

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 205/2023-T

**Tema:** IRC e IVA. Consideração de faturas emitidas por subempreiteiros como custo para efeitos de IRC e como dedutível o IVA que delas consta, perante a falta de prova da efetividade da prestação dos serviços em causa.

## **SUMÁRIO:**

1. A Autoridade Tributária no seu Relatório de Inspeção Tributária deve almejar reunir provas que permitam concluir que estamos perante indícios sérios, consistentes e seguros de que a faturação das empresas subempreiteiras não corresponde a serviços em causa efetivamente prestados, para cumprir com o ónus da prova que lhe cabe nos termos do art.º 75.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária;
2. Feita tal prova e apesar de se presumirem verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos da lei de acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 75.º da LGT, devem estes indicar contraindícios que permitam afastar os indícios apresentados pela AT.
3. Sendo a prova apresentada pela AT de molde a concluir-se de que os indícios em causa se revelam sérios, consistentes e seguros, e na ausência de contraprova apresentada pela empresa contribuinte em sentido contrário, deve o Tribunal manter o ato impugnado, porque não se encontra o mesmo ferido de qualquer ilegalidade.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I - RELATÓRIO**

1. Em 8 de maio de 2023, A... S.A., com sede na Rua ..., ... a ..., ...-... ..., ..., NIPC ..., veio, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 99º alíneas a) e c) e 102º nº 1 alínea a) do

1.



---

30, tudo com as demais consequências legais, nomeadamente a devolução das quantias já pagas e o pagamento de juros indemnizatórios.

2. A Requerente é representado, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário, Dr. ..., e a Requerida, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT) é representada pelas juristas, Dr<sup>a</sup>. B... e a Dr<sup>a</sup>. C... .

3. A Requerente usou da faculdade prevista no art.º 6º. n.º. 2, alínea b), do RJAT e nomeou como árbitro o Senhor Professor Doutor José Campos Amorim, que aceitou a designação.

4. A Autoridade Tributária, notificada para o efeito, nomeou com árbitro o Sr. Dr. Jorge Carita, que aceitou a designação.

5. Os árbitros indicados pelas partes procederam à indicação para presidir ao presente Tribunal da Senhora Conselheira Fernanda Maças, a qual aceitou o cargo, não se tendo as partes oposto a tal designação.

6. O Tribunal Arbitral foi constituído no dia 21 de junho de 2023, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme comunicação da constituição do tribunal arbitral que se encontra junta aos presentes autos.

7. No dia 11 de setembro de 2023, depois de notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua Resposta e juntou o processo administrativo, tendo-se defendido por exceção e por impugnação.

8. No dia 11 de setembro o Tribunal determinou que fosse notificado o Sujeito Passivo para indicar os pontos da matéria de facto que pretende submeter a julgamento, que não sejam suscetíveis de prova documental.

9. Notificada para o efeito a Requerente veio indicar os factos aos quais as testemunhas serão chamadas a depor e face ao teor da Resposta apresentada pela Requerida defendeu-se da “exceção da ilegalidade de cumulação” ali arguida.

10. Em 19 de setembro de 2023, o Tribunal lavrou o seguinte Despacho:

*“1. Para efeitos da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT fixa-se o dia 20 de Outubro de 2023 às 10, 00 horas.*

*2. Nessa reunião terá lugar a audiência de julgamento.*

*a. Para esse efeito, devem as partes informar o CAAD, num prazo razoável anterior à diligência agendada, sobre a vontade de deslocação às instalações do*

*CAAD, em Lisboa, ou no Porto, ou em alternativa participar na diligência on-line, via WEBEX, e se as testemunhas serão apresentadas nas instalações do CAAD no Porto ou em Lisboa. Presume-se, na ausência tempestiva em sentido contrário, que as partes e as testemunhas se irão apresentar nas instalações do CAAD em Lisboa.*

*b. Na reunião proceder-se-à à inquirição de testemunhas, apenas quanto a factos não susceptíveis de prova documental, a apresentar pelas partes.*

*c. Na reunião será fixada a data para alegações escritas, a menos que as partes optem por alegações orais.*

*Do presente despacho, notifiquem-se ambas as partes.*

- 11.** Por requerimento junto aos autos em 18 de setembro de 2023 a Requerente veio indicar a sua vontade de deslocação às instalações do CAAD no Porto, o mesmo acontecendo com as testemunhas que também se pretende ali inquirir.
- 12.** Em 19 de setembro de 2023 a Requerida informou que pretende participar na reunião agendada para o dia 20 desse mesmo mês via WEBEX.
- 13.** No dia 20 de outubro realizou-se a reunião a que se refere o artº. 18º. do RJAT, tendo sido ouvidas as testemunhas indicadas, tudo conforme melhor consta da ata junta aos autos.
- 14.** O Tribunal notificou nesse mesmo dia a Requerida para, no prazo de 10 dias, juntar aos autos as declarações produzidas no âmbito do processo de inspeção tributária.
- 15.** O Tribunal notificou ainda a Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias, sendo que o prazo para a Requerente começará a contar da notificação da junção aos autos das declarações produzidas no âmbito da inspeção tributária e para a Requerida com a notificação da junção aos autos das alegações da Requerente ou do termo do prazo a esta concedido.
- 16.** O Tribunal deliberou ainda, nos termos do artigo 21º., nº. 2 do RJAT, a prorrogação do prazo referido no nº. 1 do citado artigo por dois meses, bem como a comunicação de tal circunstância ao Conselho Deontológico do CAAD.
- 17.** O Tribunal designou o dia 21 de fevereiro de 2024 para prolação da Decisão Arbitral, tendo igualmente solicitado às partes o envio das peças processuais em formato word.

18. Por requerimento de 20 de outubro de 2023 a entidade Requerida juntou aos autos as declarações produzidas no âmbito da inspeção tributária.

19. Em 6 e 20 de novembro, Requerente e Requerida, respetivamente, apresentaram as suas alegações escritas.

## **II - A REQUERENTE SUSTENTA O SEU PEDIDO, EM SÍNTESE, DA SEGUINTE FORMA:**

1. A Requerente invoca que foi objeto de um procedimento de inspeção aos exercícios de 2017, 2018 e 2019 (ordens de Serviço n.ºs 012021..., 012021... e 012021...), tendo por base a apreciação de determinados custos por si apresentados e montantes de IVA deduzidos, bem como a dedução desses gastos, em sede de IRC.

2. Nesse contexto, a Autoridade Tributária concluiu haver lugar a correções a efetuar ao lucro tributável (em sede de IRC) e ao IVA dedutível, o que veio a ter como consequência a emissão das liquidações adicionais de IRC e IVA, bem como dos respetivos juros compensatórios.

3. Quantias essas que a Requerente refere ter pago.

4. Conclui, pois, a AT que, em sede de IRC, haverá a corrigir o lucro tributável do seguinte modo:

- Ano 2017

Lucro Tributável declarado: €285.185,47; Correções: €211.329,19; Lucro Tributável proposto: €496.514,66

- Ano 2018

Lucro Tributável declarado: €-25.879,10; Correções: € 250.010,00; Lucro Tributável proposto: €224.130,90

- Ano 2019

Lucro Tributável declarado: €33.518,41; Correções: €246.920,00; Lucro Tributável proposto: €280.438,41

- Total de correções em sede de IRC: €708.259,19 10

5. Conclui a AT que, em sede de IVA, haverá a corrigir as deduções do seguinte modo:

5.

- 
- Ano 2017 Correções: €48.605,71 - Ano 2018 Correções: €57.502,30
  - Ano 2019 Correções: €56.791,60
  - Total de correções em sede de IVA: €162.899,61 10º
  - Total de correções (IRC e IVA): €871.158,80
- 6.** Tais correções resultaram nas seguintes liquidações adicionais e juros:
- IRC 2017: € 56.006,27
  - IRC 2018: € 56.545,80
  - IRC 2019: € 65.954,98
  - IVA 2017: € 58.800,02
  - IVA 2018: € 67.189,15 11
  - IVA 2019: € 64.799,20
- 7.** Sendo o total das liquidações de IRC de € 178.507,05 e o total de liquidações de IVA de € 190.788,37.
- 8.** A Inspeção Tributária concluiu, igualmente no seu Relatório pelos indícios da prática do crime de fraude fiscal, previsto e punido pelos artigos 103º., nº. 2 e artigo 104º. nº. 2 ambos do Regime Geral das infrações Tributárias.
- 9.** A tudo a Requerente responde com a junção de diversa documentação que em seu entender é prova suficiente de que os serviços que contratou com dois sub empreiteiros foram efetivamente prestados e sem eles não teria sido possível realizar os serviços para os quais foi contratados pelos seus clientes.
- 10.** Quanto ao facto da AT ter apresentado indícios sérios da ausência de estrutura por parte de duas empresas que supostamente com ela colaboraram em tais serviços, a Requerente argumenta ser completamente alheia a essa situação e não poder por ela ser responsabilizada e fiscalmente penalizada.

### **III - NA SUA RESPOSTA A REQUERIDA, INVOCOU, EM SÍNTESE, O SEGUINTE:**

1. A Requerida na sua Resposta pugna pela legalidade das liquidações impugnadas, mas começa a sua Resposta invocando, por exceção, a cumulação ilegal de pedidos, considerando que não estão reunidos os pressupostos para o efeito, previstos no n.º 1 do art.º 3.º do RJAT.
2. Resumindo os factos que considera relevantes para apreciação da causa, a Requerida remete a sua posição para o teor do Relatório de Inspeção Tributária.
3. Aí se descreve uma situação que passa pela suspeita da AT de que os serviços que constam das faturas emitidas ao longo dos três anos objeto da ação inspetiva por parte de duas empresas contratadas pela Requerente (D... e E..., não correspondem a verdadeiras prestações de serviços, donde resulta que as despesas assim suportadas não podem ser consideradas como custos/gastos para efeitos de IRC e o IVA constante dessas mesmas faturas não pode ser considerado como dedutível.
4. Os indícios da não realização dos serviços em causa, resulta em grande parte da caracterização exaustiva que a AT faz das entidades prestadoras desses serviços, ao nível dos recursos técnicos, humanos, de equipamentos, instalações, etc, bem como ao nível das diversas obrigações fiscais, parafiscais e declarativas tidas por não cumpridas.
5. O RIT reuniu os elementos caracterizadores da D... tendo constatado o seguinte:
  - a). Sociedade constituída em 2017, ano em que iniciou a prestação de serviços à Requerente;
  - b). Objeto social diversificado, incluindo a prestação de serviços em diversas áreas;
  - c). Capital social de € 5.000,00;
  - d). Único sócio e gerente: F..., que é igualmente administrador único da E... SA, a qual prestou igualmente serviços para a Requerente em anos anteriores, tendo sido alvo de um processo de inquérito por parte da AT, abrangendo os anos de 2013 a 2017;
  - e). Existência de dívidas fiscais de € 52.790,38;
  - f). Nunca entregou qualquer Declaração Modelo 22 de IRC e entregou apenas duas Declarações de IVA, não tendo entregue qualquer imposto nos Cofres do Estado;
  - g). No ano de 2017 as duas sociedades em questão procederam a faturação entre elas no montante de € 71.647,50;
  - h). A empresa não tem imóveis nem viaturas em seu nome, não é detentora de qualquer contrato de arrendamento e não declara funcionários nas DMR's.

- i). O Contabilista Certificado da empresa declarou que no ano de 2017 inscreveu quatro trabalhadores na Segurança Social, mas não entregou qualquer declaração por falta de elementos, nem efetuou qualquer processamento de salários, nunca recebeu qualquer documento contabilístico da empresa, não recebeu qualquer pagamento pelo seu serviço, pelo que renunciou nesse mesmo ano;
- j). A empresa proprietária da sede social onde as duas empresas têm declarada a sua sede social declarou desconhecer a D..., constatando-se que as instalações indicadas nunca foram utilizadas pela empresa;
- l). A Requerente facultou à AT uma cópia da Apólice de seguros da D... relativa a 6 trabalhadores, não tendo a Companhia de Seguros emitido qualquer documento em 2017 apenas o tendo feito em 2018 e 2019, embora da conjugação das notas de crédito com as faturas resulte que se manteve uma em 2018 (€ 283,59) e duas em 2019 (€ 200,42 e 253,68);
- m). A D... foi objeto de procedimento inspetivo externo credenciado pelo despacho n.º D12017... tendo nesse âmbito sido recolhidas, junto do contabilista certificado, “...faturas emitidas pela D... de valor elevado e que exigiriam recursos humanos ou subcontratação para o efeito. A D... não tinha, e as poucas faturas de despesas encontradas eram da C.../, empresa na qual o gerente era o mesmo e que estava a ser objeto de ação inspetiva por se suspeitar de que estaria a emitir faturação falsa.”
6. A AT tomou em Declarações o depoimento do referenciado F... que afirmou:
- "a empresa D... fazia a colocação de ferro, soldadura, por orçamento para a A..., mas não se lembra do período de tempo em que foram feitos os serviços, não tinha equipamentos, os trabalhadores que arranjava eram tarefeiros sem contrato escrito, recebia da A... em cheque que levantava ao balcão, que neste momento a D... está inativa e não tem em seu poder qualquer elemento da empresa",*

7. Quanto aos pagamentos referentes ao ano de 2017 os mesmos eram efetuados em cheque e são emitidos nas mesmas datas (ou um ou dois dias após) a emissão das facturas e dos recibos, possuindo estes a mesma data.

8. Quanto ao ano de 2018 e 2019 os pagamentos eram efetuados em cheque com as mesmas datas das faturas e não foram emitidos recibos.

9. Todos os cheques identificados no RIT emitidos pela Requerente a favor destas empresas apesar de cruzados (ou seja obrigavam ao depósito), foram levantados em dinheiro ao balcão do Millennium BCP, o que não permite, no entender do RIT “... *que sejam inequivocamente identificados os reais beneficiários dos fluxos financeiros*”;

*E...*

10. O RIT reuniu os elementos caracterizadores da E... tendo constatado o seguinte:

11. O RIT admite que a D... tenha sido a sucessora da E... na faturação à Requerente de serviços não efetivamente prestados, pelo que procedeu igualmente à caracterização desta sociedade, que terá emitido faturação nos anos de 2013 a 2017, anos em que a faturação da mesma natureza passou para a D....

12. Faz essa caracterização com base nos seguintes elementos:

- a). Sociedade constituída em 2012;
  - b). Objeto social diversificado, incluindo a prestação de serviços em diversas áreas;
  - c). Capital social de € 50.000,00;
  - d). Único administrador: F..., que é igualmente sócio e gerente único da D...;
  - e). A Empresa manteve o mesmo Contabilista Certificado desde a sua constituição até à sua cessação;
  - f). A sociedade foi cessada oficiosamente em IVA e em sede de IRC em 31/12/2017;
  - g). Existência de dívidas fiscais de € 1.022.618,27;
- Existe um contrato de arrendamento que teve início em 1/04/2015 com termino previsto para 31/03/2018, mas cessou em 31/10/2016;
- h). Existe outro contrato de arrendamento que teve início em 1/08/2017 que cessou em 30/09/2017, ou seja teve a duração de um mês;
  - i). A empresa só entregou Declarações Modelo 22 e IES até ao ano de 2016 e em sede de IVA submeteu declarações até ao período de Fevereiro de 2017;

j). Em janeiro de 2017 entregou uma Declaração mensal de Remunerações, com a inclusão de 11 trabalhadores;

l). A empresa já não comunicou faturas respeitante aos anos de 2018 e 2019;

**13.** Relativamente aos trabalhadores a Requerente apresentou à AT uma lista dos trabalhadores que terão participado nas suas obras, por conta da D... (6) e da E... (9);

**14.** O RIT constada uma discrepância, quer ao nível da identificação dos trabalhadores, quer do seu número, entre aqueles que foram comunicados pela D... à Segurança Social e aqueles que a Requerente indicou como tendo trabalhado nas suas obras nos três anos em causa e por conta daquela mesma empresa:

**15.** Estas discrepâncias fazem-se igualmente sentir no que diz respeito aos trabalhadores por conta da E...;

**16.** O RIT apurou igualmente que estes trabalhadores, em número de nove, auferiam rendimento por parte de outras entidades, entre as quais a própria Requerente, não estando os seus supostos rendimentos obtidos da D... e da E... declarados;

**17.** Da análise efetuada aos dados participados à Segurança Social pode-se constatar o seguinte:

Nenhuma dos trabalhadores identificados pela Requerente como tendo trabalhado nas suas obras por conta da D... foi comunicado à Segurança Social pela D... e alguns deles (3) por alguns períodos constaram como tendo sido pagos pela Requerente;

**18.** A AT convocou os trabalhadores acima referenciados para prestarem Declarações das quais, resultou conforme consta do RIT o seguinte:

**a).** Todos os trabalhadores declararam que nos anos em análise trabalharam para a Requerente sob orientação e direção dos funcionários /administradores da A...;

**b).** Cinco deles afirmaram que tinham trabalhado em anos anteriores aos que estavam aqui em causa para a A..., mas que por indicação dos gerentes/proprietários da A... passaram a trabalhar nos anos de 2017 a 2019 para o Sr. F... ou para empresas em nome dele (que esses trabalhadores afirmaram desconhecer), mas mantendo as mesmas funções na A...;

**c).** O trabalho era efetuado nas instalações da A... ou dos seus clientes sendo as deslocações para essas obras efetuadas em viaturas da A...;

