório de Gestão 2017/Balancetes contabilísticos 2017).

Os pagamentos não chegam a efetivar-se, pois a dívida a esses fornecedores vai aumentando gradualmente, em desacordo com os prazos do pagamento supostamente estabelecidos nas faturas emitidas (prazo de um mês), indiciando que não se tratou de reais operações económicas entre as entidades envolvidas, uma vez que tal procedimento não é prática comercial corrente em empresas não relacionadas, pois os serviços prestados/bens devem ser pagos atempadamente, dentro dos prazos estabelecidos entre as empresas envolvidas, de modo a que estas suportem a sua própria atividade.

Verificando-se indícios fundados de que as operações concretas, declaradas e registadas pela requerente não correspondem à realidade, tal situação leva-nos a colocar em causa a substância das operações faturadas entre as empresas envolvidas.

De harmonia com o disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT, deixa de valer a presunção de verdade constante do enunciado normativo do n.º 1 do mesmo artigo.

O sujeito passivo em resposta à notificação pessoal de 11-05-2021, não trouxe ao processo elementos comprovativos da realidade das operações desconsideradas, que permitam converter os factos e respetivas

conclusões. Na verdade, não logrou comprovar, pela prova documental apresentada, que as operações realizadas constituem operações reais e não simuladas.

No caso, a empresa utilizou faturas sobre as quais existem indícios dos seus valores serem diferentes/superiores aos reais, tendo como reflexo direto a diminuição da receita tributária em sede de IRC. Ou seja, é inegável que existem sérios indícios que as aludidas faturas não consubstanciam operações reais.

Além disso, não comprovou os pagamentos entre empresas, porquanto a sua maioria está em dívida/registado em conta-corrente para pagamento.

Este (o sujeito passivo) possui estrutura empresarial adequada, pois detém na sua esfera patrimonial instalações, máquinas e funcionários, para a execução dos trabalhos contratados, pelo que não necessitaria de recorrer a três prestadores de serviços externos à empresa, mas com os quais detém relações especiais, para todos eles executarem, basicamente, os mesmos serviços.

Nos termos do artigo 39.º da LGT “em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado”, devendo efetuar-se as correções à matéria tributável, em sede de IRC, ao rendimento líquido empresarial, pela anulação das transmissões/prestações de serviços efetuadas entre as sociedades do grupo.

Conclui-se que, a resposta recebida do sujeito passivo não continha os elementos necessários à demonstração da efetiva concretização das operações comerciais relacionadas com a prestação de serviços/cedência de pessoal realizadas entre empresas do grupo, designadamente não foram disponibilizados elementos suficientes (prova) que proporcionassem credibilidade suficiente da aderência das faturas à realidade, não nos sendo de todo possível aferir dos trabalhos/prestações de serviço faturados, os que foram realizados na íntegra.

Nos termos do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

Já o n.º 4 do artigo 23.º do Código do IRC diz-nos que para que exista direito à dedução dos gastos documentados nas faturas e/ou documentos equivalentes, devem estes estar passados em forma legal, ou seja, contendo, pelo menos, e entre outros, os seguintes elementos: nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário; (...) data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.

Por imposição da primeira parte da alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC, os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.º 3 e 4 do artigo 23.º do mesmo código não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável.

Portanto, não obstante a aparência documental, é igualmente necessário que as operações constantes nas faturas se tenham realizado (artigo n.º 23.º, n.º 1 do Código do IRC), isto é, sejam efetivas, sob pena de não poder deduzir-se um gasto que resulte de operação simulada.

Como os normativos fiscais não nos dizem o que se deve entender por operação simulada, nos termos do artigo 11.º n.º 2 da LGT, tem que se recorrer ao sentido que o termo tem no direito civil.

Nos termos do artigo 240.º do Código Civil, simulação é a divergência entre a vontade real e a vontade declarada dos sujeitos do negócio jurídico, por acordo entre o declarante e o declaratário e com o intuito de enganar terceiros.

Para que haja simulação é necessário que exista um acordo entre os sujeitos reais da operação e o interposto (interposição fictícia).

Assim, no caso em apreço, independentemente da adequada titulação dos gastos por faturas/documentos equivalentes, o mesmo será fiscalmente desconsiderado por simulação de prestações de serviços/cedência de pessoal por períodos de tempo superior ao real.

Se uma fatura é um documento que se destina a comprovar uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços e se titula uma transmissão ou serviço não prestado pelo seu emitente não pode servir como comprovativo ou suporte do gasto realizado, visto estarmos perante uma operação simulada quanto ao real serviço prestado.

Concluindo, as faturas que titulam as prestações de serviços intragrupo, emitidas pelas empresas C... SA, D... e E... DC, não cumprem com os requisitos de dedutibilidade fiscal previstos nos n.º 1, 3 e 4 do artigo 23.º do Código do IRC, nomeadamente, não cumpre com o requisito da alínea e) do n.º 4 do artigo 23.º do Código do IRC, uma vez que houve simulação de prestações de serviço e não é possível identificar quando os serviços foram prestados, por quem foram prestados, nem a sua quantificação, pois das diligências efetuadas, o sujeito passivo não logrou provar tais factos.

Pela não consideração desse encargo como gasto fiscal deverá proceder-se à retificação do lucro tributável através do acréscimo no Campo 731 do Quadro 07 da Modelo 22, de acordo com os valores que se seguem:

Correções		Período	Total Correções
A acrescentar no Quadro 07		2017	
Contrato com C... SA		332.000,00€	332.000,00€
Contrato com D...		167.600,00€	167.600,00€
Contrato com E... DC		107.000,00€	107.000,00€
Campo 731	Encargos não devidamente documentados	606.600,00€	606.600,00€

Quadro 18 - Fonte: Elaborado pela ITA.

III – 2. DETERMINAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS QUE OPERAM POR DEDUÇÃO À COLETA DE IRC

III – 2.1. REGRAS SUBJACENTES À UTILIZAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL DEDUÇÃO POR LUCROS RETIDOS E REINVESTIDOS (DLRR)

A DLRR constituiu um regime de incentivos fiscais ao investimento. Traduz-se numa medida de incentivos às micro, pequenas e médias empresas que permite a dedução à coleta do IRC dos lucros retidos que sejam reinvestidos, em aplicações relevantes, aprovado nos termos do Regulamento Geral de Isenção por categorias (RGIC)⁴

O Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, aprovou o Código Fiscal ao Investimento (CFI), que por sua vez, estabeleceu, entre outros, o DLRR que consta do seu capítulo IV (artigo 27.º a 34.º). A Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, procede à regulamentação do DLRR e assegura a aplicação integral das regras previstas no RGIC ao abrigo do qual foi aprovado.

Os sujeitos passivos de IRC identificados no artigo 28.º do CFI e que reúnam cumulativamente as condições nele indicadas⁵ podem deduzir à coleta do IRC, nos períodos de tributação que se iniciem em ou após 1 de janeiro de 2014, até 10% dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes nos termos do artigo 30.º do mesmo diploma, no prazo de três anos contados a partir do final do período a que correspondam os lucros retidos.

⁴ Aprovado pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014, de 16 de junho de 2014, publicado no Jornal Oficial da União Europeia n.º C 187/1, de 26 de junho de 2014.

⁵ Sujeitos passivos de IRC residentes em território nacional, bem como sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável em território nacional, que exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, que preencham, cumulativamente as seguintes condições:

- a. Sejam micro, pequenas e médias empresas;
- b. Disponham de contabilidade regularmente organizada;
- c. O seu lucro tributável não seja determinado por métodos indiretos;
- d. Tenham a situação fiscal e contributiva regularizada.

Para efeitos da referida dedução o montante máximo dos lucros retidos e reinvestidos, é atualmente de 7.500.000,00€, em cada período de tributação, sendo de 5.000.000,00€ antes das alterações introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2018.

A dedução é feita, nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 90.º do Código do IRC, até à concorrência de 25% da coleta do IRC ou de 50%, no caso de micro e pequenas empresas.

Assim, no caso em apreço, concretizando-se o benefício da DLRR no período de tributação de 2017, o sujeito passivo teria de aplicar o regime em vigor até 31 de dezembro de 2017, ou seja, sem as alterações operadas pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (OE2018), com exceção do prazo de reinvestimento, em que poderia usufruir do prazo de três anos estabelecido no n.º 1 do artigo 29.º do CFI.

Assim, o sujeito passivo poderia beneficiar da referida dedução até à concorrência de 25% da coleta do IRC, relativamente ao montante correspondente a 10% dos lucros retidos.

De acordo com o artigo 11.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro, que regulamenta o DLRR, para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 30.º do CFI, apenas são elegíveis as aplicações relevantes em ativos aí previstos que respeitem a um investimento inicial, tal como definido nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da mesma portaria e dos pontos 49) a), 51) a) e 50) do RGIC, considerando-se como tal:

- a. *“os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento,*
- b. *o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente,*
- c. *a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento ou,*
- d. *uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente”.*

Ou seja, afasta “investimentos isolados” e “investimentos de substituição”.

Para efeitos da DLRR consideram-se aplicações relevantes, os ativos fixos tangíveis adquiridos em estado novo, com exceção dos indicados nas alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 30.º do CFI, salvo se se enquadrarem em alguma das exceções aí previstas, caso em que, também serão elegíveis como aplicações relevantes.

Para além do investimento em causa ter que integrar o conceito de “investimento inicial”, os ativos fixos tangíveis adquiridos para o efeito, terão de ser adquiridos em estado novo e, de se qualificar como aplicações relevantes, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 30.º do CFI.

Os sujeitos passivos que beneficiem da DLRR devem proceder, no balanço, à constituição de uma reserva especial, em que o valor será o montante dos lucros retidos e reinvestidos. Este valor não pode ser utilizado para a distribuição aos sócios antes do fim do quinto exercício posterior ao da sua constituição (artigo 32.º do CFI).

A dedução deve ser justificada por documento a integrar no dossier fiscal previsto no artigo 130.º do Código do IRC, o qual deve conter a indicação do montante dos lucros retidos e reinvestidos, das despesas de investimento em ativos elegíveis, do respetivo montante e de outros elementos considerados relevantes (artigo 33.º n.º 1 do CFI).

Assim, para efeitos do disposto no artigo 33.º do CFI, os sujeitos passivos devem incluir no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, entre outros, os seguintes elementos: descrição do investimento inicial, indicando designadamente os objetivos, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da citada portaria;

Para este efeito, é necessário demonstrar que o investimento em causa respeita a:

- criação de um novo estabelecimento,
- aumento da capacidade de um estabelecimento já existente,
- diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou
- alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.

A contabilidade dos sujeitos passivos de IRC que beneficiem da DRLR deve evidenciar o imposto que deixou de ser pago em resultado da dedução a que se refere o artigo 29.º (artigo 33.º, n.º 2 do CFI).

O incumprimento, por parte do sujeito passivo, implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado, em diversas situações:

- A não concretização da totalidade do investimento nos termos previstos no artigo 30.º até ao termo do prazo de três anos previsto no n.º 1 do artigo 29.º, não só implica a devolução do montante de imposto, como é adicionado o montante de imposto a pagar relativo ao terceiro período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais;
- Na parte correspondente aos ativos que sejam transmitidos antes de decorrido o prazo de 5 anos ou que não seja exercida a opção de compra, implica a devolução do imposto que deixou de ser pago acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais;
- A não constituição da reserva especial, implica a devolução do montante de imposto que deixou de ser liquidado, ao qual é adicionado o montante de imposto a pagar relativo ao terceiro período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais (artigo 34.º do CFI).

Os juros compensatórios visam indemnizar o Estado pelo atraso na cobrança do imposto em razão do incumprimento do sujeito passivo, contando-se dia a dia desde o termo do prazo de apresentação da declaração ou do dia imediato ao termo do prazo de pagamento até ao termo do prazo para a entrega da

declaração de rendimentos ou da sua autoliquidação, se anterior, conforme o artigo 102.º, n.ºs 2 e 3 do Código do IRC e artigo 35.º da LGT. A taxa dos juros compensatórios corresponde à taxa dos juros legais prevista no n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil em vigor à data em que se tiver iniciado o retardamento da liquidação ou do pagamento do IRC, conforme o n.º 10 do artigo 35.º da LGT.

A DLRR não conta para efeitos da limitação do resultado da liquidação previsto no artigo 92.º do Código do IRC. Significa isto que uma entidade que apenas usufrua da DLRR, não aproveitando outro benefício fiscal, nem sequer terá de fazer qualquer cálculo no âmbito do artigo 92.º do Código do IRC, pois nenhum valor haverá que acrescer ao IRC a pagar por força desta disposição.

III – 2.2. APURAMENTO DO BENEFÍCIO FISCAL DO DLRR

O sujeito passivo beneficiou do regime do DLRR nos períodos de tributação de 2015, 2016 e 2017. Para comprovar o benefício fiscal apresentou, no âmbito da ordem de serviço n.º OI201900625, os documentos que incluiu no processo de documentação fiscal de 2017, a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC.

A DLRR é um benefício fiscal automático, sendo por isso calculado pelo próprio sujeito passivo sem necessidade de autorização prévia da AT ou de qualquer entidade.

No entanto, a utilização da DLRR obriga ao cumprimento de algumas obrigações acessórias para as quais foram solicitados os respetivos comprovativos, de modo a confirmar o direito a usufruir do benefício o fiscal. Nesse sentido, o sujeito passivo apresentou:

- O documento que integra o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do CIRCI (Anexo XXII);
- Mapa com os investimentos realizados em 2016 e 2017, no âmbito do benefício da DLRR referente ao ano de 2015 e cópia das respetivas faturas, respeitantes às despesas de investimentos em ativos considerados elegíveis pelo sujeito passivo (Anexo XXII);

Relativamente ao benefício da DLRR de 2016 informou que o investimento se concretizou no ano de 2018, não sendo objeto de análise no âmbito deste procedimento inspetivo.