- d). Os pagamentos eram efetuados em dinheiro que levantavam num envelope nas instalações das A... sendo o Sr. G... (funcionário da A...) que lhes entregava o dinheiro sem receberem qualquer recibo de vencimento;
19. Relativamente ao Sr. F... o RIT conclui do seguinte modo:  
*“Assim, F... não orientou o trabalho dos funcionários que foram identificados pela A... como sendo os que estiveram ao serviço das suas empresas, E... e D..., e que teriam prestado os serviços subjacentes às faturas emitidas por estas empresas; não procedeu aos pagamentos dos salários devidos, não os transportou, não forneceu equipamentos para o seu trabalho. Todos vieram afirmar que a orientação do trabalho, transporte e fornecimento de equipamentos era feito pela A..., ou encarregados desta.”*
20. Para tirar ainda outra conclusão:  
*“Pelo que a estrutura mínima necessária utilizada nos serviços efetuados não pertence à D.../E..., mas sim à A... .”*
21. Concluindo ainda que as faturas emitidas por aquelas duas empresas à Requerente nos anos em causa não respeitavam aos serviços prestados por aqueles trabalhadores, contrariamente ao que a A... indicou e por outro lado...
22. Não se deteta a existência de uma estrutura mínima e necessária por parte da D... para prestar qualquer serviço à A... .
23. Assim sendo, o RIT conclui do seguinte modo relativamente à D... LDA:
- *O facto da E... e a D... terem órgãos sociais comuns, a saber F...;*
  - *A E... foi objeto de ação inspetiva para os anos de 2013, 2014 e 2015, ação levada a cabo entre 30/03/2016 e a 03/08/2017, que contemplou a instauração de processo de inquérito. Assim F..., administrador da E... constituiu em 21/02/2017 a sociedade D... com o mesmo objeto social e a mesma sede. É de referir que a última declaração de IVA submetida pela E... corresponde ao período 2017/02, ficando a partir dessa data na situação de não declarante para efeitos fiscais.*
  - *O cumprimento declarativo da D..., caracterizado por ser não declarante em sede de IRC e em sede de IVA somente ter submetido 2*

*declarações, logo após a sua constituição, para os períodos 2017/02 e 2017/03. Assim como, também só comunicou faturas para os meses de fevereiro e março e ainda uma única fatura em 2019.*

- *O facto do contabilista certificado ter renunciado à elaboração da contabilidade e declarou ter tratado apenas do processo de constituição da sociedade, ter submetido 2 declarações de IVA, e inscrito 4 funcionários na Segurança Social. Esclareceu ainda ter renunciado à execução da contabilidade por falta de recebimento dos honorários devidos e por falta de quaisquer elementos da contabilidade o que levou a empresa a entrar em incumprimento para com a Segurança Social, Finanças e FGCT/FCT.*
- *Apesar do documento de apólice da seguradora H... datado de 21/05/2019, facultado pela A..., a seguradora somente emitiu uma fatura para o período de 2018 e duas para 2019, por valores reduzidos, pelo que o contrato/apólice não poderia ter vigorado durante todo o ano. Sendo de referir que relativamente ao ano de 2017 não há qualquer evidência de seguro para trabalhadores.*
- *A D... não teve/tem qualquer estrutura física seja própria, seja arrendada, assim como também não possui viaturas. Apenas comunicou à Segurança Social a inscrição de 4 trabalhadores, por períodos parciais de 2017 e 2018, sem que tivesse, contudo, submetido qualquer declaração comprovativa de pagamento de salários quer à Segurança Social, quer à Administração Fiscal, pelo que os mesmos não poderiam ter estado ao seu serviço.*
- *Pelas diligências efetuadas no local da sede fiscal da D..., quer em 2017, quer em 2021, das informações obtidas do próprio sócio e gerente e do Contabilista Certificado, e ainda das informações obtidas de terceiros, conclui-se que a D... nunca exerceu qualquer*
- *atividade económica desde a sua constituição em 2017, uma vez que não dispunha de estrutura empresarial (meios humanos e materiais) indispensável ao exercício daquela atividade; tendo atuado como um*

*operador meramente instrumentai, com o propósito de emissão de faturas que não têm subjacente qualquer transação real.*

*Constatam-se diversas irregularidades ao nível dos trabalhadores, como:*

- *Divergência entre os trabalhadores indicados pela A..., como estando a trabalhar por conta da D..., e os que constam na apólice da seguradora datada de 21/05/2019, apresentada também pela A... .*
- *Divergência entre os trabalhadores indicados pela A...como tendo trabalhado nas obras dos seus clientes por conta da E... e da D... e os trabalhadores comunicados (a sua inscrição) por estas empresas à Segurança Social e declarados nas DMR's (E... e apenas em janeiro de 2017).*
- *Trabalhadores que a A... relaciona como trabalhando para a D... quando de facto já constavam das DMR's da A..., como é o caso de I... e J..., nos anos de 2017 e 2018, aos quais acrescenta K... no ano de 2019.*
- *O facto da listagem dos trabalhadores apresentada pela A... ser igual em todos os anos 2017, 2018 e 2019 e para os 2 fornecedores, a E... e a D... .*
- *O facto de nenhum destes trabalhadores ter sido comunicado à Segurança Social como funcionário da D... .*
- *O facto dos trabalhadores indicados pela A... como tendo trabalhado nas suas obras e clientes por conta da D..., afirmarem em auto de declarações que trabalhavam para a A..., que não tinham contacto frequente com o Sr. F..., sendo o trabalho orientado por funcionários/encarregados da A..., assim como os pagamentos eram efetuados a dinheiro nas instalações e por funcionários da A..., sem a intervenção visível para os trabalhadores, do Sr. F..., sendo as deslocações efetuadas para as obras em viaturas da A... inclusive alguns trabalhadores afirmaram que esta forma de trabalharem e receberem o salário, indica que toda a relação de trabalho era estabelecida entre os trabalhadores e a A..., sem qualquer intervenção da D...*

- *A D... constituiu-se em 21/02/2017, iniciou a sua atividade para efeitos fiscais em 22/02/2017 e em 24/02/2017, dois dias após o seu início, emitiu a sua fatura n.º 1 no montante de € 1 7.000,00.*
- *No que se refere aos pagamentos, constata-se que para cada fatura emitida pela D... a A... emitiu um cheque de pagamento na mesma data (ou com uma diferença de 1 ou 2 dias) e pelo mesmo valor. É ainda de salientar que os cheques, apesar do seu valor avultado, foram objeto de levantamento ao balcão e não depositados em conta bancária titulada pela D..., o que impossibilita um conhecimento do(s) seu(s) beneficiários finais e reais.*
- *No que se refere aos orçamentos da D... para os anos de 2018 e 2019, a descrição dos serviços subjacentes é vaga, assim como também é vaga a descrição das faturas associadas emitidas pela D..., o que impossibilita que se faça uma associação entre os serviços prestados pela D... e os clientes que a A... indica como tendo sido os seus beneficiários, para esses anos.*

*Tendo em conta a atividade que a D... se coletou, que, conforme apurado, seria a colocação à disposição dos seus clientes, trabalhadores na área da construção, soldadura, serralharia e eletricidade, a sua estrutura mínima haveria de contemplar trabalhadores, eventualmente viaturas e uma componente administrativa.*

*O que se verifica no caso da D... é que esta empresa, no período em análise, não submeteu qualquer DMR, somente comunicou à Segurança Social a inscrição de 4 trabalhadores em 2017 e 3 em 2018 e relativamente a períodos parciais desses anos, além do seu sócio gerente, e em 2019 só comunicou a inscrição do seu sócio gerente. Apesar da comunicação da inscrição daqueles trabalhadores não enviou à Segurança Social qualquer declaração comprovativa de processamento/pagamento de salários. Apurou-se que estes trabalhadores não prestaram serviços para a A..., não tendo procedido a qualquer processamento de salários e, ainda, não tem/teve instalações conhecidas, nem viaturas e o seu*

---

*contabilista certificado renunciou ao exercício da contabilidade togo em 27/06/2017 por falta de elementos de contabilidade, por incumprimento da D... das suas obrigações declarativas e de pagamento ao Estado, e pela falta de pagamento dos seus honorários.*

*No que se refere aos funcionários indicados pela A... como tendo trabalhado nas suas obras e clientes por conta da D..., constata-se que desconhecem a D..., e afirmam não ter tido qualquer contacto com a D... ou o Sr. F..., o seu trabalho ser orientado por funcionários ou encarregados da A..., com equipamentos e transporte da A..., e os pagamentos serem efetuados a dinheiro nas instalações e por funcionários da A... .*

*Pelo que podemos afirmar com segurança que a D..., nos anos em análise, não tinha uma estrutura mínima compatível com as faturas emitidas.*

*É ainda de salientar o facto da D... funcionar, na emissão de faturas, como uma continuação da E..., tendo a mesma sede fiscal e administrador/gerente, tendo dado início de atividade numa data em que a E... era objeto de ações inspetivas e alvo de instauração de processo de inquérito por utilização e emissão de faturas falsas, tendo deixado de laborar.*

*Assim, conclui-se que as faturas emitidas pela D... a favor da A... nos anos de 2017, 2018 e 2019, nos valores constantes dos quadros n.ºs 10, 12 e 13 do ponto 1.1.3 não titulam operações reais, pelo que o IVA nelas contido não é dedutível nos termos do n.º 3 do art. 19.º do CIVA, por resultar de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente, pelo que o gasto correspondente não é aceite fiscalmente por não cumprir os requisitos do art. 23.º do CIRC, não tendo sido incorrido pelo sujeito passivo para garantir os rendimentos sujeitos a*

*IRC, propondo-se o acréscimo ao lucro tributável dos períodos de tributação de 2017, 2018 e 2019 os montantes de € 198.335,79, € 250.010,00 e € 246.920,001 respetivamente.”*

**24.** Por seu turno, o RIT conclui do seguinte modo relativamente à E... SA:

*“Em face dos factos descritos acima, e tendo em conta as duas faturas constantes do quadro nº 11 do ponto III.3 emitidas em janeiro de 2017 pela E... a favor da A..., com especial relevo para:*

- O facto da E... ser não declarante em sede de IRC para o ano de 2017.*
- O facto da E... e a D... terem órgãos sociais comuns, a saber F... .*
- A existência de divergências no que respeita aos serviços prestados pela E... a favor da A... . De facto, nas faturas emitidas pela E... consta como descritivo "Obra ..." enquanto que a fatura emitida pela A... ao cliente, tem outro descritivo e refere-se a obra de L..., SA.*
- No que se refere aos pagamentos, para cada uma das 2 faturas emitidas pela E... a favor da A... em janeiro de 2017, existe um recibo e um cheque de pagamento emitidos na mesma data e pelo mesmo valor. É de salientar que os cheques foram objeto de levantamento ao balcão e não depositados em conta bancária titulada pela E..., o que impossibilita um conhecimento do(s) seu(s) beneficiários finais e reais.*
- No que respeita aos trabalhadores, constata-se que dos 9 trabalhadores indicados pela A... como tendo estado a trabalhar nas obras dos seus clientes por conta da E..., somente 5 constam das declarações mensais de trabalhadores e das declarações para a Segurança Social submetidas pela E...*
- É de referir ainda o facto de não existir seguro para trabalhadores por conta de outrem, facto confirmado pela seguradora H... .*

*Conclui-se que as faturas nºs 1 e 2 emitidas pela E... a favor da A... em 31/01/2017, com base tributável no montante de € 12.993,40, e IVA liquidado de C 2.988,48, no*

*montante total de € 15.981 ,88 não titulam operações reais, pelo que o IVA nelas contido não é dedutível nos termos do n.º 3 do art.º 19. do CIVA, por resultar de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura, ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente, pelo que o gasto correspondente não é aceite fiscalmente por não cumprir os requisitos do art.º 23. do CIRCI não tendo sido incorrido pelo sujeito passivo para garantir os rendimentos sujeitos a IRC, propondo-se o acréscimo ao lucro tributável do período de 2017 0 montante de € 12.993,40.*

*O IVA constante nas faturas foi indevidamente deduzido no período 2017/02.”*

#### **IV - SANEAMENTO**

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

A Requerida levanta uma exceção de cumulação ilegal de pedidos, solicitando que mesma seja julgada procedente, o que no seu entender conduzirá à absolvição da Requerida da totalidade do pedido ou subsidiariamente relativamente ao pedido que não prosseguir para apreciação do Tribunal, o que será apreciado em devido tempo.

#### **V - MATÉRIA DE FACTO**

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos, o depoimento das testemunhas e o processo administrativo.

Ademais, é de salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

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

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados (pedido de constituição arbitral e Resposta da Requerida), à prova documental junta aos autos e ao depoimento das testemunhas inquiridas, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

**a. Factos dados como provados**

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

1. Ao abrigo das Ordens de Serviço n.º OI2021..., OI2021... e OI2021..., foi efetuada uma inspeção à Requerente de âmbito parcial relativamente ao IRC e ao IVA dos anos de 2017, 2018 e 2019, tendo sido elaborado o respetivo Relatório de Inspeção Tributária (RIT), em 2022-12-12, o qual foi junto como Documento 1.
2. A instauração desta ação de inspeção pretendia instruir o processo de inquérito n.º...2021...IDPRT, instaurado em 30/04/2021, em face dos indícios de prática de crime de fraude fiscal qualificada, consubstanciada em utilização de faturas falsas pela empresa D...



nº..., de 2022-12-30 nº ..., de 2022-12-30 nº ..., de 2022-12-30 nº ..., de 2022-12-30 nº..., de 2022-12-30.

**4.** A Requerente é uma sociedade anónima, constituída em 12/08/1987, com sede fiscal na Rua ..., nº ... a ..., no concelho de ..., tendo por objeto social o “fabrico, comércio, importação, exportação e reparação de caldeiras a vapor (geradores a vapor), termofluido e água quente. Fabrico de autoclaves, tanques, permutadores de calor e metalomecânica em geral. Atividades de engenharia e técnicas afins. Montagens industriais, cogeração, tratamento de águas, ar condicionado, ventilação, energia solar e eólica, aproveitamentos energéticos e assistência técnica às atividades atrás referidas”.

**5.** A Requerente tem um capital social de € 400.000,00 detido por pessoas singulares residentes.

**6.** A Requerente iniciou em 02/01/1996 a sua atividade e nos anos objeto da inspeção tributária a gerência foi exercida por M... e G....

**7.** A Requerente desenvolve a sua atividade em instalações (fábrica) arrendadas para o efeito, sitas na Rua ... nº... a ..., no Concelho ... e em obras dos clientes.

**8.** Para a fabricação de caldeiras industriais, a empresa dispõe de equipamentos (maquinaria) adequados.

**9.** A Requerente possui ao seu serviço 13 trabalhadores na área de produção e montagem, com as funções de soldador, serralheiro e electricista e 5 trabalhadores para o serviço administrativo.

**10.** Para a montagem dos equipamentos nas obras dos clientes a Requerente possui 9 veículos, todos ligeiros de mercadorias;

11. Nos anos aqui em causa a Requerente declarou os seguintes gastos com pessoal: € 365.966,54 (2017), € 423.983,72 (2028) e € 445.485,88 (2019);

12. Do Relatório de Inspeção Tributária, junto como Doc. nº. 1 pela Requerente e que faz parte do Processo Administrativo junto pela Requerida, consta o seguinte:

“Ponto III.3 do RIT

**“III.3 — Análise aos elementos de contabilidade apresentados**

*Analisando os elementos contabilísticos facultados, verifica-se o registo na contabilidade da A... de faturas emitidas pelos fornecedores E..., SA, NIPC ... e D... Unipessoal, Lda, NIPC ... relacionadas nos quadros abaixo:*

Quadro nº 10 – Faturas emitidas pela D... no período de 2017 (valores em euros)

Nº da fatura	Data da Fatura	Descrição	Base Tributável	IVA	Valor Total
1	24-02-2017	Serviços prestados de soldadura e serralharia Conforme orçamento 2017/1	13.821,14	3.178,86	17.000,00
4	30-03-2017	Serviços prestados de soldadura e serralharia Conforme orçamento 2017/1	15.040,65	3.459,35	18.500,00
7	27-04-2017	Serviços prestados de soldadura e serralharia Conforme orçamento 2017/1	15.854,00	3.646,42	19.500,42
10	31-05-2017	Serviços prestados de soldadura e serralharia Conforme orçamento 2017/1	16.500,00	3.795,00	20.295,00
13	30-06-2017	Serviços prestados de soldadura e serralharia Conforme orçamento 2017/2	19.500,00	4.485,00	23.985,00
16	17-07-2017	Serviços prestados de soldadura montagens de peças de serralharia Conforme orçamento 2017/2	19.750,00	4.542,50	24.292,50
19	31-08-2017	Serviços prestados de soldadura e serralharia Conforme orçamento 2017/2	19.850,00	4.565,50	24.415,50
22	27-09-2017	Serviços prestados de soldadura e serralharia Conforme orçamento 2017/2	18.500,00	4.255,00	22.755,00
24	30-10-2017	Serviços prestados de soldadura e serralharia Conforme orçamento 2017/3	19.500,00	4.485,00	23.985,00
26	29-11-2017	Serviços prestados de soldadura montagens de peças de serralharia Conforme orçamento 2017/3	20.150,00	4.634,50	24.784,50
28	27-12-2017	Serviços prestados de soldadura montagens de peças de serralharia Conforme orçamento 2017/3	19.870,00	4.570,10	24.440,10
Total			198.335,79	45.617,23	243.953,02

Todas estas faturas foram emitidas no programa certificado 1662/AT — Toc online e foram registadas a débito das contas SNC 621111 – *Subcontratos e 24323131 - IVA deduzido e a crédito da conta 2211 1665 — fornecedores D...* Analisando a conta do fornecedor constata-se que aquelas faturas foram pagas.

Quadro nº 11 — Faturas emitidas pelo período de 2017 (valores em  
E... no euros)

Nº da Fatura	Data da Fatura	Descrição	Base Tributável	MA	Valor Total
2	31-01-2017	Serviços de soldadura efetuados numa estrutura metálica	4.452,30	1.024,03	5.476,33
1	31-01-2017	Serviços efetuados de passadiço metálico "Obra ..."	8.541,10	1.964,45	10.505,55
Total			12.993,40	2.988,48	15.981,88

Todas estas faturas foram emitidas no programa certificado 1449/AT e foram registadas a débito das contas SNC 621111- *Subcontratos e 24323131 - IVA deduzido e a crédito da conta 22111532 — fornecedores E... .* Analisando a conta do fornecedor constata-se que aquelas faturas foram pagas.