Da análise aos documentos apresentados constata-se que:

- As despesas de investimento são referentes a ativos afetos à exploração relativa a ativos fixos tangíveis não consumíveis, adquiridos em estado novo;
- As despesas elegíveis correspondem às adições ocorridas entre 01-01-2016 e 31-12-2017, no âmbito do benefício fiscal da DLRR deduzido à coleta de IRC de 2015;
- Os investimentos com relevância para o cálculo do benefício eventualmente usufruído pelo sujeito passivo referem-se à aquisição de vários equipamentos no valor total de 425.713,39€;

- Os ativos subjacentes às despesas elegíveis são detidos e contabilizados de acordo com as regras que determinam a sua elegibilidade, tendo sido registados nas devidas contas do SNC, incluídas na classe 4 "Investimentos", sujeito a depreciações.

De acordo com a declaração modelo 22, antes de se calcular eventuais benefícios fiscais, verifica-se que:

1. No período de 2015 foi apurada uma matéria coletável no montante de 792.071,84€, a qual traduz uma coleta de IRC em 2015 de 165.735,09€. Tal resulta do facto de no período de 2015 a empresa ter obtido um resultado líquido positivo no montante de 614.049,57€ e consequentemente um lucro tributável de 792.071,84€;
2. No período de 2016 foi apurada uma matéria coletável no montante de 804.370,24€, a qual traduz uma coleta de IRC em 2016 de 168.317,75€. Tal resulta do facto de no período de 2016 a empresa ter obtido um resultado líquido positivo no montante de 623.962,37€ e consequentemente um lucro tributável de 804.370,24€;
3. No período de 2017 foi apurada uma matéria coletável no montante de 1.068.726,11€, a qual traduz uma coleta de IRC em 2017 de 223.832,48€. Tal resulta do facto de no período de 2017 a empresa ter obtido um resultado líquido positivo no montante de 801.783,22€ e consequentemente um lucro tributável de 1.068.726,11€.

Nos termos do artigo 11.º da Portaria n. 297/2015, de 21 de setembro, a empresa procedeu à retenção de lucros no valor de 414.049,60€, no ano de 2015, no valor de 420.794,40€ em 2016 e de 551.783,20€ no ano de 2017, por via do reinvestimento destes montantes em aplicações relevantes.

Para o efeito foi constituída uma reserva especial, em cada um dos anos, correspondente a estes montantes, a qual foi devidamente contabilizada, estando devidamente refletida no balanço da empresa.

Nos períodos de 2015 a 2017 a empresa deduziu à coleta de IRC até o montante de 10% dos lucros retidos em cada um desses períodos, ou seja, 41.404,96€ em 2015, 42.079,44€ em 2016 e 55.178,32€ em 2017, os quais foram reinvestidos em aplicações relevantes, nos termos do artigo 30.º do CFI, durante os períodos de 2016 a 2018.

Porém, nos termos do artigo 29.º do CFI, tais deduções têm como limite 25% da coleta de IRC, pois trata-se de uma média empresa. Assim, como 25% da coleta (41.433,77€ em 2015, 42.079,44€ em 2016 e 55.958,12€) fica acima dos 10% do valor dos lucros retidos, então foi efetuada a dedução dos 41.404,96€ em 2015, 42.079,44€ em 2016 e 55.178,32€ em 2017, respeitantes ao benefício fiscal com a DLRR.

Assim, apresenta-se de seguida um quadro que evidencia a dedução efetiva no âmbito da DLRR, bem como o montante de imposto apurado, relativamente aos períodos de 2015, 2016 e 2017:

A...	Ano 2015		Ano 2016		Ano 2017	
	Sem benefício fiscal	Com benefício fiscal	Sem benefício fiscal	Com benefício fiscal	Sem benefício fiscal	Com benefício fiscal
(1) Resultado antes de IRC	792.071,84 €	792.071,84 €	804.370,24 €	804.370,24 €	1.068.726,11 €	1.068.726,11 €
(2) Coleta de IRC (D) a favor de IRC	165.725,09 €	165.725,09 €	168.117,75 €	168.117,75 €	223.822,48 €	223.822,48 €
(3) Benefício Fiscal DLRR	- €	41.454,26 €	- €	43.079,44 €	- €	55.178,32 €
(4) Retenção na Fonte	- €	- €	- €	- €	- €	- €
(5) Pagamento por conta	82.278,00 €	82.278,00 €	137.449,00 €	137.449,00 €	159.903,00 €	159.903,00 €
(6) Decimo municipal: 1,5% a (1)	11.881,00 €	11.881,00 €	12.065,55 €	12.065,55 €	16.886,89 €	16.886,89 €
(7) Tributações autónomas	- €	- €	- €	- €	- €	- €
(8) IRC a pagar em Moeda: (2)-(3)-(4)-(5)-(6)-(7)	85.898,16 €	53.898,25 €	22.934,25 €	89.145,14 €	79.966,37 €	24.782,65 €
(9) IRC total: (7)+(8)+(9)	177.616,16 €	210.001,17 €	229.303,20 €	222.467,74 €	231.863,17 €	184.665,35 €
(10) Resultado líquido: (1)-(9)	614.455,68 €	579.070,72 €	575.067,04 €	581.903,50 €	836.862,94 €	884.060,76 €
Investimento realizado em 2015		414.069,40 €		430.726,40 €		551.789,20 €
Saldo (des) GDF Mod.22 (avaliação imposta)		406,13 €		24,57 €		77.079,51 €
RLP		618.048,57 €		622.962,57 €		885.789,37 €
Investimento realizado em 2016				251.289,98 €		164.411,42 €
Investimento por realizar do DLRR 2015				151.749,62 €		11.863,79 €
Investimento por realizar do DLRR 2016						430.726,42 €

Quadro 22 - Anexo: Documento apresentado pelo sujeito passivo, no âmbito do procedimento administrativo efetuado pelo CA

Sendo certo, que a atribuição de um benefício fiscal não se prende só com o cumprimento das normas, é necessário, igualmente, analisar se esse cumprimento, muitas vezes consubstanciado num investimento pelo sujeito passivo, está a ser feito para a prossecução da finalidade do benefício.

No caso concreto, o sujeito passivo adquiriu quatro moldes, de modo a ampliar a diversidade de produtos produzidos pela empresa e investiu numa cabine de pintura e num "atomizador pneumático".

Assim, no caso em apreço, importa saber se o investimento efetuado em "moldes", que o sujeito passivo utiliza para a sua atividade, pode ser considerado "investimento" elegível para efeitos do benefício fiscal da DLRR.

O investimento nestes "moldes", na "cabine de pintura" e no "atomillador neumático" foi considerado contabilisticamente, pelo sujeito passivo, equipamento básico (conta SNC 433), por serem bens fundamentais à realização da sua atividade de exploração, visto que são utilizados no fabrico dos seus produtos.

No âmbito do benefício fiscal da DLRR, para além do investimento em causa ter que integrar o conceito de "investimento inicial", os ativos fixos tangíveis adquiridos para o efeito, terão de ser adquiridos em estado novo e, de se qualificar como aplicações relevantes, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 30.º do CFI.