Quadro nº 12 — Faturas emitidas pela D... no período de 2018 (valores em euros)

Nº da fatura	Data da Fatura	Descrição	Base Tributável		Valor Total
1	30-01-2018	Serviços efetuados de soldadura e montagem de peças__metálicas. Conforme orçamento 2017/3	18.800,00	4.324,00	23.124,00
1	27-02-2018	Serviços efetuados de soldadura e montagem de peças__metálicas. Conforme orçamento 2018/1	19.880,00	4.572,40	24.452,40
3	28-03-2018	Serviços efetuados de soldadura e serralharia. Conforme orçamento 2018/1	19.870,00	4.570,10	24.440,10

5	26-04- 2018	Serviços efetuados de serralharia e soldadura de peças metálicas. Conforme orçamento 2018/2	21.080,00	4.848,40	25.928,40
7	29-05- 2018	Serviços efetuados de soldadura e montagem de perfis metálicos. Conforme orçamento 2018/2	20.710,00	4.763,30	25.473,30
9	27-06- 2018	Serviços efetuados de soldadura e montagem de estrutura metálica. Conforme orçamento 2018/2	21.570,00	4.961,10	26.531,10
11	27-07- 2018	Serviços efetuados de soldadura e montagem de peças metálicas. Conforme orçamento 2018/3	21.980,00	5.055,40	27.035,40
13	30-08- 2018	Serviços efetuados de soldadura e montagem de peças metálicas. Conforme orçamento 2018/3	20.870,00	4.800,10	25.670,10
15	25-09- 2018	Serviços efetuados de soldadura e montagem de peças metálicas. Conforme orçamento 2018/3	19.980,00	4.595,40	24.575,40
17	30-10- 2018	Serviços efetuados de soldadura e montagem de peças metálicas. Conforme orçamento 2018/4	22.580,00	5.193,40	27.773,40
20	29-11- 2018	Serviços efetuados de soldadura e montagem de peças metálicas. Conforme orçamento 2018/4	21.720,00	4.995,60	26.715,60
23	28-12- 2018	Serviços efetuados de soldadura e montagem de peças metálicas. Conforme orçamento 2018/4	20.970,00	4.823,10	25 793, 10
<b>Total</b>			<b>250.010,00</b>	<b>57.502,30</b>	<b>307.512,30</b>

A fatura n.º 1 foi emitida no programa certificado 1662/AT — Toc online e as restantes no programa 2138/AT.

Quadro n.º 13— Faturas emitidas pela D... no período de 2019 (valores em euros)

N.º da fatura	Data da Fatura	Descrição	Base Tributável		Valor Total
4	31-01-2019	Serviços efetuados de soldadura e montagem de peças__metálicas. Conforme orçamento 2018/5	23.680,00	5.446,40	29.126,40
6	28-02-2019	Serviços efetuados de soldadura e montagem de peças__metálicas. Conforme orçamento 2018/5	24.720,00	5.685,60	30.405,60
7	29-03-2019	Serviços prestados de soldadura e serralharia. Conforme orçamento 2018/5	24.490,00	5.632,70	30.122,70
8	29-04-2019	Serviços prestados de serralharia e soldadura de peças metálicas. Conforme orçamento 2019/1	27.980,00	6.435,40	34.415,40
9	31-05-2019	Serviços efetuados de soldadura e montagem de perfis__metálicos. Conforme orçamento 2019/1	28.270,00	6.502,10	34.772,10
10	27-06-2019	Serviços efetuados de soldadura e montagem de estrutura metálica. Conforme orçamento 2019/1	29.070,00	6.686,10	35.756,10
12	31-07-2019	Serviços efetuados de soldadura e montagem de peças__metálicas. Conforme orçamento 2019/1	29.770,00	6.847,10	36.617,10

14	30-08- 2019	Serviços efetuados de soldadura e montagem de peças__metálicas. Conforme orçamento 2019/1	29.920,00	6.881,60	36.801,60
17	30-09- 2019	Serviços efetuados de soldadura e montagem de peças__metálicas. Conforme orçamento 2019/1	29.020,00	6.674,60	35 694,60
Total			246.920,00	56.791,60	303.711,60

... ..

*É de referir o registo, em 30/08/2019, na conta deste fornecedor (22111665 – fornecedores D...) de outro documento no montante de € 29.920,00, com IVA de € 6.881,60 no total de € 36.801,60, com o identificador “2019-08-30 3M 3M-09-000008”. Este documento foi ainda registado a débito das contas 62111-subcontratos e 24323131 – IVA deduzido. Analisado a conta do fornecedor constata-se que este documento não se encontra pago, e o documento de suporte é um documento interno.*

*O sujeito passiva facultou cópia das faturas emitidas pela D... nos anos de 2017, 2018 e 2019 a seu favor, dos cheques por si emitidos para o seu pagamento, assim como cópia dos orçamentos efetuados pela D... que estariam na origem da emissão das referidas faturas.”*

**13.** A AT no decurso do processo de Inspeção notificou a Requerente para:

*“A A... foi notificada, para, relativamente às faturas emitidas a seu favor pela E... (ano de 2017) e pela D... nos anos de 2017 a 2019, apresentar fotocópia dos contratos de prestação de serviços subjacentes à sua emissão, assim como fotocópia de orçamentos e quaisquer outros contratos existentes, fotocópia dos cheques que serviram ao pagamento das faturas frente e verso, informação detalhada sobre quais os serviços subjacentes à emissão das referidas faturas a*

*favor da A..., justificando e discriminando os serviços em causa e esclarecendo qual o benefício económico associado, justificando e discriminando a sua contribuição para a obtenção de rendimentos sujeitos a imposto da sociedade, nos termos do art. 23.º do CIRC.*

*Foi notificada, também, para apresentar outras informações caracterizadoras do serviço, entre elas, o tipo de serviço, concretizando o local da prestação dos serviços e as pessoas que os realizaram (identificando as suas funções, nome e NIF), assim como cópias de relatórios e outra documentação produzida e ainda a identificação dos clientes da A... a que se destinaram os serviços e os respetivos bens, assim como apresentar fotocópia das faturas emitidas para esses clientes.”*

**14.** Em resposta o sujeito passivo esclareceu

*“Como forma de esclarecer qual o benefício económico daquelas faturas para a A..., apresenta um mapa resumo de “benefício económico dos subcontratos” onde relaciona os rendimentos obtidos para cada orçamento (projeto) de cada cliente com os gastos suportados do fornecedor D... . Nesse mapa a sociedade apura a representatividade das faturas daquele fornecedor em cada orçamento. Essa percentagem varia entre os 10% (no projecto 1766) e os 79% (no projeto 1846).”*

**15.** Quanto à Caracterização da D... O Relatório refere o seguinte:

*“111.5.1 — A D...— A sociedade  
A D... Unipessoal, Lda, NIPC..., é uma sociedade por quotas, constituída em 21/02/2017, com sede fiscal na Rua ..., n.º ..., sala ... em Vila Nova de Famalicão, tendo por objeto social a "prestação de serviços no âmbito da construção civil e engenharia civil nomeadamente construção de edifícios residenciais e não residenciais, obras Públicas, remodelação e restauro de edifícios. Prestação de serviços de manutenção e reparações domésticas e industriais, nomeadamente*

*mecânicas, metalomecânicas, de pichelaria, serralharia, pintura, pavimentação e montagem de trabalhos de carpintaria e caixilharia. Prestação de serviços de limpeza doméstica e industrial. Compra e venda de bens imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim. Arrendamento de propriedades.”*

*A sociedade tem um capital social de € 5.000,00 totalmente por F..., NIF ..., obrigando-se com a intervenção de um gerente, tendo sido nomeado gerente desde a sua constituição o seu único sócio.*

*O contabilista certificado designado foi N..., NIF... .*

*De acordo com os dados cadastrais vigentes na base de dados da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) a sociedade iniciou a atividade em 22/02/20171 estando inscrita para as atividades de "outras atividades de serviços apoio prestados às empresas, NE", "outras atividades de serviços pessoais diversas, NE", "outras atividades limpeza edifícios e equipamentos industriais" e "compra e venda de bens imobiliários") a que correspondem os CAE 's 82990, 96093, 81220 e 68100, respetivamente, encontrando-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal em sede de IVA.*

*Para efeitos de IRC, sendo entidade residente que exerce a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, é tributada pelo regime geral, nos termos da alínea a), do n.º 1, do art. 3º do CIRC.*

*Consultada a base de dados da AT constata-se que a sociedade tem dívidas fiscais com a quantia exequenda total de € € 52.790,38.*

*É de referir que F..., com residência fiscal na Rua ..., nº ... na Trofa para além da gerência da D..., é administrador único da sociedade E... SA, e representante da cessação da O... SA, NIPC .... E que a E... foi objeto de ação inspetiva para*

os anos de 2013, 2014, 2015 e 2017, para a qual foram instaurados os processos de inquérito, entre eles o processo de inquérito com o n.º .../2017...TDPRT.

111.5.2 — A D... — Cumprimento Declarativo

No que respeita ao seu cumprimento declarativo constata-se que a D... nunca submeteu qualquer declaração modelo 22 de IRC ou IES/DA, que somente submeteu as declarações periódicas de IVA dos períodos de 2017/02 e 2017/03, comunicou faturas dos períodos 2017/02, 2017/03 e 2019/11, e não submeteu qualquer declaração mensal de remuneração (DMR).

Analisando o e-fatura comunicado pela D... relativamente aos períodos de 2017/02 e 2017/03 através da submissão de ficheiro Saf-t, verifica-se que declarou as faturas e nota de crédito relacionadas no quadro nº 14 abaixo. Nas declarações de IVA declarou o IVA liquidado naquelas faturas, não tendo o mesmo sido entregue nos Cofres do Estado.

Quadro nº 14 — Faturas comunicadas pela D... no e-fatura em 2017 (Valores em Euros)

Tipo do Documento	Número Documento	Data de Emissão	NIF Emitente	NIF Adquirente	Nome Adquirente	Valor IVA	Valor Tributável	Montante Total
FT	FT 2017/5	2017-03-31	...			764,84	3.325,38	4.090,22
FT	FT 2017/4	2017-03-30	...	...	A...	3.459,35	15.040,65	18.500,00
FT	NC 2017/1	2017-03-10	...			31,25	135,88	167,13
FT	FT 2017/3	2017-03-07	...			1.281,33	5.571,00	6.852,33

FT	FT 2017/2	2017- 02-28	...			573,36	2.492,86	3.066,24
	FT 201 711	2017- 02-24	...	...	A...	3.178, 86	1.821,14	17.000,00

*Relativamente ao período de 2019 a D... comunicou uma fatura, abaixo relacionada, através do Portal das Finanças. Esta fatura não foi declarada para efeitos de IVA.*

Quadro nº 15 — Fatura comunicada pela D... no e-fatura em 201 9 (Valores em Euros)

Número do documento	Data de emissão	NIF Adquirente	Nome Adquirente	Valor Tributável	IVA	Valor Total
2019/21	2019-11-29			7.662,90	762,47	9.425,37

*No que respeita ao e-fatura comunicado por terceiros, isto é, indicando como adquirente de bens e serviços a D..., destaca-se, no ano de 2017 a emissão pela E..., SA de 3 faturas com base tributável total de € 58.250,00, IVA de € 13.397,50 no montante total de € 71.647,50, isto é, as únicas operações comunicadas, indicando como adquirente a D..., são referentes a faturas da E..., entidade que se encontra em situação de relações especiais com a D..., nos termos do artº 63 do CIRC, tendo em comum o sócio e gerente F... .*

### III.5.3 — A D...— Estrutura e Património

*No que respeita ao património e estrutura, consultada a base de dados da AT, constata-se que a D... não tem prédios nem viaturas em seu nome, assim como não é detentora de qualquer contrato de arrendamento, bem como não declara funcionários nas DMR's.*

*Apenas comunicou à Segurança Social a inscrição de 4 trabalhadores, além do sócio-gerente, por períodos parciais em 2017 e 2018:*

Quadro n.º 16 — Trabalhadores comunicados à Segurança a Social pela D...

NIF Contribuinte Singular (AT)	Nome	Tipo Qualificação Pessoa Singular	Data Início Qualificação	Data Fim Qualificação
...	P...	Trabalhador por conta de outrém	20170410	20180930
...	Q...	Trabalhador por conta de outrém	20170410	20171031
...	R...	Trabalhador por conta de outrém	20170410	20180830
...	S...	Trabalhador por conta de outrém	20170410	20180930
...	F...	Trabalhador por conta de outrém	20170222	99991231

*III.5.4 — A D... — O contabilista certificado*

---

*O contabilista certificado da D..., N..., renunciou à execução da contabilidade em 27/06/2017, tendo efetuado as comunicações a que se refere o n.º 3 do art.º 8 do RGIT pela falta de entrega das declarações de IVA.*

*Contactado, este esclareceu que tratou do processo de constituição da sociedade, que só submeteu 2 declarações de IVA, que inscreveu na Segurança Social 4 trabalhadores (relacionados no quadro n.º 16), mas não entregou qualquer declaração, por falta de elementos dos trabalhadores inscritos, pelo que nunca efetuou qualquer processamento de salários.*

*Esclareceu ainda que renunciou, por falta de recebimento/pagamento de honorários e pelo não cumprimento para com a AT, com a Segurança Social, com o Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho e o Fundo de Compensação do Trabalho (FGCT/FCT) por parte da D... . Informou, também, que era utilizado para faturação o programa certificado, que se encontra disponível na Internet (site da OCC), desconhecendo quem o utilizava, que nunca recebeu qualquer documento contabilístico da empresa, assim como também não recebeu qualquer pagamento.*

### *III.5.5 — A D...— T..., Lda*

*Foi contactada a sociedade T..., Lda, NIPC..., produtora do programa certificado n.º 21 38-Fact, no sentido de informar sobre se o referido programa de faturação certificado foi vendido ou de alguma forma autorizada a sua utilização à D... ou ao seu sócio e gerente e, ainda, para fornecer fotocópia dos documentos que suportam a referida venda/autorização de utilização tendo a mesma declarado que:*

*"o utilizador F... (NIF...), fez registo da sua empresa com o NIPC..., no sistema no dia 23/02/2018, pelas 10:44 (UTC), vinculando-se e aceitando os termos e*

*condições de serviço, apresentados no portal de internet FACT.PT no momento do seu registo.*

*O nosso software de faturação certificado é servido ao cliente através do portal www.fact.pt, onde uma pessoa pode efetuar o registo indicando o nome e um e-mail, e posteriormente preenchendo os dados da sua empresa,*

*As empresas podem começar a emitir faturas sem custos, sendo que mais tarde no momento de exportação de Saf-t ou na necessidade de subscrição de funcionalidade adicionais, devem efetuar um pagamento de subscrição de serviço.*

*Este cliente é cliente regular com subscrição ativa desde a sua adesão.*

### *III.5.6 — A D... — U..., SA*

*Contactada a U..., SA<sup>9</sup> NIPC..., proprietária do prédio onde as sociedades D... e E... têm a sua sede fiscal, no sentido de informar sobre a existência de contratos de arrendamento celebrados entre as empresas referidas, e sobre a sua vigência/utilização das instalações, a mesma afirmou:*

*. Relativamente à D... Unipessoal, Lda. com o NIPC..., que não realizou nenhum contrato de arrendamento com a esta sociedade desconhecendo inclusive a sua existência.*

*. Relativamente à E..., S.A., NIPC..., que celebrou contrato de arrendamento com a sociedade, com início em 01/04/2015 e termo a 31/03/2018, contudo o contrato cessou em 31/10/2016.*

*Juntou cópia do contrato de arrendamento e da comunicação à AT da sua cessação.*

*Assim, as instalações comunicadas como sendo correspondentes à localização das sedes fiscais das empresas, nunca foram utilizadas pela D..., e apenas o teriam sido pela E... entre abril de 2015 e outubro de 2016. Da visita a estas*

*instalações em 07/09/2021, apurou-se que as mesmas são constituídas por escritório e sala de reuniões, localizadas no 1.º andar de um prédio de apartamentos, não tendo qualquer espaço para armazém ou depósito de máquinas ou equipamentos, conforme se descreve no ponto III.5.9.*

*III.5.7— A D... — H..., SA*

*Em resposta a notificação atrás referida, a A... facultou cópia de uma apólice de seguro de "trabalhador por conta de outrem" celebrado entre a D... e a H... Seguros, datada de 21/05/2019, da qual consta um prémio anual de € 2.730,43 com um adicional de € 62,91, o capital seguro de € 67.270,00 e tem como pessoas seguras as relacionadas abaixo, todas com uma remuneração base de € 600,00 e subsídio de alimentação de € 110,00:*

*. J...;*

*. V...;*

*. J...;*

*. W...; X...;*

*. Y... e*

*. Z...*

*Contactada a sociedade H..., SA <sup>10</sup> NIPC..., no sentido de informar sobre a existência de contratos de seguros celebrados entre esta seguradora e as sociedades D... ou E..., a mesma informou que apenas existiram contratos celebrados com a sociedade D... Unipessoal, Lda. (NIPC...) nos anos de 2018 e 2019, tendo juntado cópia dos recibos emitidos à referida D... e informaram ainda que os recibos cobrados. foram pagos por prestação de contas do agente.*

*Consultada a base de dados da AT na opção e-fatura, constata-se que a H... no ano de 2017 não emitiu qualquer documento para a D... e nos anos de 2018 e 2019 emitiu os documentos constantes nos quadros n.ºs 17 e 18 abaixo:*

Quadro n.º 17 — Documentos emitidos pela H... para a D... no ano de 2018 (valores em euros)