Assim, nos termos do artigo 11.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, que procede à regulamentação da DLRR, para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 30.º do CFI, apenas são elegíveis as aplicações relevantes que respeitem a "investimento inicial", tal como definido nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria 297/2015, de 21 de setembro, ou seja:

- i) Os investimentos relacionados com a criação de um novo estabelecimento;
- ii) O aumento da capacidade de um estabelecimento já existente;
- iii) A diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento; ou
- iv) Uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento já existente.

Pelo que, para que o investimento efetuado em aplicações relevantes seja elegível é necessário que integre o conceito de investimento inicial.

Fazendo, o sujeito passivo, parte do cadastro dos contribuintes sujeitos à metodologia do acompanhamento permanente, sabe-se que, no ano 2002 a empresa adquiriu uma cadeira de pintura, que permitiu diversificar os produtos fabricados neste sector, e que, em 2016 deu-se início ao investimento na melhoria da linha de pintura e molde para produção de nova cadeira de esplanada em polipropileno reforçado com fibra de vidro.

No caso em apreço, pese embora o sujeito passivo considere contabilisticamente os "moldes" como equipamento básico, e portanto, bens do ativo fixo tangível, a aquisição dos mesmos é uma necessidade constante e fundamental para o fabrico dos seus produtos, sendo manifesto que a aquisição dos "moldes"

enquanto equipamento básico fundamental e constante ao processo de laboração normal da empresa, não estará a contribuir para "(...) criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente", não integrando o conceito de investimento inicial.

No caso do investimento nos dois equipamentos ("cabine de pintura" e "atomillador neumático"), voltamos a referir o mesmo, pese embora o sujeito passivo os considere contabilisticamente como equipamento básico, e portanto, bens do ativo fixo tangível, a aquisição dos mesmos é uma necessidade constante e fundamental para o fabrico dos seus produtos, sendo manifesto que a aquisição destes equipamentos, enquanto equipamento básico fundamental e constante ao processo de laboração normal da empresa, não estará a contribuir para "(...) criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente", não integrando o conceito de investimento inicial.

Para efeitos do disposto no artigo 33.º do CFI, o sujeito passivo deve incluir no processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do Código do IRC, entre outros, os seguintes elementos: descrição do investimento inicial, indicando designadamente os objetivos, áreas de intervenção e os principais investimentos, bem como o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da citada portaria;

Ou seja, no caso em concreto do investimento nos dois equipamentos ("cabine de pintura" e "atornillador neumático"), era necessário o sujeito passivo demonstrar que investimento em causa respeita ao "aumento da capacidade de um estabelecimento já existente", o que não ficou demonstrado no processo de documentação fiscal. E o mesmo acontece com os "moldes".

III – 2.3. CONCLUSÃO - BENEFÍCIO FISCAL DA DLRR

Face ao exposto, o investimento na aquisição dos "moldes" e dos "equipamentos" necessários à realização da atividade de exploração corrente da requerente, nos mesmos termos que já vinha sendo exercida, não integra o conceito de investimento inicial e como tal, não poderá ser elegível para efeitos do benefício fiscal previsto no artigo 29.º do CFI.

O incumprimento do reinvestimento no prazo de dois anos seguintes à obtenção e retenção dos lucros na sociedade implica a devolução do montante de IRC que deixou de ser liquidado na parte correspondente ao montante dos lucros não reinvestidos, ao qual é adicionado o montante do imposto a pagar relativo ao

segundo período de tributação seguinte, acrescido dos correspondentes juros compensatórios majorados de 15 pontos percentuais, conforme a alínea a) do artigo 34.º do CFI.

Assim, no caso em concreto, existindo incumprimento no reinvestimento pelo montante do lucro retido, relativamente à utilização do benefício fiscal no ano de 2015, na declaração de rendimentos modelo 22 do período de tributação de 2017, terá de ser acrescido a proporção do benefício fiscal referente à parte do montante do reinvestimento considerado inelegível.

O montante a incluir no campo 372, do quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22, respeitante ao IRC do ano de 2017 (reposição de benefícios fiscais) será de 41.404,96€ (414.049,60 x 10%), acrescido de juros compensatórios (atualmente de 4%) majorados em 15 pontos percentuais, ou seja, à taxa anual de 19%, contados desde o envio da declaração de rendimentos modelo 22 de IRC de 2015 (2016/05/31) até à data do envio da declaração modelo 22 de IRC de 2017 (2018/06/29), sendo o valor destes juros de indicar no campo 366, do quadro 10 e no campo 366-B do quadro 10-A, assim calculados:

$$\begin{aligned} \text{Juros compensatórios} &= (\text{imposto} \times \text{taxa de juros compensatórios} \times \text{n.º dias} / 365) \\ &= (41.404,96 \times 19\% \times 761 \text{ dias} / 365) = 16.402,04\text{€} \end{aligned}$$

Assim, propõe-se as correções que se seguem:

Correções		Período	Total
A acrescentar no Quadro 10		2017	correções
Campo 372	Reposição de benefícios fiscais	41.404,96€	41.404,96€
Campo 366	Juros compensatórios	16.402,04€	16.402,04€
Total		57.807,00€	57.807,00€

Quadro 23 - Fonte: Elaborado pelo IFA

CAPÍTULO IX – DIREITO DE AUDIÇÃO - FUNDAMENTAÇÃO

Nos termos do artigo 60.º da LGT e do artigo 60.º do RCPITA, o sujeito passivo foi notificado, pessoalmente, no dia 14-10-2021, na pessoa de F... , na qualidade de gerente do sujeito passivo, do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária (PRIT), para, querendo, no prazo de 15 dias, se pronunciar sobre o mesmo.

Os documentos anexos ao direito de audição permitiram a apreensão, pela Inspeção Tributária e Aduaneira (ITA), das atividades concretamente desenvolvidas pelos trabalhadores cedidos, no entanto, acresce referir que apesar dos depoimentos recolhidos em sede de direito de audição, junto dos trabalhadores cedidos e das entidades externas à empresa, afirmando que houve efetiva prestação de serviços dos trabalhadores cedidos em Portugal, a quantificação dos mesmos serviços, continua por apurar, não tendo sido anexa nenhuma prova nesse sentido.

A quantificação dos mesmos, apresentada no decurso do procedimento inspetivo, revela fragilidades, pois assente numa base puramente casuística de informação fornecida pelas empresas espanholas (cedentes de pessoal), sem suporte em qualquer registo de horas/tarefas/serviços prestados por cada um desses trabalhadores em proveito exclusivo da empresa A... PT.

Além disso, foram identificadas algumas afirmações incorretas. O sujeito passivo, no ponto 42 do direito de audição afirma que o controlo dos trabalhadores é da responsabilidade da empresa cedente, e por sua vez no ponto 82 diz que o controlo da assiduidade (picagem do ponto) é realizado pela empresa A... PT.

Contraditório, também com as alegações dos trabalhadores, ouvidos em auto de declarações que afirmam que a picagem do ponto era feita em Espanha.

No ponto 82 do direito de audição o sujeito passivo reconhece *"faltas verificadas nos registos de assiduidade e tempos de trabalho, bem como a ausência dos mesmos relativamente aos quadros superiores"*, no entanto, no ponto 72 não se coíbe de afirmar que os *"elementos de suporte e de cálculo aos montantes faturados, já aportados ao SIT, sempre permitiram a análise inequívoca acerca da natureza, quantidade, e oportunidade dos serviços em causa"* (sublinhado nosso).