Número do Documento	Data do Documento	Tipo de Documento	Montante
5E 18/6512806051	2018-11-28	Fatura	283,59
6E 18/6520040939	2018-06-05	Nota de Crédito	313,44
5E 18/651 1311679	2018-06-02	Fatura	313,44
6E 18/6520033797	2018-05-04	Nota de Crédito	313,44
5E 18/6511072445	2018-05-03	Fatura	313,44
6E 18/6520026919	2018-04-05	Nota de Crédito	313,44
5E 18/6510825824	2018-04-04	Fatura	313,44

Quadro n.º 18 — Documentos emitidos pela H... para a D... no ano de 2019 (valores em euros)

Número do Documento	Data do Documento	Tipo de Documento	Montante
6E 19/6520044278	2019-06-17	Nota de Crédito	195,04
SE 19/6511407983	2019-06-15	Fatura	195,04
SE 19/6511401533	2019-06-14	Fatura	200,42

6E 19/6520041497	2019-06-05	Nota de Crédito	80,38
6E 19/6520041395	2019-06-05	Nota de Crédito	62,91
5E 19/6511309376	2019-06-04	Fatura	62,91
5E 19/651 1301891	2019-06-04	Fatura	38
6E 19/6520010737	2019-02-05	Nota de Crédito	253,68
5E 19/6510275935	2019-02-02	Fatura	253,68
5E 19/6510080900	2019-01-10	Fatura	253,68
6E 19/6520000609	2019-01-04	Nota de Crédito	253,68
5E 19/651001 1362	2019-01-03	Fatura	253,68

*De onde se conclui que, no ano de 2018, a H... somente emitiu uma fatura no montante de € 283,59 para a D..., e esta com data de emissão de novembro, encontrando-se as restantes anuladas e, no ano de 2019, emitiu apenas duas faturas, nos montantes de €200,42 e €253,68, nos meses de junho e janeiro, respetivamente, encontrando-se as restantes anuladas.*

*O facto de não terem sido cobradas as mensalidades ao longo do ano pela Seguradora ou essas mensalidades, quando emitidas (apenas relativamente a 1 mês de 2018 e 2 meses de 2019) não terem sido pagas pela D..., leva-nos a*

---

*concluir que a apólice de seguros, não esteve vigente durante os anos completos de 2018 e 2019*

**111.5.8 - A D... - O Despacho D12017...**

*A D... foi objeto de procedimento inspetivo externo credenciado pelo despacho n.º D12017... no âmbito da ação "novos operadores" e para efeitos de recolha de informação sobre o exercício da sua atividade, realizado em outubro de 2017 pela Direção de Finanças de Braga.*

*No âmbito dessa ação foi efetuada a deslocação à sede declarada pela D..."tendo-se constatado que o local se encontrava encerrado, e segundo informações obtidas junto dos vizinhos, o local em causa já se encontrava fechado há mais de 3 ou 4 meses. Não foi possível obter informação sobre o local onde a empresa possa desempenhar efetivamente a atividade. Foram recolhidas, junto do contabilista certificado, faturas emitidas pela D... de valor elevado e que exigiriam recursos humanos ou subcontratação para o efeito. A D... não tinha, e as poucas faturas de despesas encontradas eram da E..., empresa na qual o gerente era o mesmo e que estava a ser objeto de ação inspetiva por se suspeitar de que estaria a emitir faturação falsa. " Em conclusão, no âmbito do referido despacho, foi proposta ação inspetiva externa pelo facto da empresa ser não declarante e as faturas poderem não ser verdadeiras.*

**111.5.9 - A D...- O Despacho D12021...**

*Para recolha e cruzamento de informação, foi emitido o Despacho externo n.º D12021..., pela Direção de Finanças do Porto, ao abrigo do qual foi realizada no dia 07/09/2021, uma deslocação à sede declarada pela empresa D..., Unipessoal, Lda, sita na Rua ..., n.º ..., sala ... em Famalicão, tendo-se constatado que no local se encontrava em atividade outra empresa (AA..., Unipessoal, Lda, NIPC...) cujo gerente nos informou que ocupava aquelas instalações desde o início de 2021". Anteriormente, teriam estado naquele local outras empresas,*

*dado que para aquele endereço é dirigida correspondência respeitante à E... e D....*

*Facultou-nos a identificação da empresa locadora, a U..., SA, NIPC... . As instalações correspondem a uma sala com 60 m2, no andar, adequado para escritório, não tendo espaço para armazém de ferramentas ou mercadorias.*

*Foi também, no mesmo dia, efetuada uma deslocação à sede da empresa BB... Unipessoal, Lda, NIPC ... sita na Rua ..., n.º ... na Trofa, empresa da qual a esposa de F... é sócia gerente, onde se encontrou o próprio F..., sócio e gerente da D..., com o qual recolhemos informações em auto de declarações.*

*A informação obtida foi muito vaga, contraditória, salientando-se que F..., veio informar que "a empresa D... fazia a colocação de ferro, soldadura, por orçamento para a A..., mas não se lembra do período de tempo em que foram feitos os serviços, não tinha equipamentos, os trabalhadores que arranjava eram tarefeiros sem contrato escrito, recebia da A... em cheque que levantava ao balcão, que neste momento a D... está inativa e não tem em seu poder qualquer elemento da empresa", tendo afirmado*

**16.** Quanto à caracterização da E... o Relatório refere o seguinte:

**“III.6 – A E...**

*A E..., SA, NIPC..., é uma sociedade anónima, constituída em 07/08/2012, com sede fiscal declarada na Rua..., n.º ..., sala ... em Vila Nova de Famalicão, tendo por objeto social a "prestação de todo o tipo de serviços no âmbito da construção civil e engenharia civil, nomeadamente construção de edifícios residenciais e não residenciais, obras públicas, remodelação e restauração de edifícios. Prestação de serviços de manutenção e reparações domésticas e industriais, nomeadamente mecânicas, metalomecânicas, de pichelaria, eletricitista, serralharia, pintura, pavimentação e montagem de trabalhos de carpintaria e caixilharia. Prestação de serviços de limpeza doméstica e*

*industrial. Comércio por grosso e a retalho, importação, exportação e aluguer de máquinas e equipamentos nomeadamente os destinados à indústria metalomecânica. Compra e venda de bens imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim. Arrendamento de propriedades".*

*A sociedade tem um capital social de € 50.000,00 detido totalmente por pessoas singulares, obriga-se pela intervenção do administrador único. Para o triénio 2012 a 2015 foi nomeado F..., NIF..., como presidente do conselho de administração. Nos cargos de fiscal único e suplente do fiscal único foram nomeados CC..., SROC Unipessoal, Lda, NIPC ... e DD..., NIF ..., respetivamente.*

*O contabilista certificado é EE..., NIF..., desde a constituição da empresa até à sua cessação.*

*De acordo com os dados cadastrais vigentes na base de dados da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) a sociedade iniciou a atividade em 16/08/2012, estando inscrita para a atividade principal de "outras atividades serviços apoio prestados às empresas, NE", "reparação de outros bens de uso pessoal e doméstico", "outras atividades de serviços pessoais diversas, NE" e "outras atividades de limpeza edifícios e equipamentos industriais", a que correspondem os CAE's 82990, 95290, 96093 e 81220, respetivamente.*

*Encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal em sede de IVA.*

*Para efeitos de IRC, sendo entidade residente que exerce a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, é tributada pelo regime geral, nos termos da alínea a), do n.º 1, do art. 3º do CIRC.*

*A sociedade foi cessada oficiosamente em sede de IVA nos termos do n.º 2 do art. 34.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e em sede de IRC em 31/12/2017.*

*Consultada a base de dados da AT constata-se que a E... tem em execução fiscal a quantia exequenda no montante de € 1.022.618,27, por dívidas fiscais.*

*Consultada a base de dados da AT verifica-se a inexistência de prédios em nome da E..., no entanto existem 2 contratos de arrendamento não habitacional.*

*O primeiro contrato diz respeito ao prédio urbano inscrito na matriz predial sob o n.º ..., fração AQ da união de freguesias de ... e ..., sito na Rua ..., n.º ..., teve o seu início em 01/08/2017 e cessação em 30/09/2017.*

*E o segundo diz respeito ao prédio urbano inscrito na matriz predial sob o n.º ..., fração V da união de freguesias de ... e ..., sitos na Rua ..., ... teve o seu início em 01/04/2015 e cessação em 31/10/2016.*

*Nos períodos em análise a sociedade tinha em seu nome a viatura ligeira de passageiros de matrícula ... e marca BMW 5 K.*

*No que respeita ao seu cumprimento declarativo, nos períodos em análise, constata-se que a E... não submeteu as declarações modelo 22 e IES/DA (que somente entregou até ao período de 2016), e em sede de IVA submeteu declarações periódicas apenas até ao período 2017/02.*

*Submeteu relativamente ao mês de janeiro de 2017, uma declaração mensal de remunerações (DMR) onde constam os rendimentos e os trabalhadores relacionados nos quadros n.ºs 19 e 20.*

*Quadro n.º 19 — Rendimentos declarados na  
DMR de janeiro de 2017 pela E... (Valores em Euros)*

<i>Número de trabalhadores declarados em janeiro</i>	<i>Rendimentos sujeitos e não sujeitos</i>
<i>11</i>	<i>6.127,00</i>

*Quadro n.º 20 Trabalhadores declarados na DMR de janeiro de 2017 pela E...*

<i>NIF Titular Rendimentos</i>	<i>Nome</i>
<i>...</i>	<i>Y...</i>
<i>...</i>	<i>Z...</i>
<i>...</i>	<i>P...</i>
<i>...</i>	<i>FF...</i>
<i>...</i>	<i>Q...</i>
<i>...</i>	<i>R...</i>
<i>...</i>	<i>S...</i>
<i>...</i>	<i>GG...</i>
<i>...</i>	<i>F...</i>
<i>...</i>	<i>HH...</i>
<i>...</i>	<i>V...</i>

*Constata-se ainda que a E... comunicou à Segurança Social, relativamente ao mês de janeiro de 2017, os 11 trabalhadores declarados na DMR desse período, relacionados no quadro acima.*

*A E... não comunicou faturas respeitantes aos anos de 2018 e 2019.”*

**17. O Relatório aborda de seguida no seu Ponto III.7 a natureza dos serviços prestados D...**

***“III.7 – Os Serviços prestados – a descrição das facturas***

***III.7.1. Os Serviços prestados – D...***

*Com base nas faturas e nos orçamentos mencionados no ponto III.3 e na resposta prestada pela A... à notificação efetuada para o efeito, conclui-se que os serviços titulados pelas faturas emitidas pela D... nos anos de 2017 a 2019 a favor da A... consistiam em:*

- . serviços de soldadura e montagem de peças de serralharia,*
- . serviços de montagem efetuados em estrutura metálica,*
- . serviços de soldadura e serralharia e*
- . serviços de soldadura e montagem de peças metálicas.*

*Estes serviços seriam efetuados por trabalhadores disponibilizados pelos fornecedores (ver ponto III.8 do presente documento), sendo todo o material fornecido pela A... .*

*É de destacar a diferença na elaboração dos orçamentos do ano de 2017 face aos dos anos de 2018 e 2019. Os orçamentos de 2017 foram elaborados no programa de software certificado n.º 1662/AT — Toc online, não contêm nem carimbo da D... nem qualquer assinatura e têm uma descrição dos trabalhos a realizar pormenorizada, conforme evidenciado no quadro n.º 21 abaixo.*

*Quadro n.º 21 — Orçamentos da D... de 2017, apresentados pela A... (valores em euros)*

Número do Orçamento	Data do Orçamento	Descrição	Base Tributável	IVA	Valor Total
OR2017/1	23-02-2017	1.1 Chaminé 400*1000 1.2 Depósito de água com economizador, estrutura de apoio e reguladoras c/ 1000*4600 1.3 Caldeira de (em tubo de aço, coletores, tubuladoras de pasta uma produção de 1000/H NB.: todo o material era do vosso fornecimento, os trabalhos serão executados nas vossas instalações e em obra. Pagamento habitual	61.215,79	14.079,63	75.295,42
OR2017/2	27-06-2017	Orçamento para fabrico dos equipamentos seguintes de acordo com vosso desenho. - Uma Chaminé em chapa de ferro diâmetro 640*20 metros com base de fixação e chumbadores. - Um depósito de expansão de óleo térmico dimensão 1400*2500 com fundos coparais. tubuladoras e estrado. - Um depósito de recolha de óleo térmico vertical dimensão	77.600,00	17.848,00	95.448,00

		1495*2500 com tubuladuras. porta e acessórios. - Uma fornalha tubular para caldeira AP H 35/1600 com todos os coletores, soldadura dos tubos das paredes laterais frente traseira incluído a colocação do casing, portas e acessórios. NB todos os materiais serão de vosso fornecimento, os trabalhos serão executados nas vossas instalações e em obra caso seja necessário.			
OR2017/3	31-07-2017	Vimos por este meio enviar a nossa melhor proposta conforme referidas de acordo com V/ desenhos. 1 - Um gerador de vapor a biomassa para a produção de 1000 KG/h, composto por; 1.1 - Fabrico de um corpo de pressão diâmetro 1350, comprimento 2500, incluindo a montagem do tubular e soldadura. 1,2 - Fabrico de portas de gases com montagem de corpo de pressão.  1.3- Fabrico de uma fornalha com largura 1403 comprimento 1708 altura 1660, incluindo a	78.320,00	18.013,60	96.333,60

		montagem de todos o tubularbem como o casing exterior com as respetivas soldaduras. 1.4 - um captador defulisens composto por 2 multiclones. NB todos os materiais serão de vosso fornecimento, os trabalhos serão executados nas vossas instalações e em obra caso seja necessário.			
--	--	--	--	--	--

*Os orçamentos dos anos de 2018 e 2019 não foram elaborados em programa certificado, estão carimbados e rubricados e a descrição dos trabalhos a realizar é vaga, inclusive é igual em todos os orçamentos de 2018 e 2019, a saber "serviços serão efetuados o fabrico de várias peças metálicas incluindo a soldadura e montagem de várias peças metálicas".*

*Contudo, as faturas emitidas pela D..., têm descritivos genéricos, não compatíveis com os seus orçamentos, o que não se mostra compreensível dado que quem emitiria estes orçamentos seria a mesma entidade que emite as faturas — a D... . Ao invés, os orçamentos da D... do ano de 2017 é que têm descritivos coincidentes com os descritivos das faturas emitidas pela A... aos seus clientes.*

*No que se refere aos orçamentos apresentados respeitantes aos anos de 2018 e 2019, constata-se que a descrição dos trabalhos a realizar é vaga, inclusive essa descrição é igual nos dois períodos económicos, o que não permite efetuar qualquer associação entre os "serviços prestados pela D..." e os serviços prestados pela A... aos seus clientes e constante das faturas por ela emitidas."*

18. De seguida o Relatório refere o seguinte relativamente aos serviços prestados Gostel:

*“III.7.2 — Os serviços prestados — E...*

*Com base nas faturas mencionadas no ponto III.3 e na resposta prestada pela A... à notificação efetuada para o efeito, conclui-se que os serviços titulados pelas faturas emitidas pela E... em janeiro de 2017 a favor da A... consistiam em:*

- . serviços de montagem efetuados em estrutura metálica e*
- . serviços efetuados em passadiço metálico "Obra ...".*

*Estes serviços seriam efetuados por trabalhadores disponibilizados pelos fornecedores (ver ponto III.8 do presente documento), sendo todo o material fornecido pela A... .*

*É de referir que para este fornecedor (E...) não foram apresentados orçamentos ou notas de encomenda explicativas do serviço prestado.*

*Em resposta à notificação efetuada para o efeito, a A... relaciona os serviços titulados por estas faturas, com a obra do cliente L...SA (orçamento/cliente n.º 1766 e fatura n.º 4238), indicando como local da prestação dos serviços: "oficina".*

*A fatura n.º 4238 emitida em 03/01/2017 pela A... a favor da L..., SA, no valor de € 111.300,00 mais IVA, tem a descrição de "pagamento com a adjudicação para: fornecimento e montagem de caldeira A... modelo APV 200, equipamentos complementares e tubagens de interligação, sobre o valor global de € 310.000,00 + IVA. De acordo com encomenda n.º 1766 de 15/12/2016".*

---

*Constata-se aqui uma contradição clara entre o descritivo das faturas emitidas pela E... e os elementos que a A... relaciona com estas faturas, nomeadamente no que respeita ao cliente em causa, uma vez que a fatura n.º 1 da E... indica "obra ..." e a confirmação de encomenda e a fatura emitida pela A... foram para o cliente L... SA e para obra deste.”*

- 19.** Aborda de seguida o Relatório no seu Ponto III.8 – a questão dos pagamentos efetuados pela Requerente às identificadas empresas suas subempregadas.