O sujeito passivo, no exercício do direito de audição, alega ainda, que a tradução dos contratos, por parte da ITA, foi incorreta, e que eram também de incluir na contabilização dos salários imputados, o pagamento de ajudas de custo, horas extras, e outras compensações extrassalariais. Apesar da alegação, também não apresentou evidência desses pagamentos extrassalariais se deverem a serviços efetuados no interesse exclusivo da A... T.

Para o concreto apuramento das horas/dias efetivamente prestadas pelos trabalhadores cedidos, em prol do sujeito passivo, não existe um procedimento sistematizado ou metodologia instituída, nomeadamente de registo de dias/horas, tarefas/serviços prestados por cada um desses trabalhadores cedidos. A quantificação das horas/dias gastos pelos trabalhadores é efetuada mensalmente, em função da imputação de uma percentagem dos gastos salariais com esses trabalhadores, disponibilizadas pelas empresas cedentes, sem que o sujeito passivo, apresente quaisquer meios de prova da quantificação exata dos serviços efetivamente prestados em proveito da sua atividade.

Não apresentou, por exemplo, contratos/acordos celebrados com esses trabalhadores onde conste acordado o tempo a trabalhar para a empresa portuguesa, quais as contrapartidas a receberem pelo deslocamento do local de trabalho para outro país, entre outras, que o sujeito passivo tivesse por convenientes. Bem como, não apresentou registo efetuados na empresa A... PT de controlo aos serviços efetuados, por cada trabalhador, por setor e atividade e por dia/hora.

Efetivamente, cabia ao sujeito passivo o controlo efetivo da cedência de pessoal por parte das entidades com as quais estabeleceu contrato de prestação desses serviços.

Só na posse dessas provas documentais (por exemplo, registo de entradas/saídas por dias e trabalhadores) é que seria possível quantificar a real dimensão dos serviços adquiridos. Facto que o sujeito passivo não comprovou nem apresentou provas cabais até à data.

Aliás, tais procedimentos fazem parte dos conceitos básicos de controlo interno. Pretende-se dizer, com tal afirmação, que até para benefício do próprio sujeito passivo, era muito importante a existência destes controlos, pois desta forma nem efe próprio pode controlar se pagou pela cedência de um trabalhador que efetivamente não prestou trabalho!

Os documentos agora apresentados não comprovam, e não permitem quantificar os serviços efetivos prestados no âmbito dos contratos de cedência de pessoal intragrupo, pelo que não ficam comprovados os requisitos de aceitabilidade fiscal previstos nos artigos 23.º do Código do IRC.

Ou seja, o sujeito passivo não forneceu elementos concretos, sindicáveis que permitam comprovar que tais gastos se subsumiam à obtenção ou à garantia dos rendimentos sujeitos a IRC, como estatui o artigo 23.º do Código do IRC.

Apesar de demonstrar quais as atividades desenvolvidas por cada um dos trabalhadores cedidos não demonstra, nem explica que serviços foram efetivamente prestados, por que trabalhador e em que dias, continuando a não nos ser possível corroborar os valores imputados.

Não foram apresentadas evidências de que cada um daqueles trabalhadores dispôs de todas aquelas horas/dias de trabalho em Portugal, em proveito exclusivo da atividade da empresa A... PT.

É importante ter em mente que no espaço físico onde se situam as instalações da A... PT, também funcionam outras empresas do grupo, sendo difícil perceber quem trabalha para quem e que tarefas são exclusivas da empresa PT.

Num dos edifícios, sito no ... em Vila Nova de Cerveira, localiza-se a sede da empresa D... , que também detém um armazém que está arrendado à empresa E... DC, desde 02-01-2014.

Conforme referido no ponto 77 do direito de audição "ora, como é notório, o eventual incumprimento dos tempos de trabalho legalmente permitidos, não constituiriam motivo para obstar à constatação de que os serviços foram efetivamente prestados", importa referir que para a ITA, nunca esteve em causa a inexistência de serviços prestados entre empresa do grupo. O que sucede é que não foram apresentadas provas que nos permitam afetar o real período que cada trabalhador prestou serviços na empresa portuguesa. Também não nos parece que os trabalhadores estivessem dispostos a prestar mais tempo de trabalho além do legalmente permitido, e ainda por cima, deslocados do seu local de trabalho habitual e, provavelmente, do seu local de residência, de forma gratuita.

Quanto aos benefício fiscal da DLRR, salienta-se que a informação vinculativa que está na base da posição da AT, neste procedimento inspetivo, é a Informação Vinculativa n.º 201800 ... , PIV n.º ... , sancionada

por Despacho, de 12 de dezembro de 2018, da Diretora de Serviços do IRC, uma vez que os moldes adquiridos pelo sujeito passivo não contribuíram para a produção de um produto que permita a diversificação dos produtos produzidos.

A informação vinculativa vertida no direito de audição não analisa uma situação semelhante à do sujeito passivo, na medida em que, nessa informação vinculativa o que está em análise é o início da produção de um produto que até esse momento nunca tinha sido produzido pela empresa (antes adquirido a terceiros), e que passa a integrar o produto final produzido pela mesma. No caso concreto da D... PT, esta já produzia cadeiras de esplanada, e os moldes adquiridos no âmbito da fruição do benefício fiscal DLRR também se destinam à produção de cadeiras de esplanada, mas de modelo diferente dos que já vinham a ser comercializados pela empresa.

Importa também referir que, não se percebe onde o sujeito passivo quer chegar com a constatação no ponto 107 do direito de audição, quando refere que "nos "moldes" em causa também se traduziram num aumento da capacidade da Exponente, aliás como os próprios SIT reconhecem ao constatar que o "ativo fixo tangível, aumentou consideravelmente nestes 3 anos". Para a ITA nunca esteve em causa que a compra dos moldes ocorreu, tanto é que o gasto foi aceite como fiscalmente dedutível. Ao serem adquiridos pela empresa, eles passam a fazer parte do seu ativo fixo tangível, daí aumentar o seu valor. Mas daqui concluir que o aumento do ativo fixo tangível "se traduziram num aumento da capacidade da Exponente", não se percebe a relação estabelecida!

No ponto 108 o sujeito passivo refere que "não obstante a falta no cumprimento da obrigação acessória de identificar no dossier fiscal o respetivo enquadramento numa das tipologias previstas na alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2016, de 21 de setembro, aqui agora senada, e que estranhamente os STI não convocaram a Exponente para o fazer" (sublinhado nosso), importa relembrar o sujeito passivo que a documentação relacionada com a fruição do benefício fiscal DLRR, lhe foi solicitada, no decurso do procedimento inspetivo, através ponto 4 do email remetido à contabilista da empresa, Dra. G..., em 26-03-2021, às 11:02, ao qual obtivemos resposta em 07-04-2017, onde a empresa apenas nos remeteu os elementos mencionados no ponto 4 da resposta (quadro e cópia das faturas, já anexas ao PRIT). Ver comprovativos em anexo (ANEXO 2).