**“III.8 — Os pagamentos**

*No que respeita aos pagamentos, relativamente ao ano de 2017 para cada fatura emitida existe um recibo emitido na mesma data e pelo mesmo valor, sendo o saldo final da conta corrente do fornecedor nulo. Os recibos não se encontram assinados e fazem referência ao meio de pagamento utilizado, o cheque. Os cheques são provenientes de conta titulada pela A... no Millennium e são emitidos na mesma data (ou um ou dois dias após) dos recibos e das faturas, pelo mesmo valor, à ordem da D..., Lda e encontram-se assinados pelos 2 administradores da A... (G...e M...). Apenas foram apresentadas as fotocópias das frentes dos cheques.*

*De forma diferente, para os anos de 2018 e 2019 não foi apresentado qualquer recibo de quitação. Para cada fatura emitida é emitido um cheque na mesma data (ou um ou dois dias após) pelo mesmo valor, à ordem da D..., Lda e encontram-se assinados pelos 2 administradores da A... (G... e M...). Apenas foram apresentadas as fotocópias das frentes dos cheques.*

*Analisando os elementos recolhidos no âmbito do procedimento inspetivo verifica-se que as faturas emitidas pelos fornecedores E... e D... a favor da A..., referidas no ponto III.3, foram pagas através dos cheques relacionados nos quadros 22 e 23.*

Quadro n.º 22 — Cheques para pagamento das faturas da D... (valores em Euros)

Instituição	n.º de conta	n.º de cheque	data	valor
Bancária/Balcão				
Millennium BCP	...	...	24-02-2017	17.000,00
Millennium BCP	...	...	30-03-2017	18.500,00
Millennium BCP	...	...	27-04-2017	19.500,42
Millennium BCP	...	...	31-05-2017	20.295,00
Millennium BCP	...	...	30-06-2017	23.985,00
Millennium BCP	...	...	28-07-2017	24.292,50
Millennium BCP	...	...	31-08-2017	24.415,50
Millennium BCP	...	...	29-09-2017	22 755,00
Millennium BCP	...	...	30-10-2017	23.985,00
Millennium BCP	...	...	29-11-2017	24.784,50
Millennium BCP	...	...	29-12-2017	24.440, 10
Millennium BCP	...	...	30-01-2018	22.140,00
Millennium BCP	...	...	27-02-2018	24.452,40
Millennium BCP	...	...	28-03-2018	24.440,10
Millennium BCP	...	...	26-04-2018	25.928,40
Millennium BCP	...	...	29-05-2018	25.473,30
Millennium BCP	...	...	28-06-2018	26.531,10
Millennium BCP	...	...	27-07-2018	27.035,40
Millennium BCP	...	...	30-08-2018	25.670,10
Millennium BCP	...	...	25-09-2018	24.575,40
Millennium BCP	...	...	31-10-2018	27.773,40
Millennium BCP	...	...	30-11-2018	26.715,60
Millennium BCP	...	...	28-12-2018	25.793,10
Millennium BCP	...	...	31-01-2019	29.126,40
Millennium BCP	...	...	28-02-2019	30.405,60

Millennium BCP	...	...	29-03-2019	30.122,70
Millennium BCP	...	...	30-04-2019	34.415,40
Millennium BCP	...	...	31-05-2019	34.772,10
Millennium BCP	...	...	28-06-2019	35.756,10
Millennium BCP	...	...	31-07-2019	36.617,10
Millennium BCP	...	...	30-08-2019	36.801,60
Millennium BCP	...	...	30-09-2019	35.694,60

Quadro n.º 23 — Cheques para pagamento das faturas da E... (Valores em Euros)

Instituição Bancária/Balcão	n.º de conta	n.º de cheque	data	valor
Millennium BCP	...	...	31-01-2017	5.476,33
Millennium BCP	...	...	31-01-2017	10.505,55

*Como já referido, estes cheques emitidos pela A... a favor daqueles 2 fornecedores, são cheques cruzados e encontram-se assinados pelos 2 administradores da A..., M... e G... .*

*No âmbito da notificação efetuada à A..., referida no ponto III.4, a sociedade autorizou, voluntariamente a AT a solicitar informação bancária junto das instituições de crédito, nos termos n.º 1 do artigo 79.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF).*

*Notificada a instituição bancária Millennium BCP e solicitadas as cópias dos cheques frente e verso, constata-se que todos aqueles cheques emitidos pela A... a favor daqueles 2 fornecedores foram levantados ao balcão, em numerário, por F..., NIF ... .*

*É de referir que os cheques são emitidos no mesmo dia da fatura ou com uma diferença de 1 ou 2 dias.*

*Esta forma de pagamento por cheque, levantado em numerário, não permite que sejam inequivocamente identificados os reais beneficiários dos fluxos financeiros.*

*No auto das declarações recolhidas junto de F..., na qualidade de gerente da D..., este afirmou que teria levantado os cheques ao balcão, contudo, não identificou o destino dado ao numerário levantado mensalmente e por somas avultadas.”*

**20.** Entende o Relatório ser importante referenciar, no contexto da atividade da Requerente, as outras ações de inspeção que tiveram lugar e fá-lo no seu Ponto III.9 do seguinte modo:

*“III.9 — O histórico da sociedade A...*

*É de referir que a A... foi objeto de ação inspetiva credenciada pelas ordens de serviço n.ºs 012018.../.../... de âmbito parcial de IRC e IVA e extensão aos períodos de tributação de 2013, 2014 e 2015, respetivamente, no âmbito da qual foram efetuadas correções meramente aritméticas derivadas da utilização de faturas falsas do seu fornecedor D..., SA, em sede de IVA e de IRC, cujo acionista e administrador é o sócio e gerente da D..., F... . Esse procedimento inspetivo teve por base o processo de inquérito n.º .../2017 R TDPRT, instaurado na sequência dos indícios recolhidos pela Direção de Finanças de Braga sobre a falta de realidade das operações faturadas pela E... .”*

**21.** Relativamente quanto aos trabalhadores o Relatório refere o seguinte, quanto à posição da Requerente:

*“III.10 — Os trabalhadores*

*Conforme acima referido, em resposta a notificação efetuada para o efeito, a A... apresentou cópia de apólice de seguro de "trabalhador por conta de outrem" celebrado entre a D... e a H..., datada de 21/05/2019, da qual consta um prémio*

---

*anual de € 2.730,43 com um adicional de € 62,91, um capital seguro de € 67.270,00 e tem como pessoas seguras as relacionadas abaixo, todas com uma remuneração base de € 600,00 e subsídio de alimentação de € 110,00:*

- . J...:*
- . V...;*
- . L...;*
- . W...; X...;*
- . Y...e*
- . Z....*

*Junta ainda uma listagem com 9 trabalhadores que, alegadamente, terão efetuado serviços em obras dos seus clientes por conta da E...(em janeiro de 2017) e da D..., nos anos de 2017, 2018 e 2019, na qual, em manuscrito encontram-se averbadas as funções de cada um. Daquela listagem fazem parte:*

- . I..., função de serralheiro*
- . J..., função de electricista*
- . V..., função de serralheiro*
- . Y..., funções de serralheiro e soldador*
- . GG..., função de soldador*
- . X..., função de soldador*
- . W..., função de soldador*
- . FF..., função de serralheiro*
- . Z..., função de serralheiro.*

*Constata-se, portanto, que a listagem que a A... junta com os trabalhadores que terão trabalhado nas suas obras por conta da E... e da D... nos anos de 2017, 2018 e 2019, inclui os trabalhadores também relacionados na apólice de seguro e mais 2:*

- . GG... e*
- . FF....*

*É de referir ainda que esta listagem é igual em todos os anos de 2017, 2018 e 2019 e para os 2 fornecedores, a E... (em janeiro de 2017) e a D... (nos restantes meses de 2017 e nos anos de 2018 e 2019).*

*No entanto, conforme acima referido, constata-se que a D... não submeteu qualquer DMR nos anos em análise e que apenas comunicou à Segurança Social a inscrição de 4 trabalhadores, além do sócio-gerente, por períodos parciais em 2017 e 2018 (cfr. quadro n.º 16 no capítulo III.5.3).*

*É de referir a existência de uma total discrepância, quer ao nível da identificação dos trabalhadores quer ao seu número, entre os trabalhadores comunicados pela D... à Segurança Social e os trabalhadores indicados pela A... que teriam trabalhado nas obras dos seus clientes por conta da D... nos anos de 2017, 2018 e 2019.*

*No que se refere à E..., conforme acima referido, constata-se que esta empresa, relativamente ao mês de janeiro de 2017, comunicou à Segurança Social e declarou na DMR os trabalhadores relacionados do quadro 20 no capítulo III.6. E neste caso, é de referir que dos trabalhadores indicados pela A... como tendo estado a trabalhar nas obras dos seus clientes por conta da E... no mês de janeiro de 2017, somente 5 correspondem aos trabalhadores por ela comunicados à Segurança Social e declarados na DMR.*

*Por outro lado, consultada a base de dados da AT constata-se que os trabalhadores abaixo relacionados, indicados pela A... como tendo sido disponibilizados pela E... e pela D... para trabalhar nas obras dos seus clientes, nos anos de 2017 a 2019, auferiram rendimentos de outras entidades:*

Quadro nº 24 — Rendimentos do trabalho dependente ou independente atribuídos outras entidades (valores em euros)

Nome	Declaração Mensal de Remuneração/ Modelo 1 0					
	2017		2018		2019	
	Entidade pagadora de rendimentos	Montante	Entidade pagadora de rendimentos	Montante	Entidade pagadora de rendimentos	Montante
I...	... - Categoria B	21 782,00	A... - Categoria B	17 048,00	A... - Categorias A e B	10 414,00
J...	A... - Categoria A	2 880,00	A... - Categoria A	240,00	A... - Categoria A	1 400,00
V...	Sem DMR		Sem DMR		A... - Categoria A	1 653,00
Y...	Sem DMR		Sem DMR		II..., Lda	1 683,00
GG...	Sem DMR		Sem DMR		JJ... unipessoal, Lda	3 210,00
X...	Sem DMR		Sem DMR		II... Lda	1 562,00
W...	KK...	6 684,00	KK...	7 920,00	KK...	8 400,00
FF...	E... e LL...		LL...	640,00	Seg Social	
Z...	Sem DMR		Sem DMR		II..., Lda	1 732,00

Assim temos que:

- I... nos anos de 2017 a 2019 somente auferiu rendimentos do trabalho independente proveniente da A...;

- *E J...*, nos anos de 2017 a 2019 somente auferiu rendimentos do trabalho dependente proveniente da A...;
- *V...*, no ano de 2019 somente auferiu rendimentos do trabalho dependente proveniente da A...;
- *W...*, no ano de 2017 auferiu rendimentos do trabalho dependente da E... e LL..., NIF ...e nos anos de 2018 e 2019 somente auferiu rendimentos do trabalho dependente proveniente de LL....
- No ano de 2019 os trabalhadores *Y...*, *X...* e *Z...* auferiram rendimentos do trabalho dependente somente da sociedade *II...*, Lda e
- No ano de 2019 o trabalhador *GG...* auferiu rendimentos do trabalho dependente somente da sociedade *JJ...* Unipessoal, Lda.

*Em conclusão, apesar de indicados como trabalhadores da D... e E... nenhum deles auferiu rendimentos destas entidades e, pelo contrário, auferiram rendimentos de outras entidades, entre elas a própria A... .*

*Solicitada informação à Segurança Social sobre as remunerações ou equivalências, nome da entidade empregadora e natureza do valor, registadas em nome dos trabalhadores que a A... afirma terem trabalhado nas suas obras por conta da D... e da E... nos anos de 2017 a 2019, relacionados no quadro n.º 24, nos períodos em análise, constata-se que para aqueles trabalhadores foram comunicadas contribuições pelas entidades constantes no quadro n.º 25.*

*Quadro n.º 25 — Remuneração base mensal declarada para os trabalhadores que a A... afirma terem trabalhado por conta da D... e da E... nos anos de 2017 a 2019 (valores em euros)*

Nome	Contribuições para a Segurança Social		
	2017	2018	2019

	<i>Entidade pagadora de rendimentos</i>	<i>Remuneração base</i>	<i>Entidade pagadora de rendimentos</i>	<i>Remuneração base</i>	<i>Entidade pagadora de rendimentos</i>	<i>Remuneração base</i>
<i>I...</i>	<i>Trab Independente até 2017/102</i>	<i>1.257,66</i>	<i>Não há comunicações</i>		<i>A... a partir de 2019/11</i>	<i>897,58</i>
<i>J...</i>	<i>A...</i>	<i>240,00</i>	<i>A...2018/01 e 2018/02</i>	<i>240,00</i>	<i>A... 2019/11 e 2019/12</i>	<i>800,00</i>
<i>V...</i>	<i>E...</i>	<i>557,00</i>	<i>E...I até 2018/09</i>	<i>580,00</i>	<i>A... 2019/11 e 2019/12</i>	<i>810,00</i>
<i>Y...</i>	<i>E...</i>	<i>557,00</i>	<i>E...</i>	<i>580,00</i>	<i>E... e II...</i>	<i>600,00 e 852,00</i>
<i>GG...</i>	<i>E...</i>	<i>557,00</i>	<i>E...</i>	<i>580,00</i>	<i>E... e JJ...</i>	<i>600,00 e 934,00</i>
<i>X...</i>	<i>Não há comunicações</i>		<i>Não há comunicações</i>		<i>II... 11 e 12</i>	<i>758,00</i>
<i>W...</i>	<i>Não há comunicações</i>		<i>Não há comunicações</i>		<i>Não há comunicações</i>	
<i>FF...</i>	<i>E... e LL...</i>	<i>557,00 e 869,00</i>	<i>E... e LL...</i>	<i>580,00 e 505,00</i>	<i>E...</i>	<i>600,00</i>
<i>Z...</i>	<i>E...</i>	<i>557,00</i>	<i>E...</i>	<i>580,00</i>	<i>E., 1,2 e 3 II... 11 e 12</i>	<i>600,00 e 852,00</i>

*Assim temos que:*

- *Nenhum dos trabalhadores identificados pela A... como tendo trabalhado nas suas obras por conta da D... foi comunicado à segurança social pela D... e*
- *A A... declarou remunerações pagas ao trabalhador J... nos anos de 2017 (ano completo), 2018 (janeiro e fevereiro) e 2019 (novembro e dezembro), e aos trabalhadores V... e I..., em novembro e dezembro de 2019.*

**Ponto III.10.1**

**Audição dos trabalhadores**

*III.10.1 — Audição dos trabalhadores*

*Os trabalhadores relacionados no quadro n.º 25 foram notificados para comparecer, na Direção de Finanças do Porto, sita na Rua de Santa Catarina, 1011, 4049-050 Porto, a fim de prestar esclarecimentos com respeito às sociedades D..., Lda, NIPC.../A..., SA, NIPC ... ou E..., SA, NIPC ... e sobre o trabalho efetuado nos anos de 2017, 2018 e 2019, tendo declarado o seguinte:*

- *Todos os trabalhadores ouvidos afirmaram trabalhar, nos anos em análise, para a A...; as funções exercidas consistiam em serviços de eletricidade e soldadura e o trabalho era orientado por funcionários ou administradores da A... . Alguns trabalhadores identificaram que essa orientação e direção do trabalho era feita pelo Sr. NN... e OO... (funcionários da A...) e Sr. MM... (pai do Eng. M... e antigo patrão), como encarregados.*
- *Cinco trabalhadores ouvidos em auto de declarações afirmaram trabalhar para a A... em data anterior aos anos em análise e que foi por indicação dos gerentes/proprietários da A... que passariam a trabalhar, nos anos de 2017 a 2019, por conta do Sr. F... ou de empresas em nome dele, contudo mantendo as mesmas funções para a A... .*
- *O trabalho era levado a cabo nas instalações da A... ou em obras de clientes da A...; alguns trabalhadores identificaram empresas da área da cortiça, do grupo PP... e QQ... como clientes da A... onde trabalharam. As deslocações para essas obras e clientes, principalmente da área de ..., eram efetuadas em viaturas da A... .*
- *Os pagamentos eram efetuados mensalmente em dinheiro que levantavam, em envelope, nos escritórios da A..., alguns trabalhadores identificaram o sr G... como a pessoa que lhes entregava o dinheiro. Alguns trabalhadores afirmaram receber entre € 1.000,00 e € 1.300,00 mês, não recebiam recibo de vencimento.*
- *Identificaram o Sr. G... como filho do Eng. RR... e funcionário nos escritórios da A... e o Sr. M... como filho do Eng. MM..., também ele engenheiro na A... .*

*Assim, ouvidos os trabalhadores, todos vieram afirmar que nos anos de 2017, 2018 e 2019, trabalharam em obras da A..., sob orientação dos encarregados da A..., com os equipamentos e com o transporte da A..., que recebiam o salário em numerário nos escritórios desta empresa, e que, inclusive, desconheciam o Sr. F... ou as empresas dele, apenas lhes tendo sido dito, por representantes da própria A..., que que passavam a trabalhar por conta de F... e/ou das empresas dele. Alguns trabalhadores, antes do período em análise, trabalhavam para a A... e outros, após 2019, passaram aos quadros da A... .*

*Assim, F... não orientou o trabalho dos funcionários que foram identificados pela A... como sendo os que estiveram ao serviço das suas empresas, E... e D..., e que teriam prestado os serviços subjacentes às faturas emitidas por estas empresas; não procedeu aos pagamentos dos salários devidos, não os transportou, não forneceu equipamentos para o seu trabalho. Todos vieram afirmar que a orientação do trabalho, transporte e fornecimento de equipamentos era feito pela A..., ou encarregados desta.*

*Pelo que a estrutura mínima necessária utilizada nos serviços efetuados não pertence à D.../E..., mas sim à A... .*

*Assim sendo, as faturas emitidas pela D... e E... nos períodos de 2017, 2018 e 2019, a favor da A..., não respeitam aos serviços prestados por aqueles trabalhadores, conforme a A... indicou.*

*Mais, não se deteta a existência de estrutura mínima e necessária por parte da D... para prestar qualquer serviço à A... .*

**22.** Concluindo, relativamente às relações comerciais com a D... o Relatório no seu Ponto III.11 consagra o seguinte:

*“Em face dos factos descritos acima, e tendo em conta as faturas constantes dos quadros n.º 10, 12 e 13 do ponto III.3 emitidas nos anos de 2017, 2018 e 2019 pela D... a favor da A..., com especial relevo para:*

- O facto da E... e a D... terem órgãos sociais comuns, a saber F...;*
- A E... foi objeto de ação inspetiva para os anos de 2013, 2014 e 2015, ação levada a cabo entre 30/03/2016 e a 03/08/2017, que contemplou a instauração de processo de inquérito. Assim F..., administrador da E... constituiu em 21/02/2017 a sociedade D... com o mesmo objeto social e a mesma sede. É de referir que a última declaração de IVA submetida pela E... corresponde ao período 2017/02, ficando a partir dessa data na situação de não declarante para efeitos fiscais.*
- O cumprimento declarativo da D..., caracterizado por ser não declarante em sede de IRC e em sede de IVA somente ter submetido 2 declarações, logo após a sua constituição, para os períodos 2017/02 e 2017/03. Assim como, também só comunicou faturas para os meses de fevereiro e março e ainda uma única fatura em 2019.*
- O facto do contabilista certificado ter renunciado à elaboração da contabilidade e declarou ter tratado apenas do processo de constituição da sociedade, ter submetido 2 declarações de IVA, e inscrito 4 funcionários na Segurança Social. Esclareceu ainda ter renunciado à execução da contabilidade por falta de recebimento dos honorários devidos e por falta de quaisquer elementos da contabilidade o que levou a empresa a entrar em incumprimento para com a Segurança Social, Finanças e FGCT/FCT.*
- Apesar do documento de apólice da seguradora H... datado de 21/05/2019, facultado pela A..., a seguradora somente emitiu uma fatura para o período de 2018 e duas para 2019, por valores reduzidos, pelo que o contrato/apólice não poderia ter vigorado durante todo o ano. Sendo de referir que relativamente ao ano de 2017 não há qualquer evidência de seguro para trabalhadores.*

- *A D... não teve/tem qualquer estrutura física seja própria, seja arrendada, assim como também não possui viaturas. Apenas comunicou à Segurança Social a inscrição de 4 trabalhadores, por períodos parciais de 2017 e 2018, sem que tivesse, contudo, submetido qualquer declaração comprovativa de pagamento de salários quer à Segurança Social, quer à Administração Fiscal, peio que os mesmos não poderiam ter estado ao seu serviço.*
- *Pelas diligências efetuadas no local da sede fiscal da D..., quer em 2017, quer em 2021, das informações obtidas do próprio sócio e gerente e do Contabilista Certificado, e ainda das informações obtidas de terceiros, conclui-se que a D... nunca exerceu qualquer atividade económica desde a sua constituição em 2017, uma vez que não dispunha de estrutura empresarial (meios humanos e materiais) indispensável ao exercício daquela atividade; tendo atuado como um operador meramente instrumentai, com o propósito de emissão de faturas que não têm subjacente qualquer transação real.*

*Constatam-se diversas irregularidades ao nível dos trabalhadores, como:*

- *Divergência entre os trabalhadores indicados pela A..., como estando a trabalhar por conta da D..., e os que constam na apólice da seguradora datada de 21/05/2019, apresentada também pela A... .*
- *Divergência entre os trabalhadores indicados pela A... como tendo trabalhado nas obras dos seus clientes por conta da E... e da D... e os trabalhadores comunicados (a sua inscrição) por estas empresas à Segurança Social e declarados nas DMR's (E... e apenas em janeiro de 2017).*
- *Trabalhadores que a A... relaciona como trabalhando para a D... quando de facto já constavam das DMR's da A..., como é o caso de I... e J..., nos anos de 2017 e 2018, aos quais acrescenta V... no ano de 2019.*

- *O facto da listagem dos trabalhadores apresentada pela A... ser igual em todos os anos 2017, 2018 e 2019 e para os 2 fornecedores, a E... e a D... .*
- *facto de nenhum destes trabalhadores ter sido comunicado à Segurança Social como funcionário da D... .*
- *O facto dos trabalhadores indicados pela A... como tendo trabalhado nas suas obras e clientes por conta da D..., afirmarem em auto de declarações que trabalhavam para a A..., que não tinham contacto frequente com o Sr. F..., sendo o trabalho orientado por funcionários/encarregados da A..., assim como os pagamentos eram efetuados a dinheiro nas instalações e por funcionários da a..., sem a intervenção visível para os trabalhadores, do Sr. F..., sendo as deslocações efetuadas para as obras em viaturas da A... inclusive alguns trabalhadores afirmaram que esta forma de trabalharem e receberem o salário, indica que toda a relação de trabalho era estabelecida entre os trabalhadores e a A..., sem qualquer intervenção da D...*
- *A D... constituiu-se em 21/02/2017, iniciou a sua atividade para efeitos fiscais em 22/02/2017 e em 24/02/2017, dois dias após o seu início, emitiu a sua fatura n.º 1 no montante de € 1 7.000,00.*
- *No que se refere aos pagamentos, constata-se que para cada fatura emitida pela D... a A... emitiu um cheque de pagamento na mesma data (ou com uma diferença de 1 ou 2 dias) e pelo mesmo valor. É ainda de salientar que os cheques, apesar do seu valor avultado, foram objeto de levantamento ao balcão e não depositados em conta bancária titulada pela D..., o que impossibilita um conhecimento do(s) seu(s) beneficiários finais e reais.*
- *No que se refere aos orçamentos da D... para os anos de 2018 e 2019, a descrição dos serviços subjacentes é vaga, assim como também é vaga a descrição das faturas associadas emitidas pela D..., o que impossibilita que se faça uma associação entre os serviços prestados pela D... e os clientes que a A... indica como tendo sido os seus beneficiários, para esses anos.*

---

*Tendo em conta a atividade que a D... se coletou, que, conforme apurado, seria a colocação à disposição dos seus clientes, trabalhadores na área da construção, soldadura, serralharia e eletricidade, a sua estrutura mínima haveria de contemplar trabalhadores, eventualmente viaturas e uma componente administrativa.*

*O que se verifica no caso da D... é que esta empresa, no período em análise, não submeteu qualquer DMR, somente comunicou à Segurança Social a inscrição de 4 trabalhadores em 2017 e 3 em 2018 e relativamente a períodos parciais desses anos, além do seu sócio gerente, e em 2019 só comunicou a inscrição do seu sócio gerente. Apesar da comunicação da inscrição daqueles trabalhadores não enviou à Segurança Social qualquer declaração comprovativa de processamento/pagamento de salários. Apurou-se que estes trabalhadores não prestaram serviços para a A..., não tendo procedido a qualquer processamento de salários e, ainda, não tem/teve instalações conhecidas, nem viaturas e o seu contabilista certificado renunciou ao exercício da contabilidade togo em 27/06/2017 por falta de elementos de contabilidade, por incumprimento da D... das suas obrigações declarativas e de pagamento ao Estado, e pela falta de pagamento dos seus honorários.*

*No que se refere aos funcionários indicados pela A... como tendo trabalhado nas suas obras e clientes por conta da D..., constata-se que desconhecem a D..., e afirmam não ter tido qualquer contacto com a D... ou o Sr. F..., o seu trabalho ser orientado por funcionários ou encarregados da A..., com equipamentos e transporte da A..., e os pagamentos serem efetuados a dinheiro nas instalações e por funcionários da A... .*

*Pelo que podemos afirmar com segurança que a D..., nos anos em análise, não tinha uma estrutura mínima compatível com as faturas emitidas.*

É ainda de salientar o facto da D... funcionar, na emissão de faturas, como uma continuação da E..., tendo a mesma sede fiscal e administrador/gerente, tendo dado início de atividade numa data em que a E... era objeto de ações inspetivas e alvo de instauração de processo de inquérito por utilização e emissão de faturas falsas, tendo deixado de laborar.

Assim, conclui-se que as faturas emitidas pela D... a favor da A... nos anos de 2017, 2018 e 2019, nos valores constantes dos quadros n.ºs 10, 12 e 13 do ponto 1.1.3 não titulam operações reais, pelo que o IVA nelas contido não é dedutível nos termos do n.º 3 do art. 19.º do CIVA, por resultar de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente, pelo que o gasto correspondente não é aceite fiscalmente por não cumprir os requisitos do art. 23.º do CIRC, não tendo sido incorrido pelo sujeito passivo para garantir os rendimentos sujeitos a IRC, propondo-se o acréscimo ao lucro tributável dos períodos de tributação de 2017, 2018 e 2019 os montantes de € 198.335,79, € 250.010,00 e € 246.920,001 respetivamente.

O IVA constante nas faturas foi indevidamente deduzido nos períodos e montantes constantes nos quadros n.ºs 26, 27 e 28 abaixo.

Quadro n.º 26 — IVA constante das faturas emitidas pela D... no ano de 2017 (valores em euros)

Periodo de Imposto	2017/02	2017/03	2017/04	2017/05	2017/06	2017/07	2017/08	2017/09	2017/10	2017/11	2017/12	Total
Montante	3.178,86	3.459,35	3.646,42	3.795,00	4.485,00	4.542,50	4.565,50	4.255,00	4.485,00	4.634,50	4.570,10	45.617,23

Quadro n.º 27 — IVA constante das faturas emitidas pela D... no ano de 2018 (valores em euros)

Periodo de Imposto	2018/01	2018/02	2018/03	2018/04	2018/05	2018/06	2018/07	2018/08	2018/09	2018/10	2018/11	2018/12	Total
Montante	4.324,00	4.572,40	4.570,10	4.848,40	4.763,30	4.961,10	5.055,40	4.800,10	4.595,40	5.193,40	4.995,60	4.823,10	57.502,30

Quadro n.º 28 — IVA constante das faturas emitidas pela D... no ano de 2019 (valores em euros)

Periodo de Imposto	2019/01	2019/02	2019/03	2019/04	2019/05	2019/06	2019/07	2019/08	2019/09	2019/10	Total
Montante	5.446,40	5.685,60	5.632,70	6.435,40	6.502,10	6.686,10	6.847,10	6.881,60	6.674,60	59.791,60	

23. Já quanto à situação da E... o Relatório, no seu Ponto III. 12, conclui do seguinte modo:

*“Em face dos factos descritos acima, e tendo em conta as duas faturas constantes do quadro n.º 11 do ponto III.3 emitidas em janeiro de 2017 pela E... a favor da A..., com especial relevo para:*

- *O facto da E... ser não declarante em sede de IRC para o ano de 2017.*
- *O facto da E... e a D... terem órgãos sociais comuns, a saber F... .*
- *A existência de divergências no que respeita aos serviços prestados pela E... a favor da A... . De facto, nas faturas emitidas pela E... consta como descritivo "Obra ..." enquanto que a fatura emitida pela A... ao cliente, tem outro descritivo e refere-se a obra de L..., SA.*
- *No que se refere aos pagamentos, para cada uma das 2 faturas emitidas pela E... a favor da A... em janeiro de 2017, existe um recibo e um cheque de pagamento emitidos na mesma data e pelo mesmo valor. É de salientar que os cheques foram objeto de levantamento ao balcão e não depositados em conta bancária titulada pela E..., o que impossibilita um conhecimento do(s) seu(s) beneficiários finais e reais.*
- *No que respeita aos trabalhadores, constata-se que dos 9 trabalhadores indicados pela A... como tendo estado a trabalhar nas obras dos seus clientes por*

*conta da E..., somente 5 constam das declarações mensais de trabalhadores e das declarações para a Segurança Social submetidas pela E...*

- *É de referir ainda o facto de não existir seguro para trabalhadores por conta de outrem, facto confirmado pela seguradora H... .*

*Conclui-se que as faturas nºs 1 e 2 emitidas pela E... a favor da A... em 31/01/2017, com base tributável no montante de € 12.993,40, e IVA liquidado de C 2.988,48, no montante total de € 15.981 ,88 não titulam operações reais, pelo que o IVA nelas contido não é dedutível nos termos do nº 3 do art.º 19. do CIVA, por resultar de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura, ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente, pelo que o gasto correspondente não é aceite fiscalmente por não cumprir os requisitos do art.º 23. do CIRCI não tendo sido incorrido pelo sujeito passivo para garantir os rendimentos sujeitos a IRC, propondo-se o acréscimo ao lucro tributável do período de 2017 o montante de € 12.993,40.*

*O IVA constante nas faturas foi indevidamente deduzido no período 2017/02.”*

**24.** Finalmente, no seu Ponto III. 13, o Relatório refere a questão da A fatura registada em duplicado:

*“Conforme acima já referido, a A... registou na conta do fornecedor D... (22111665 - fornecedores D...) com o identificador "2019-08-30 3M ...", um documento no montante de € 29.920,00, com IVA de € 6.881,60 no total de € 36.801 ,60. Este registo encontra-se em duplicado com o nº "2019-08-30 3M...".*

*Este documento foi ainda registado a débito das contas 62111 - subcontratos e 24323131 - IVA deduzido. Analisando a conta do fornecedor constata-se que este documento não se encontra pago.*

*Em face do exposto, propõe-se o acréscimo ao lucro tributável declarado pelo sujeito passivo no período de 2019, do montante de € 29.920,00, nos termos do art.º 23º do CIRC.*

*De igual modo o IVA deduzido pela sociedade no montante de € 6.881,60 não é dedutível nos termos dos art.ºs 19.º e 20º do CIVA.*

**25.** O Relatório termina resumindo o total das correções IRC / IVA

***“III.14 -Total das Correções meramente aritméticas***

***III.14.1 — Correções à Matéria Coletável — IRC***

*Assim, o valor total das correções em sede de IRC corresponde ao seguinte:*

Ponto do relatório	Descrição	2017	2018	2019
III.11	Faturas emitidas pela D...	198.335,79	250.010,00	246.920,00
III.12	Faturas emitidas pela E...	12.993,40	0,00	0,00
	Total	211 0329,19	250.010,00	246.920,00

Nota: de acordo com o apreciado no direito de audição foi desconsiderada a correção proposta no ponto III.13.

***III.14.2 — Correções ao Imposto — Em sede de IVA***

O valor total das correções em sede de IVA corresponde ao seguinte:

Ponto do relatório	Descrição	2017	2018	2019
III.11	Faturas emitidas pela D...	45.617,23	57.502,30	56.791,60

III.12	Faturas emitidas pela E...	2.988,48	0,00	0,00
	Total	48605,71	57.502,30	56.791,60

Nota: de acordo com o apreciado no direito de audição foi desconsiderada a correção proposta no ponto III.13.

Por período de imposto:

Período de Imposto	2017/02	2017/03	2017/04	2017/05	2017/06	2017/07	2017/08	2017/09	2017/10	2017/11	2017/12	Total
Montante	6.167,34	3.459,35	3.646,42	3.795,00	4.485,00	4.542,50	4.565,50	4.255,00	4.485,00	4.634,50	4.570,10	48.605,71

Período de Imposto	2018/01	2018/02	2018/03	2018/04	2018/05	2018/06	2018/07	2018/08	2018/09	2018/10	2018/11	2018/12	Total
Montante	4.324,00	4.572,40	4.570,10	4.848,40	4.763,30	4.961,10	5.055,40	4.800,10	4.595,40	5.193,40	4.995,60	4.823,10	57.502,30

Período de Imposto	2019/01	2019/02	2019/03	2019/04	2019/05	2019/06	2019/07	2019/08	2019/09	Total
Montante	5.446,40	5.685,60	5.632,70	6.435,40	6.502,10	6.686,10	6.847,10	6.881,60	6.674,60	59.791,60

... ..”

**26.** Não se conformando quer com a sobredita decisão de indeferimento, quer com o ato de liquidação de imposto contestado no âmbito da mesma, o Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

**27.** O imposto impugnado encontra-se pago, (Vd. Documentos nº. 10, 11,12 e 13 e facto não contestado pela Requerida).

**b. Factos dados como não provados.**

Como referido, relativamente à matéria de facto dada como assente, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada tal como dispõe o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e o artigo 607.º, n.ºs 2, 3 e 4 do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram, como acima se referiu, escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, não existindo outra factualidade alegada que seja relevante para a correta composição da lide processual.

Relativamente ao depoimento das testemunhas inquiridas, trabalhadores envolvidos nas prestações de serviço em causa, importa realçar que os mesmos se revelaram vagos e impreciso, pouco consistentes e por vezes contraditórios com alguns dos depoimentos anteriormente prestados e constantes do processo administrativo ou posteriormente juntos pela Requerida.

### **c. Questão Prévia**

A Requerida levanta uma exceção de cumulação ilegal de pedidos, solicitando que a mesma seja julgada procedente, o que no seu entender conduzirá à absolvição da Requerida da totalidade do pedido ou subsidiariamente relativamente ao pedido que não prosseguir para apreciação do Tribunal.

Cumpre apreciar:

**1.** A Requerida invoca a favor da ilegalidade da cumulação de pedidos o facto não estarem reunidos os pressupostos do n.º 1 do art. 3º do RJAT.