No caso em concreto do investimento nos dois equipamentos ("cabina de pintura" e "atomizador pneumático"), era necessário o sujeito passivo demonstrar que o investimento em causa respeita ao "aumento da capacidade de um estabelecimento já existente", o que não ficou demonstrado no processo de documentação fiscal. E o mesmo acontece com os "moldes". O sujeito passivo, também não aproveitou o direito de audição para fazer essa prova.

Em suma, de análise às considerações expressas pelo sujeito passivo ao longo do seu exercício do direito de audição, constata-se que o mesmo não questiona nem contrapõe com novos ou quaisquer factos e

provas, nem acrescenta quaisquer dados, factos ou provas, concretas e objetivas e específicas que permitam suprir as irregularidades, erros e inexactidões, demonstradas no PRIT e que motivaram a conclusão do mesmo.

(cf. Relatório Final de Inspeção Tributária junto ao PPA como Documento 4).

(g) Na sequência deste Relatório de Inspeção Tributária, a Requerente foi notificada da liquidação adicional de IRC n.º 2021 ..., de 24-11-2021, relativa ao exercício de 2017,

assim como da respetiva liquidação de juros compensatórios (com o n.º 2021 ...) e da demonstração de acerto de contas identificada sob o documento n.º 2021 ..., com o valor a pagar de € 236.305,27 (cf. Documentos 1, 2 e 3 juntos ao PPA).

(h) Em 13-04-2022, a Requerente apresentou o PPA que deu origem ao presente processo arbitral.

§2. Factos não provados

17. Consideram-se como não provado o seguinte facto relevante para o conhecimento da causa:

(a) A Requerente adquiriu prestações de serviços de cedência de pessoal a empresas do mesmo grupo (B... SA, E... DC, D...), no valor de € 606.600,00.

§3. Fundamentação da matéria de facto

18. Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

19. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cf. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

20. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
21. Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos, que não foram impugnados, e dos factos alegados pelas partes que não foram impugnados, e a adequada ponderação dos mesmos à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum, e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.
22. Relativamente à aquisição de prestações de serviços de cedência de pessoal no valor de € 606.600,00 (facto não provado), cumpre sublinhar que, quando é questionada a veracidade (existência e montante) de uma despesa contabilizada por uma sociedade, o ponto de partido é a presunção de que as declarações e contabilidade da sociedade são verdadeiras e de boa-fé (cf. artigo 75.º, n.º 1, da LGT). Todavia, esta presunção não impede a AT de controlar os factos declarados pelos sujeitos passivos (nomeadamente quanto à existência e montante de uma despesa contabilizada por uma sociedade), antes impondo à AT o ónus de recolha de indícios sérios e suficientes de que os factos declarados pelo sujeito passivo não correspondem à realidade.
23. Nos termos do artigo 75.º, n.º 2, alínea a), da LGT, a presunção do n.º 1 do mesmo artigo cessa (e inverte-se o ónus da prova) quando as declarações, contabilidade ou escrita do sujeito passivo revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que os mesmos não refletem ou impedem o conhecimento da real matéria tributável do sujeito passivo. Como enunciou o Supremo Tribunal Administrativo, no seu Douo Acórdão de 16-04-2015, processo n.º 00448/07.0BEPNF:

“Quando a administração tributária desconsidera as faturas que reputa de falsas, aplicam-se as regras do ónus da prova do artigo 74.º da Lei Geral Tributária (LGT), competindo-lhe, fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua atuação, ou seja, de que existem indícios sérios de que a operação constante da fatura não corresponde à realidade passando a recair sobre o sujeito passivo o ónus da prova da veracidade das prestações de serviços ou transações tituladas pelas faturas”.

24. No caso em apreço, no decurso do procedimento inspetivo, a AT recolheu elementos concretos e indícios fortes de que o valor dos serviços de cedência de pessoal prestados à Requerente não corresponde a € 606.600,00, tendo cumprido o ónus probatório que lhe incumbia nos termos do artigo 75.º, n.º 1, da LGT.

25. O Tribunal Arbitral ponderou os elementos analisados no Relatório de Inspeção Tributária (designadamente, os registos de assiduidade e de tempos de trabalho, e as entrevistas realizadas pela AT aos trabalhadores cedidos) e aceita as conclusões da AT relativamente aos mesmos:

- “o sujeito passivo prova a existência de trabalhadores deslocados entre empresas do grupo e a inspeção tributária também o validou junto dos três trabalhadores ouvidos em auto de declarações, no âmbito deste procedimento inspetivo, no entanto, não conseguiu fazer prova da sua verdadeira cedência/prestação de serviços entre empresas do grupo, nomeadamente, quanto ao número de dias de trabalho efetuado por trabalhadores cedidos e ficando, também, por esclarecer que serviços foram efetivamente prestados pelas empresas do grupo e que estiveram na base do cálculo dos gastos a imputar à A... PT, no âmbito desses acordos (contratos)”;

- “várias incongruências entre os documentos apresentados pelo sujeito passivo para justificar a imputação destes gastos e também quando se compara esses documentos com as declarações dos funcionários, ouvidos em auto de declarações”;

- “sujeito passivo não apresentou provas que nos permitam aferir o real período em que cada trabalhador prestou serviços na empresa portuguesa, pois os documentos

- apresentados “contradizem” as declarações prestadas pelos trabalhadores ouvidos em auto de declarações (Anexo VI), bem como as faturas que foram emitidas, relativas a estes gastos, não nos permitem validar a efetividade dos serviços prestados”.*
26. Neste contexto, e à luz do disposto nos artigos 75.º, n.º 2, alínea a), e 74.º, n.º 1, da LGT, passou a caber à Requerente o ónus de fazer a prova do período em que cada trabalhador prestou serviços na empresa portuguesa, e dos gastos em que incorreu relativamente às prestações de serviços que adquiriu.
27. Contudo, tanto no decorrer do procedimento inspetivo como do processo arbitral, não conseguiu a Requerente identificar com clareza e rigor os serviços que foram prestados, por quem foram prestados, nem a sua quantificação: Quantos dias de trabalho foram efetuados por trabalhadores cedidos à Requerente? Que serviços estiveram na base do cálculo dos gastos a imputar à Requerente no âmbito dos contratos celebrados com outras empresas do mesmo grupo?
28. Embora, em abstrato, o Tribunal Arbitral possa aceitar que foram prestados serviços de cedência de pessoal à Requerente, não é possível ao Tribunal Arbitral, com base na prova constante do processo administrativo e do processo arbitral, aferir o real período em que cada trabalhador cedido prestou serviços na Requerente, ou calcular os gastos subjacentes às efetivas prestações de serviços adquiridas pela Requerente. Na convicção do Tribunal Arbitral, as declarações departamentais e as declarações de entidades terceiras juntas ao PPA (Documentos 5 a 40) não têm credibilidade suficiente para afastar a fragilidade dos elementos fornecidos pela Requerente à AT no decorrer do procedimento inspetivo, nem as conclusões formuladas pela AT no Relatório de Inspeção Tributária.
29. Não se deram como provadas nem como não provadas alegações feitas pelas Partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