2. E tal não resulta apenas do facto de os pedidos resultarem da mesma ação *inspetiva* “...uma vez que os pedidos formulados nos presentes autos respeitam a diferentes actos tributários, mais concretamente a liquidações de IRC e de IVA, e não dependem da aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”

3. Cita a favor da sua posição o despacho de 21/10/2014, proferido nos autos de processo arbitral n.º 411/2014-T, o qual julgou procedente idêntica exceção:

*“Efetivamente, e desde logo, a circunstância de estar em causa o mesmo relatório de inspeção tributária não implica, de forma necessária, como a Requerente parece entender, que os factos concretos em que tal relatório assenta sejam os mesmos para as diversas liquidações que impugna. E mesmo que assim não fosse, é manifesto, julga-se, que as regras de direito em que a Requerente funda o seu pedido são distintas, para as liquidações de IVA e para as liquidações de IRS, conforme resulta, desde logo, do pedido formulado, onde transparece logo que a pretensão de anulação das primeiras assenta em normas próprias do CIVA, enquanto que a pretensão de anulação das segundas assenta em normas próprias do CIRS.”*

4. A Requerida apela de seguida ao que consta do art. 104.º do CPPT, que dispõe de maneira diferente em relação ao RJAT.

5. E conclui:

*“Ou seja, de acordo com o disposto no citado preceito só é admissível cumulação de pedidos quando estes se reportem a tributos idênticos, porquanto, a pretensão de anulação de um determinado tributo assenta em normas próprias desse mesmo tributo, enquanto que a pretensão de anulação de outro imposto, assenta em diferentes normas, próprias desse outro imposto.”*

6. Cita ainda o que se dispõe no processo n.º 233/2015-T, em que foi proferida decisão interlocutória no sentido da cumulação ilegal de pedidos de IVA e de IRC, da qual se transcreve um breve excerto dada a sua similitude com os presentes autos:

*“Trata-se, assim, de fundamentos de Direito essencialmente distintos e, como tal, obstativos, nos termos em que o RJAT está redigido, à cumulação dos pedidos em questão. Evidentemente que da identidade da situação de facto subjacente decorre uma identidade de fundamentos muito grande aos pedidos cumulados, mas o certo é que, nos termos da norma do artigo 3.º/1 do RJAT, tal não é bastante para que se admita a cumulação.*

*Assim sendo, não poderá deixar de se considerar que os pedidos formulados relativamente às liquidações de IRC e de IVA não dependem da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, pelo que a cumulação dos correspondentes pedidos anulatórios se tem por violadora do disposto no artigo 3.º/1 do RJAT, não podendo ser, por isso, admitida.”*

7. E conclui a Requerida:

*“Ora, nos termos dos artigos 186.º, n.º 2, alínea c), 187.º, 576.º, n.º 2 e 577.º, alínea b), todos do CPC (aplicável ex vi artigo 29.º, alínea e) do n.º 1 do RJAT), a cumulação ilegal de pedidos constitui exceção dilatatória determinante da absolvição da instância.”*

8. Pedindo que:

*“Assim, nos termos supra expostos, deverá ser julgada procedente a exceção da cumulação ilegal de pedidos, absolvendo-se a entidade Requerida da instância quanto à totalidade do pedido, ou subsidiariamente, relativamente ao pedido que não prosseguir para apreciação do Tribunal.*

9. Por seu turno, a Requerente abona contra a posição defendida pela Requerida o seguinte:

- 
- 10.** Toma por referência legal o disposto no artº. 144º. do CPPT, que prevê a possibilidade de cumulação de pedidos em caso de “...*identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.*”
- 11.** Já o artº. 3º. nº. 1 do RJAT diz que essa cumulação é admissível “... quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”.
- 12.** Ignora o RJAT o requisito imposto pelo CPPT quando à mesma natureza dos tributos, defende a Requerente, daqui concluindo que deve ser apreciada no CAAD uma ação em que seja solicitada a ilegalidade das liquidações de IRC e de IVA, simultaneamente, como é o caso, trazendo à colação em seu auxílio a posição manifestada pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa in Guia da Arbitragem Tributária.
- 13.** Assim, face à legislação aplicável, a Requerente entende que não se exige uma identidade absoluta de situações fácticas, mas apenas semelhante nos pontos que relevam para a decisão.  
Pede-se, ainda, que seja essencialmente idêntica a questão jurídico-fiscal a apreciar.
- 14.** Consta-se assim um afastamento do RJAT relativamente ao regime mais restritivo imposto pelo CPPT, que tantas dificuldades e críticas tem merecido, como salienta a Professora Carla Castelo Trindade também na obra acima citada.
- 15.** À semelhança da Requerida também indica bastante jurisprudência do CAAD a favor da posição que defende, a qual apela à aplicação do princípio da economia e celeridade processual para aceitar a cumulação de pedidos, mesmo que de tributos de diferente natureza.
- 16.** A Requerente refere que os factos em causa são em tudo idênticos para ambas as situações, como manifestamente resulta do RIT.

Cumpra decidir.

**17.** Damos por adquirida a aplicação do RJAT, no qual se limita que a procedência dos pedidos depende essencialmente da:

- a).** Apreciação das mesmas circunstâncias de facto;
- b).** Interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

**18.** No caso concreto, tudo se passa no âmbito da mesma ação inspetiva, sendo os factos apurados relevantes para duas coisas:

- i).** a desconsideração dos valores supostamente pagos a título de prestação de serviços por entidades terceiras como custo/gasto dos exercícios em causa para efeitos de IRC;
- ii).** a desconsideração do imposto constante das faturas emitidas por esses prestadores de serviços como IVA dedutível.

**19.** Na base destas conclusões está o facto de que a AT entende que tais serviços não foram prestados.

**20.** Diferente seria, por exemplo, se as correções de IRC derivassem da aplicação das regras referentes a preços de transferência e as correções de IVA resultassem da violação das regras quanto à emissão das faturas.

**21.** Mas não é o caso.

**22.** Comum à jurisprudência do CAAD está o reconhecimento das diferenças entre os regimes do RJAT e do CPPT e as particularidades das regras de funcionamento de um Tribunal Arbitral em que a celeridade e a economia processual são importantes princípios subjacentes ao seu funcionamento.

**23.** É vasta a jurisprudência mais recente do CAAD no sentido defendido pela Requerente, para situações idênticas às dos presentes autos, não vislumbrando este Tribunal razões para dela

se afastar, considerando neste caso improcedente a exceção da cumulação ilegal de pedidos, prosseguindo assim os autos para apreciação da totalidade do pedido formulado pela Requerente.

## **VI - DO DIREITO**

A título introdutório entende o presente Tribunal que deve, desde já, referir que se reserva, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) (*Vide* Acórdão do Pleno da 2.<sup>a</sup> Secção do STA, de 07.06.1995, Recurso n.º 5239), artigos 607.º, n.º 2 e 3 do Código de Processo Civil (CPC) e artigo 123.º, 1.<sup>a</sup> parte, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicáveis ao processo arbitral tributário por força do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), ao direito de apreciar apenas os argumentos formulados pelas partes que entende pertinentes para a apreciação da questão aqui em causa, o que fará depois de ter identificado as partes e o objeto do litígio, ter enunciado as questões *decidendas*, e, depois de fundamentar a decisão discriminando os factos provados e os não provados, mais, indicando, interpretando e aplicando as normas jurídicas correspondentes e, por fim, apresentando a sua conclusão final (decisão).

Vejamos,

### **a). Questão decidenda**

1. A questão controvertida nos presentes autos é a de saber as prestações de serviços que a Requerente subcontratou a duas específicas empresas (D... e E...) correspondem a operações reais e não simuladas, e conseqüentemente se o gasto com elas realizado pode ser considerado custo para efeitos fiscais em sede de IRC e o respetivo IVA admitido como dedutível.

Ora, vejamos,

### **b). Legislação aplicável**

2. No seu PPA a Requerente não referencia as normas jurídicas que considera violadas, limitando-se a dizer que não concorda com as correções efetuadas em sede de IRC e com o facto de o IVA não ter sido aceite como dedutível, o que também não faz mais tarde ao apresentar as suas longas alegações.
3. Pelo teor do Relatório pode concluir-se que a AT procedeu às liquidações aqui em causa com base na seguinte legislação que considerou aplicável.
4. A Requerida afirma que a Requerente toma por base como legislação aplicável ao caso concreto o disposto nos artigos 23.º do CIRC e artigos 19.º e 20.º do CIVA, que rezam do seguinte modo:

***Artigo 23.º do CIRC***

***Gastos e perdas***

*1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.*

*2 - Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:*

*a) Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação;*

*b) Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;*

*c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;*

*d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, doença ou saúde, e operações do ramo 'Vida', contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;*

*e) Os relativos a análises, racionalização, investigação, consulta e projetos de desenvolvimento*

*f) De natureza fiscal e para-fiscal;*

*g) Depreciações e amortizações;*

*h) Perdas por imparidade;*

*i) Provisões;*

*j) Perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros;*

*k) Perdas por reduções de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;*

*l) Menos-valias realizadas;*

*m) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.*

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

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

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

*b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;*

c) *Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;*

d) *Valor da contraprestação, designadamente o preço;*

e) *Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.*

5 - *(revogado)*

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

7 - *Os gastos respeitantes a ações preferenciais sem voto classificadas como passivo financeiro de acordo com a normalização contabilística em vigor, incluindo os gastos com a emissão destes títulos, são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável da entidade emitente. (Aditado pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro)*

### **Artigo 19.º do CIVA**

#### **Direito à dedução**

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

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

b) *O imposto devido pela importação de bens;*

c) *O imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços abrangidos pelas alíneas e), h), i), j), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 2.º; (Redação do Decreto-Lei n.º 85/2022, de 21/12 - Produz efeitos a partir de 1 de janeiro de 2023)*

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

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

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

*a) Em faturas passadas na forma legal; (Redacção do D.L.nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)*

*b) No recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação, bem como em documentos emitidos por via eletrónica pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos quais constem o número e a data do movimento de caixa. (Redacção do D.L.nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)*

*c) Nos recibos emitidos a sujeitos passivos enquadrados no «regime de IVA de caixa», passados na forma legal prevista neste regime. (Aditada pelo Decreto-Lei n.º 71/2013-30/05, com entrada em vigor em outubro de 2013)*

*3 - Não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura. (Redacção do D.L.nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)*

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

*5 - No caso de faturas emitidas pelos próprios adquirentes dos bens ou serviços, o exercício do direito à dedução fica condicionado à verificação das condições previstas no n.º 11 do artigo 36.º. (Redacção do D.L.nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)*

*6 - Para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passadas na forma legal as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos. (Redacção do D.L.nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)*

7 - Não pode deduzir-se o imposto relativo a bens imóveis afectos à empresa, na parte em que esses bens sejam destinados a uso próprio do titular da empresa, do seu pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma. (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 134/2010-27/12)

8 - Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação. (Aditado pela Lei n.º 66-B/2012-31/12)

### **Artigo 20.º**

#### **Operações que conferem o direito à dedução**

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

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

b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em:

I) Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º;

II) Operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional;

III) Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º;

IV) Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.os 8 e 10 do artigo 15.º;

V) Operações isentas nos termos dos n.os 27) e 28) do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam directamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade;

VI) Operações isentas nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro.

---

*2 - Não confere, porém, direito à dedução o imposto respeitante a operações que dêem lugar aos pagamentos referidos na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º*

Neste capítulo legislativo também foi chamado à colação do art.º 36.º do CIVA por via da análise dos requisitos a que a emissão de faturas deve obedecer.

**e). Pressupostos da Decisão**

5. A AT procedeu às correções identificadas com consequências a nível da liquidação do IRC e IVA em três anos consecutivos, de 2017 a 2019, por ter admitido que no RIT procedeu à junção de elementos considerados suficientes para demonstrar que os serviços em causa não foram efetivamente prestados e que as faturas que supostamente os corporizavam são falsas.

6. Tal conclusão resulta de diversos indícios que reuniu e que constam do RIT e aqui foram dados como provados.

7. Importa referenciar que apesar de ter que existir uma necessária relação contratual entre os diversos donos de obra e a Requerente, não é a faturação da Requerente para os seus clientes que foi posta em causa pela AT no seu RIT, a que Requerida adere no contexto deste processo, mas outro sim, as faturas de dois subempreiteiros específicos para a Requerente. E apenas destes dois e não de todos os outros que prestaram os mesmos ou outros serviços à Requerente que constam da sua contabilidade.

8. Mas tal não impede o Tribunal de valorar essa prova, para o que contamos com o apoio jurisprudencial, nomeadamente o disposto no Acórdão do TCAN, Proc.º N.º 00477/99/09.9BEPNF, de 21.12.2016:

*“Os indícios são definidos por João de Castro Mendes como aqueles factos que permitem concluir pela verificação ou não verificação de outros factos, em virtude de leis naturais conhecidas pelos homens e que funcionam como máximas*

---

*de experiência” – cit. por Saldanha Sanches, “A Quantificação da Obrigação Tributária”, 2ª edição, pág. 311.”*

9. Para concluir, com relevo, que:

*“Nesta tarefa e como é salientado no Acórdão deste TCAN, de 28/02/2013, proferido no proc.º00383/08.4BEBRG, poderá a Administração Tributária lançar mão de elementos obtidos com recurso à fiscalização cruzada, junto de outros contribuintes, para obter os referidos indícios, pelo que tais indicadores de falsidade das facturas não têm, necessariamente, que advir de elementos do próprio contribuinte fiscalizado, revelando-se até a fiscalização cruzada um procedimento crucial no combate à fraude e evasão fiscais. “ (negrito nosso).*

10. Embora estejamos perante documentos emitidos por entidades terceiras, parceiros de negócios da Requerente, e não perante documentos por si emitidos, o que é facto é que tais faturas constam da contabilidade da empresa A... e foram alvo de crítica por parte da AT.

11. E se a efetiva realização dos serviços deve preocupar quem analisa esta situação, as questões formais em torno das faturas que supostamente os corporizam também devem servir de instrumento de auxílio a quem tem que aplicar a lei e concluir pela sua aceitabilidade ou não.

12. Embora com diferentes enquadramentos, conforme se analise a questão sob a ótica do IRC ou do IVA, o que é facto é que tanto do n.º 3 do art.º 23 do CIRC como do art.º 36.º do CIVA, resultam uma série de imposições legais que, tanto os emitentes das faturas como aqueles que as recebem na sua contabilidade devem cumprir.

13. Sabemos que a justificação das perdas ou gastos não depende só de aspetos formais e que o princípio da prevalência da substância sobre a forma tem as suas consequências a este nível, mas não podemos esquecer o que consta do referenciado art.º 23.º do CIRC, que aqui transcrevemos:

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

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

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

*b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional;*

*c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados;*

*d) Valor da contraprestação, designadamente o preço;*

*e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados.*

*5 — (Revogado).*

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

**14.** Importa desde logo salientar que nas faturas aqui em causa os seus emitentes poderiam ter dado muito melhor cumprimento, nomeadamente ao disposto na alínea c), do n.º 4 da disposição sobre análise. E porquê?

**15.** Para que não restassem dúvidas sobre a natureza e a amplitude dos serviços prestados, o local em que os mesmos foram levados a cabo e outros elementos relevantes para o efeito.

**16.** A simples referência à obra em que tais serviços se inseriam e o projeto de que eram uma das componentes, poderia ter ajudado a confirmar junto da AT a efetiva realização dos serviços em causa e facilitar o processo decisório aqui em curso. Mas tal não foi feito.

**17.** As referências nas faturas são vagas e indeterminadas, e não conseguem ajudar a remover as dúvidas que a existência de outros indícios colocaram sobre a realização concreta de cada um dos diversos serviços constantes dessas faturas.

**18.** E não pode proceder a argumentação de que o que vale para o IRC não vale para o IVA, porque a justificação do gasto é menos exigente do que a dedutibilidade do IVA, porque a isso se opõe inequivocamente o disposto no n.º 6 do art.º 23.º do CIRC, com a remissão que faz para as exigências das faturas previstas no art.º 36.º do CIVA também em sede de IRC e que são as seguintes:

*“5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: (Redacção do D.L. n.º 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)*

*a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes números de identificação fiscal; (Redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro)*

*b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;*

*c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;*

*d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;*

*e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;*

---

*f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.”*

**19.** E aqui voltamos a ter a exigência da quantidade e denominação dos bens transmitidos, sendo que nas faturas em causa, tais referências ou são inexistentes ou são muito limitativas da identificação dos serviços em causa.

**20.** Não se pode dizer apenas que estamos perante “*serviços de soldadura e serralharia, conforme orçamento*”, e nem sequer se apresentar o orçamento (alguns dos que foram apresentados não estão assinados nem tão pouco têm o carimbo da empresa), ignorando, por exemplo, o local onde o serviço é prestado, a obra específica na qual o mesmo está inserido, a identificação do cliente da Requerente ..., já que para conclusão do trabalho final outros serviços e materiais teriam necessariamente que estar envolvidos.

**21.** Refira-se que não pode o Tribunal relevar a prova que se pretende fazer desta realidade através da junção de um mapa resumo, sem que tal esteja suportado em faturas, notas de encomenda, guias de transporte, orçamentos e outros documentos que permitissem atestar da realização efetiva dos serviços em causa..., incluindo, por exemplo, prova pericial ou o reforço da prova testemunhal.

**22.** Não nos podemos esquecer que nestas circunstâncias, nomeadamente para se afastar a dedutibilidade do IVA contido neste tipo de faturas por parte dos utilizados dos serviços, há quem entenda que se torna necessário que se comprove a “...participação do Requerente no esquema simulatório” (Vd. Acórdão do CAAD tirado no Proc. 334/2022-T (Fernanda Maças, Marisa Almeida Araújo e Cristina Coisinha), sendo que, naturalmente, nessas circunstâncias esse ónus de prova imponderia sobre a AT, cabendo só posteriormente ao Requerente demonstrar a veracidade das transações, já que elas em si gozam, *ab initio*, de uma presunção de veracidade (V. sumário do identificado Acórdão)

- 23.** E a este propósito, no caso destes autos, podemos assinalar o seguinte:
- a).** Uma enorme promiscuidade entre os trabalhadores ditos da D... e da E... e os próprios trabalhadores da Requerente, muitas vezes esses mesmos;
  - b).** Uma inexistente estrutura física, de recursos humanos, contabilística e fiscal das ditas sociedades, perfeitamente do conhecimento da Requerente, que tinha pleno conhecimento dos processos crimes anteriormente instaurados contra essas empresas e das Inspeções Tributárias de que foram alvo, como aliás reconhece nos autos, tanto que por via desses factos deixou de trabalhar com a D... e passou a contratar os mesmos serviços com a E..., para onde transitaram os trabalhadores da D..., sendo inequivocamente do seu conhecimento de que o sócio gerente dessa empresa era a mesma pessoa –F...-, porque continuava a ser com ele que dialogavam, para apenas em 2019, com o avolumar dos problemas daí resultantes, terem posto fim a essa colaboração;
  - c).** As declarações dos próprios trabalhadores envolvidos, que apesar de contraditórias, admitiam ser trabalhadores da própria Requerente;
  - d).** O conhecimento e cumplicidade com a situação resulta também evidente do facto de que, não tendo aquelas empresas prestadoras de serviços qualquer estrutura, tudo era feito e processado pela Requerente, a saber:
    - i).** A organização do trabalho desses trabalhadores;
    - ii).** O local de trabalho e o transporte;
    - iii).** O pagamento do trabalho prestado, com emissão dos cheques e o seu levantamento ao Balcão, para que os pagamentos fossem a dinheiro, o que só acontecia com estas duas empresas e não com os restantes fornecedores da Requerente;
    - iv).** Esta operação de pagamento era levada a cabo por um empregado da Requerente, como os próprios trabalhadores admitem e não vem contraditado;
    - v).** O conhecimento da existência dos processos crime;

vi). E, quem sabe, os próprios orçamentos e faturas... dado que nenhum trabalhador administrativo se conhece à D... ou à E..., que nem instalações fixas tinham.