§1. Dos gastos respeitantes à aquisição de prestações de serviços de cedência de pessoal a empresas no mesmo grupo

30. A Requerente alega que adquiriu serviços de cedência de pessoal a empresas do grupo B... (C... SA, E... DC, D...) e pretende deduzir os gastos com os mesmos, no montante total de € 606.600,00.
31. Todavia, pelas razões referidas *supra*, o Tribunal Arbitral deu como não provada a aquisição de prestações de serviços de cedência de pessoal no valor de € 606.600,00. Considerando os elementos analisados no Relatório de Inspeção Tributária (designadamente, os registos de assiduidade e de tempos de trabalho, e as entrevistas realizadas pela AT aos trabalhadores cedidos), o Tribunal aceitou a conclusão da AT de que não é possível aferir com rigor que serviços intra-grupo foram efetivamente prestados à Requerente, ou quantificar os gastos subjacentes às efetivas prestações de serviços.
32. O facto de a Requerente não ter sucedido em satisfazer o ónus da prova que lhe competia ao abrigo do artigo 75.º, n.º 2, alínea a), da LGT, é fundamento bastante para a AT desconsiderar integralmente os gastos associados a serviços intra-grupo adquiridos pela Requerente, e para o Tribunal Arbitral sancionar as correções ao lucro tributável da Requerente relacionadas com estes gastos.
33. Tendo a AT reunido, de forma cabal, indícios sérios e objetivos, creíveis, de que um conjunto de gastos analisados no âmbito da inspeção tributária, não refletiam a realidade, e não tendo a Requerente provado que, não obstante esses fortes indícios, os gastos em causa correspondiam a operações materiais efetivamente realizadas, não existe fundamento para anular a liquidação adicional de IRC que, neste quadro de facto e de direito, foi emitida.
34. Da leitura do Relatório de Inspeção Tributária, e considerando as diligências que os serviços encetaram ao longo do procedimento inspetivo, não se vislumbra em que medida

- a AT violou os princípios do inquisitório e da verdade material, ou do ónus da prova, ou da proporcionalidade, ou da tributação pelo lucro real, ou da capacidade contributiva.
35. Assim, o Tribunal Arbitral mantém na ordem jurídica a liquidação adicional de IRC n.º 2021 ..., de 24-11-2021, relativa ao exercício de 2017, assim como a respetiva liquidação de juros compensatórios (com o n.º 2021 ...) e a demonstração de acerto de contas identificada sob o documento n.º 2021 ..., na parte relativa aos gastos respeitantes à aquisição de prestações de serviços de cedência de pessoal a sociedades do grupo B....
36. Improcedendo o PPA na parte relativa aos gastos respeitantes à aquisição de prestações de serviços de cedência de pessoal, improcede o PPA na parte relativa aos juros devidos pela Requerente à sociedade C... SA, no valor de € 35.227,30.

§2. Da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos - DLRR

37. A DLRR constitui um regime de incentivos fiscais ao investimento a favor de micro, pequenas e médias empresas que permite a dedução por lucros retidos e reinvestidos. Este regime foi reintroduzido no sistema fiscal com a entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2014). À data dos factos (2017), o regime da DLRR encontrava-se no Código Fiscal do Investimento (CFI) aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro.
38. O artigo 29.º do CFI previa que os sujeitos passivos podiam deduzir à coleta de IRC até 10% dos lucros retidos que fossem reinvestidos em aplicações relevantes nos termos do artigo 30.º, no prazo de três anos, contado a partir do final do período de tributação a que correspondam os lucros retidos.
39. Para o efeito, era necessário os sujeitos passivos demonstrarem que o investimento constituía um “investimento inicial” (tal como definido nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 297/2015, de 21 de setembro), ou seja, um investimento

- relacionado com (a) a criação de um novo estabelecimento, (b) o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, (c) a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou (d) a alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente.
40. No caso *sub judice* está em causa a utilização da DLRR no exercício de 2015, no montante de € 41.404,96, e a verificação do investimento nos anos posteriores (2016 e 2017). A AT não contesta que a Requerente adquiriu, em estado novo, quatro moldes, uma cabine de pintura e um “atornillador neumático”. As Partes contendem sobre se a aquisição destes ativos integra o conceito de “investimento inicial” para efeitos da DLRR.
41. A Requerente defende que os quatro moldes que adquiriu para ampliar a diversidade de produtos produzidos, e que o investimento numa cabine de pintura e num “atornillador neumático”, integram o conceito de “investimento inicial”, para efeitos do DLRR, porquanto integrados num investimento realizado para melhorar a linha de pintura e molde e iniciar a produção de uma nova cadeira de esplanada em polipropileno reforçado com fibra de vidro. Segundo a Requerente, o investimento em apreço visava contribuir para “*a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento*” e para “*o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente*”.
42. No Relatório de Inspeção Tributária, a AT considerou a aquisição dos ativos em causa como uma aquisição de equipamento básico que não contribui para “*a criação de um novo estabelecimento, o aumento da capacidade de um estabelecimento já existente, a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento, ou uma alteração fundamental do processo de produção global de um estabelecimento existente*”, não integrando o conceito de “investimento inicial”.
43. O facto de os moldes adquiridos se destinarem à produção de cadeiras de esplanada de modelo diferente dos que já vinham a ser comercializados pela Requerente não demoveu a AT no sentido de aceitar que os moldes contribuíram para “*a diversificação da produção*

de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento” – erradamente, no entender do Tribunal Arbitral.

44. Não obstante a Requerente já produzir cadeiras de esplanada, os novos moldes, cabine de pintura e “atornillador neumático” permitiram à Requerente produzir um novo modelo de cadeira de esplanada, facto que a AT não contesta e que, no entender do Tribunal Arbitral, deverá ser suficiente para integrar a aquisição dos bens em causa no conceito de “investimento inicial”, porquanto a sua aquisição visou *“a diversificação da produção de um estabelecimento no que se refere a produtos não fabricados anteriormente nesse estabelecimento”*.
45. Nestes termos e com este fundamento, o Tribunal Arbitral declara ilegal e anula, parcialmente, a liquidação adicional de IRC n.º 2021 ..., de 24-11-2021, relativa ao exercício de 2017, assim como a respetiva liquidação de juros compensatórios (com o n.º 2021 ...) e a demonstração de acerto de contas identificada sob o documento n.º 2021 ..., na parte relativa ao benefício fiscal da DLRR.

§3. Da falta de fundamentação

46. Alega a Requerente, a título subsidiário, que o Relatório de Inspeção Tributária sofre de graves vícios de fundamentação, como sejam o da incoerência e o da obscuridade, o que tornou bastante complexo o exercício prático dos direitos da Requerente, que não conseguiu compreender a determinante fundamentação sustentadora das correções implementadas.
47. A este propósito interessa recordar o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06-12-2010, processo n.º 667/10, no qual se pode ler:

“A jurisprudência dos nossos Tribunais superiores tem consagrado o entendimento de que um acto se encontra suficientemente fundamentado quando dele é possível extrair qual o percurso cognoscitivo seguido pelo agente para a sua prática. É também pacificamente

aceite que não preenche a exigência legal de fundamentação o recurso a meras fórmulas tabelares que não esclareçam devidamente a motivação de facto e de direito que presidiu ao acto da administração. Ponto é que a fundamentação responda às necessidades de esclarecimento do contribuinte informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto de liquidação, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática. Acresce dizer, na senda do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11.12.2007, recurso 615/04, in www.dgsi.pt «que a lei exige uma exposição apenas sucinta dos fundamentos da decisão a fundamentar; que, por isso, não deve ser um “máximo” o conteúdo exigível da declaração fundamentadora; e que o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado, de molde a satisfazer a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e do contribuinte.”

48. Por outras palavras: o ato administrativo-tributário encontra-se devidamente fundamentado sempre que é possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para chegar à decisão final.
49. No caso em apreço, o Tribunal Arbitral considera que a fundamentação do Relatório de Inspeção Tributária é clara, suficiente e congruente, e que a Requerente demonstrou, ao longo do PPA, uma perfeita compreensão do mesmo.
50. Em consequência, improcede o vício de falta de fundamentação suscitado pela Requerente.

§4. Dos juros indemnizatórios

51. O direito do sujeito passivo a juros indemnizatórios decorre do dever, que recai sobre a AT, de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º, n.º 1, da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do *statu quo ante*.

52. Significa isto que, na execução do julgado anulatório, a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.
53. Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.
54. Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável à AT de que resulte pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido. No caso *sub judice*, os erros que afetam a liquidação contestada são imputáveis à AT e deles resultou o pagamento de imposto indevido.
55. Em consequência, o Tribunal Arbitral condena a AT não só à restituição dos montantes pagos indevidamente pela Requerente, como ao pagamento de juros indemnizatórios sobre estes montantes, desde a data do respetivo pagamento até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos (nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT).

V. DECISÃO

Termos em que se decide julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

- a) Declarar ilegais e anular, parcialmente, a liquidação adicional de IRC n.º 2021 ..., de 24-11-2021, relativa ao exercício de 2017, assim como a respetiva liquidação de juros

compensatórios (com o n.º 2021 ...) e a demonstração de acerto de contas identificada sob o documento n.º 2021 ..., na parte relativa ao benefício fiscal da DLRR.

- b) Condenar a AT a reembolsar a Requerente dos montantes indevidamente pagos relativamente ao benefício fiscal da DLRR.
- c) Condenar a AT a pagar à Requerente juros indemnizatórios sobre os montantes indevidamente pagos relativamente ao benefício fiscal da DLRR, calculados desde a data do pagamento (indevido) até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos (nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT).

VI. VALOR DA CAUSA

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT (aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT) e no artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€ 236.305,27** (tal como indicado pela Requerente, e não contestado pela Requerida).

VII. CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e do artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas arbitrais em **€ 4.284,00**, sendo o mesmo repartido pelas Partes em função do respetivo decaimento, e do valor das correções contestadas no âmbito do processo arbitral. Assim, fica a Requerida responsável pelo pagamento de € 342,72 (8% das custas) e a Requerente responsável pelo pagamento de € 3.941,28 (92% das custas).

Notifique-se.

Lisboa, 22 de junho de 2023

Os Árbitros,

Rita Correia da Cunha

Cristina Maria da Costa Pinto
(com voto de vencido em anexo)

Sérgio Santos Pereira

Voto de vencido

- 1- A minha discordância limita-se à correção pela Requerida dos gastos relativos à prestação de serviços de cedência de pessoal por empresas do grupo da A... Portugal (C... SA, E... DC e D...).
- 2- Do RIT resulta que houve efetivamente a afetação de trabalhadores das referidas entidades à A... Portugal.
- 3- Importa analisar separadamente os serviços prestados pelas três entidades.
- 4- Tal como consta do RIT (p. 37/57), a Requerida considerou que não era dedutível em sede de IRC a totalidade dos gastos relativos a serviços prestados por cada uma das seguintes entidades, com os seguintes valores:

1)	Contrato com C... SA	332 000,00 €	P. 17
2)	Contrato com D...	167 600,00 €	P. 30
3)	Contrato com E... DC	107 000,00 €	P. 25
		<hr/>	
		606 600,00 €	
		<hr/>	

5- No que respeita ao contrato com a C... SA, considerando o registo das marcações de ponto, e desconsiderando a margem de 10% (que não estava prevista no contrato), chegamos a um gasto comprovado de € 155 486,70, assim obtido:

Nome	Custo total	N.º dias	%	Custo a considerar
...	29 765,54 €	116	50,88%	15 143,87 €
...	39 567,46 €	234	102,63%	40 608,71 €
...	30 478,11 €	155	67,98%	20 719,77 €
...	27 796,04 €	0	0,00%	- €
...	37 551,42 €	148	64,91%	24 375,48 €
...	26 447,21 €	149	65,35%	17 283,48 €
...	76 472,51 €	0	0,00%	- €
...	24 551,58 €	83	36,40%	8 937,64 €
...	30 136,03 €	215	94,30%	28 417,75 €
Total	322 765,90 €			155 486,70 €

6- Assim, deveria ter sido considerado não aceite apenas o montante de € 176 513,30, correspondente à diferença entre o valor do contrato (€ 332 000,00) e o gasto a considerar (€ 155 486,70).

7- No que respeita ao contrato com a E...DC, considerando o registo das marcações de ponto, chegamos a um gasto dedutível de € 43 410,61, assim obtido:

Nome	Custo total	N.º dias	%	Custo a considerar
...	21 058,90 €	0	0,00%	- €
...	29 381,00 €	0	0,00%	- €
...	77 345,61 €	0	0,00%	- €
...	27 569,37 €	0	0,00%	- €
...	52 002,98 €	0	0,00%	- €
...	25 621,21 €	135	59,21%	15 170,45 €
...	39 745,40 €	162	71,05%	28 240,15 €
Total	272 724,47 €			43 410,61 €

- 8- Deste modo, o valor a acrescer deveria ser de € 63 589,39, correspondente à diferença entre o valor do contrato (€ 107 000,00) e o gasto a considerar (€ 43 410,61).
- 9- Relativamente ao contrato com a D..., os serviços prestados respeitam a quatro trabalhadores (ver p. 31/57 do RIT): um de escritório e três de direção. Neste caso não há registo de marcação de ponto, como é habitual nestas funções.
- 10- A interlocutora da Requerida na ação inspetiva foi ..., que era funcionária da D..., o que confirma que, de facto, estava a trabalhar para a A... Portugal.
- 11- Desta forma, entendo não haver elementos suficientes para se presumir que os serviços não foram prestados e, conseqüentemente, desconsiderar o gasto.
- 12- Em suma, nesta parte, julgaria parcialmente procedente a pretensão da Requerente, considerando dedutível o valor de € 366 497,31, assim obtido:

1)	Contrato com C... SA	155 486,70 €
2)	Contrato com D...	167 600,00 €
3)	Contrato com E...DC	43 410,61 €
		<hr/>
		366 497,31 €
		<hr/> <hr/>

Cristina Maria da Costa Pinto