24. Mal entendemos que neste contexto a Requerente justifique a contratação destas empresas para “assegurar a qualidade técnica”, quando nenhuma delas possui sequer um Diretor Técnico ou responsável/encarregado de obra, tudo sendo feito à custa dos próprios recursos técnicos e humanos da própria Requerente.

25. Empresas essas de tal modo competentes, consistente e cumpridoras que a Requerente pôs fim a essa colaboração no ano de 2019, quando os problemas da mesma natureza dos que estão aqui em causa não paravam de se acumular e era inclusivamente evidente o descontentamento dos diversos trabalhadores envolvidos (nomeadamente quando descobriram que o Senhor F... nem as contribuições para a Segurança Social entregava).

26. Admitimos, por isso, que o RIT contem elementos mais do que evidentes de que a Requerente conhecia e estava completamente a par do histórico e das metodologias utilizadas por estas empresas, pelo que era exigível à Requerente que melhor indagasse sobre o seu comportamento, não restando dúvidas de que a Requerente era parte ativa na montagem e concretização do esquema de trabalho, e que já sabia do tipo de problemas que aquelas empresas tinham atravessado e do comportamento culposo do identificado F..., para que devidamente se prevenissem sobre as consequências que para si daí poderiam resultar.

27. Não restam assim dúvidas de que a Requerente tinha conhecimento e parte ativa neste esquema de trabalho e faturação.

28. Também nos podemos questionar de que, afinal de contas, com tudo isto, qual seria o benefício da Requerente. Vejamos alguns:

- a). A inexistência de um quadro de pessoal fixo, face a uma possível oscilação do volume de encomendas;
- b). A redução dos custos com segurança social, seguros e encargos laborais que a consequente admissão desses trabalhadores nos quadros da empresa poderia acarretar;
- c). O não pagamento pela rescisão de contratos de trabalho de pessoal excedentário;
- d). A redução efetiva de custos operacionais, que permitiria apresentar propostas mais vantajosas aos clientes, com aumento das margens de lucro da atividade, tornando a empresa mais competitiva,
- e). Tudo fruto de uma concorrência desleal face à inclusão dessa atividade no mercado paralelo.

**29.** Recorde-se que o “*modus operandi*” da Requerente, passava pela angariação dos clientes finais e pela sub contratação dos trabalhos em causa em duas concretas empresas ou melhor, na mão de obra que elas disponibilizavam, já que nenhum outro contributo destas empresas é reconhecido ou confirmado pelas Partes.

**30.** De referir que os trabalhos em causa eram executados pelos trabalhadores dessas empresas tanto na Fábrica da Requerente como nas próprias instalações dos clientes da Requerente.

**31.** Aliás, muitos dos trabalhadores em questão trabalhavam indiscriminadamente tanto para a própria Requerente, como para a empresa E..., numa primeira fase nos anos de 2014, 2015 e 2017, para a partir de 2017 até 2019 terem trabalhado para empresa D... e novamente para a Requerente.

**32.** Constata-se que os próprios trabalhadores ouvidos mais do que uma vez, confirmaram esta realidade, tendo inclusivamente reconhecido que não conheciam o Senhor F..., que era só o sócio gerente das duas empresas para quem eles supostamente trabalhavam.

**33.** Nem de outro modo poderia ser já que eram pagos todos os meses em dinheiro por um funcionário da Requerente, não lhes era facultado nenhum recibo de vencimento e vieram mais tarde a descobrir quem nem os seus descontos obrigatórios para a Segurança Social eram entregues.

**34.** Mais ficou demonstrado e por eles confessado que recebiam orientações dos funcionários e dos administradores da Requerente, eram transportados em veículos dessa empresa e não possuíam superiores hierárquicos das empresas para as quais aqui se refere que eles trabalhavam.

**35.** Aliás, se qualquer deles, admitindo por hipótese, que intentava uma ação em Tribunal de Trabalho para que lhe fosse reconhecido o vínculo laboral para com a Requerente, obteria por certo ganho de causa.

**36.** De referir que estas duas empresas constituíam estruturas criadas pelo Senhor F..., com o único objetivo de prestação de serviços a terceiros, maioritariamente à Requerente e não possuíam qualquer estrutura que assim permitisse concluir que tal assim acontecia, como ficou sobejamente demonstrado no RIT (inexistência de instalações fixas, incumprimento de obrigações declarativas perante o fisco (IRC, IVA; DMR, etc) e Segurança Social, falta de entrega de recibos de vencimento, inexistência quase total de seguros de acidentes de trabalho, avultadas dívidas por falta de pagamento de impostos, instauração de processos crime por situações semelhantes.

**37.** Sem uma estrutura mínima, fica a dúvida sobre onde e quem emitiria as faturas e os orçamentos que foram juntos aos autos, restando assim a suspeita de que os mesmos teriam sido “fabricados” pela própria Requerente.

**38.** Trata-se de estruturas falsamente empresariais, cuja existência provoca uma inusitada concorrência desleal para com todas as outras que existem no nosso tecido empresarial e que cumprem com tudo aquilo que aquelas não cumprem: têm instalações fixas, cumprem com as

suas variadas obrigações declarativas, pagam impostos e tem a sua situação regularizada para com o fisco e a segurança social, cuidam dos seus trabalhadores por conta de quem entregam as respetivas contribuições para a segurança social, promovem a existência dos respetivo seguros de acidentes de trabalho, etc.

**39.** E como argumenta a Requerente perante esta situação.

**40.** Juntou diversa documentação ao processo a instâncias da AT.

**41.** Faturas dos serviços prestados pelas duas empresas em causa, orçamentos referentes a esses serviços, cópias de alguns cheques e pouco mais.

**42.** Relativamente ao facto da AT ter argumentado com a manifesta falta de estrutura empresarial das duas empresas em causa, a Requerente, no âmbito deste processo apenas se defendeu dizendo que era completamente alheia a essa situação, tal não lhe interessava, não era da sua conta e como tal não podia por isso ser prejudicada.

**43.** E não apresentou prova de que o IVA que era levantado em dinheiro juntamente com o valor dos ordenados que era entregue pelos seus funcionários aos trabalhadores dessas duas empresas, ter sido entregue nos Cofres do Estado por esses subempreiteiros, desse modo legitimando a sua dedutibilidade, que naturalmente a AT contesta.

**44.** Não tendo apresentado justificação sobre a razão pela qual pagava os salários aos seus próprios trabalhadores por transferência bancária e pagava a estes em dinheiro.

**45.** Como para reforçar a prova dos factos por si alegados poderia ter chamado a depor em Tribunal os seus colaboradores que procediam a esses pagamentos.

**46.** Como a prova do que por si é alegado também poderia ter sido feita chamando a depor o Senhor F... cujas qualidades são por si reconhecidas e que no contexto envolvente tudo saberia

acerca dos serviços efetivamente executadas. Dia, hora, local, natureza dos serviços, obra a que respeitavam, local em que o serviço foi executado, etc – o que também não fez, sabendo-se que o próprio F... negou em declaração à AT constantes dos autos que o tivesse feito.

**47.** Como também não apresentou a prova que poderia resultar do depoimento dos donos das obras para os quais esses serviços assim contratados foram indispensáveis para a conclusão final dessas obras.

**48.** Quem melhor do que eles poderiam servir para convencer a AT e o próprio Tribunal de que os serviços em causa foram efetivamente prestados.

**49.** E o mesmo se diga relativamente aos contratos celebrados com os seus clientes, cuja junção ao processo foi solicitada pela AT sem que a Requerente a isso tenha respondido satisfatoriamente.

**50.** E também não procedeu à junção de elementos de prova que permitissem fazer a ligação entre as faturas apresentadas por estas empresas com as faturas emitidas aos donos das obras nas quais os serviços estavam incorporadas. Não ficariam dúvidas de que sem aqueles serviços o trabalho para os clientes nunca seria finalizado.

**51.** Nada desta prova foi apresentada, e quanto a nós deveria ter sido, para que a Requerente conseguisse afastar a suspeita que sobre si impedia de que tais serviços não foram efetivamente prestados.

**52.** A sua ausência tem que ser valorada por este Tribunal em seu desfavor.

**53.** Refira-se, em complemento, que se entende que nestas circunstâncias a AT não é obrigada a demonstrar a falsidade das faturas, nem tão pouco que efetue uma prova direta da simulação. Senão vejamos:

54. Quanto à simulação:

*“Tenha-se em conta, como também é pacífico na jurisprudência, que não é imperioso que a Administração efectue uma prova directa da simulação. Como em muitos outros casos, haverá que recorrer à prova indirecta, a “factos indiciantes, dos quais se procurará extrair, com o auxílio das regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos factos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém directamente, mas indirectamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema de prova” – cf. Alberto Xavier, “Conceito e Natureza do Acto Tributário”, pág. 154; também neste sentido, entre outros, o acórdão deste TCAN, de 26/04/12, proc.º 00964/06.0 BEPRT.*

55. E quanto à falsidade:

*“Ou seja, a Administração Tributária não tem que demonstrar a falsidade das facturas, bastando-lhe evidenciar a consistência desse juízo (Acórdão do STA de 27/10/04, Proc.º810/04), invocando factos que traduzem uma probabilidade elevada de as operações referidas nas facturas serem simuladas, probabilidade elevada capaz de abalar a presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes e dos dados constantes da sua contabilidade – art.º75º da LGT.” (Vd. Acórdão do TCAN, Proc.º. N.º. 00477/99/09.9BEPNF, de 21.12.2016)*

56. E, na data em que foi proferido este Acórdão pela TCAS, tinha o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA proferido um outra decisão relativamente à necessidade ou não de existência de acordo simulatório nestas situações, que se revela de extrema importância.

57. Senão vejamos:

*“Salienta-se, ainda, quanto à questão do ónus da prova e do seu cumprimento pela AT quando esteja em causa a não-aceitação como custo fiscal do exercício do valor reflectido em facturas contabilizadas e reputadas falsas, o recente acórdão do Pleno da Secção do CT do STA, de 17/02/2016, tirado no*

*proc.º0591/15 – embora aí estivesse concretamente em causa a dedutibilidade do IVA, mas cujas considerações valem para o presente - , em que se deixou consignado o seguinte: «Para que a AT, ao abrigo do disposto no nº 3 do art. 19º do CIVA, obste à dedução do IVA mencionado em facturas existentes na escrita do contribuinte e relativamente às quais considera não se terem efectivamente realizado as operações nelas consubstanciadas, não tem de fazer prova da existência de acordo simulatório (existência de divergência entre a declaração e a vontade negocial das partes por força de acordo entre o declarante e o declaratório, no intuito de enganar terceiros – cfr. art. 240º do CCivil) para satisfazer o ónus de prova que sobre si impende»; «Basta à AT provar a factualidade que a levou a não aceitar a respectiva dedução de imposto, factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte, só então passando a competir ao contribuinte o ónus de prova do direito de que se arroga (o de exercer o direito à dedução do IVA) e que não é reconhecido pela AT, ou seja, o ónus de prova de que as operações se realizaram efectivamente e ocorrerem pressupostos de que depende o seu direito àquela dedução».” (Acórdão do TCAN acima citado)*

**58.** Pelo que importa decidir.

**59.** A Requerente procedeu à entrega das suas Declarações fiscais, quer em sede de IRC, quer em sede de IVA, as quais naturalmente se presumem verdadeiras.

**60.** A AT no seu RIT desconsiderou as faturas emitidas à Requerente por parte de duas das empresas a quem foram adjudicadas sub empreitadas, pelo que face à aplicação das regras do ónus da prova constantes do artº. 74º. da LGT, compete-lhe fazer a prova legal de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua atuação.

61. Ou seja, tem que provar que existem indícios sérios, seguros e consistentes de que as operações subjacentes à emissão de determinadas faturas não refletem operações económicas reais.

62. Só depois disso é que passa a recair sobre a empresa contribuinte, aqui Requerente, o ónus de provar a veracidade dessas mesmas operações.

63. Resulta assim necessário, primeiramente, fazer-se uma interpretação, apesar de simples e linguística do conceito de «*indícios sérios, consistentes e seguros*» no qual a AT se deve suportar para contrariar as declarações de imposto ou simplesmente a contabilidade da Requerente, ao abrigo do disposto no artigo 74.º da LGT.

64. Assim, e segundo o dicionário de sinónimos, 2.ª edição, Dicionários Editora, Porto Editora, pág. 637 são sinónimos de «*indício*» com adaptação ao caso, «*vestígios, aparências, conjeturas, demonstrações, denotação, impressão, indicação, manifestação, probabilidade, rasto, sinal, sintoma, vislumbre...*»

65. Como sinónimo de «*sério*», encontramos a pág. 983 do mesmo compêndio «*aplicado, austero, avisado capaz, circunspecto, cumpridor, deveras, fiel, honesto, importante, insofismável, leal, metódico, ponderado, ponderoso, real, sensato, sincero, verdadeiro*»,

66. Como sinónimo de «*consistente*», encontramos, a pág. 307 «*coerente, constante, estável, firme, forte, sólido*»;

...e, como sinónimo de «*seguro*», a pág. 977, temos «*acautelado, afoito, amparado, bom, certo, circunspecto, confiado, constante, convicto, crente, custodiano, eficaz, estável, fiel, firme, fixo, garantido, inabalável, indubitável, inevitável, infalível, intrépido, irrefragável, leal, permanente, prudente*.»

**67.** Constatamos, desde logo, que todos esses indícios a que o RIT faz apelo dizem respeito às sociedades emitentes das faturas em questão nos presentes autos, pertencentes, bem como eventualmente outras sociedades reputadas de emitentes de faturação de favor, ao universo do Sr. F... .

**68.** Note-se que AT não colocou em crise as faturas apresentadas pela Requerente aos donos das obras para as quais a Requerente trabalhava, mas apenas as faturas emitidas pelos seus sub empreiteiros D... e E.. .

**69.** Perante isto, a questão que se coloca é a de saber se a Administração Fiscal com essa metodologia, utilizando os indícios respeitantes única e exclusivamente àquelas sociedades, a que teve acesso, terá logrado encontrar realmente "*indícios sérios, consistentes e seguros*" que a Lei exige, para levar avante a sua posição, e deste modo, cumprir as obrigações probatórias que sobre si impendiam?

**70.** Pensamos que sim, apesar de ter como alvo as identificadas faturas. Isto porque a AT entende que tais serviços não foram efetivamente prestados.

**71.** Estamos assim perante indícios «sérios, consistentes e seguros» para que se possa concluir que a AT cumpriu a sua parte da previsão desse artigo 74.º da LGT.

**72.** Dito de outro modo, estamos perante indícios não abaláveis ou abalados pela Requerente porque só assim é que se poderá considerar que a AT cumpriu o ónus que lhe cabia, no âmbito da previsão do artigo 74.º da LGT.

**73.** No caso em apreço entendemos que os indícios encontrados pela AT preenchem os requisitos suficientes, necessários e bastantes para serem considerados como “sérios, consistentes e seguros” passíveis de desacreditar as declarações e provas apresentadas pela

Requerente, nomeadamente, que os serviços e bens mencionados na faturas emitidas pelas identificadas sociedades foram prestados e adquiridos pela A... às emitentes de tais documentos.

**74.** Não tendo tais indícios sido abalados e desacreditados pela Requerente, os factos apurados pela AT têm que ser dados como provados, já que, nesses moldes o ónus de prova relativamente aos mesmos inverteria para a Requerente.

**75.** De referir, ainda, que a nossa jurisprudência tem sufragado o entendimento de que, *“a administração tributária não se pode limitar a uma fundamentação meramente formal do juízo que formula quanto à indevida dedução de custos fiscais em sede de apuramento da matéria tributável em sede de IRC por parte do sujeito passivo. Exige-se-lhe, ademais, que demonstre o bem fundado desse juízo, provando os indícios que o sustentam dessa forma possibilitando a conclusão de ser correcta a sua fundamentação material”* – neste sentido, Acórdão TCA Norte 24 de janeiro de 2008, Processo 01834/04 Viseu, Acórdão do TCA Norte, de 28 de Janeiro de 2010, processo n.º 04871/04 – Viseu, e Acórdão TCA Norte de 20 de Dezembro de 2011, processo n.º 00171/06.2 BEBRG.

**76.** Como se refere no Acórdão STA 17 de Abr. 2002, processo 26635, [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), *“para emitir o seu juízo sobre se se deve ter por materialmente fundamentada a consideração da administração, o tribunal não se pode ater apenas à existência de uma fundamentação formal e aos elementos nela externados, (...) mas terá de formar o seu próprio juízo probatório sobre a correspondência à realidade fáctico-jurídica dos elementos em que a administração disse apoiar a sua consideração e aferir, então, sobre eles se esta deve ter-se por correcta. À administração caberá, assim, o ónus de provar, também em tribunal, os pressupostos de facto suficientes, dentre os afirmados na fundamentação do acto, para que o tribunal possa ajuizar sobre se o juízo administrativo se deve ter por, objectiva e materialmente, fundamentado”*.

**77.** Ora, entendemos que neste caso concreto a AT fez o que lhe competia e o Tribunal tem que o reconhecer.

**78.** Poder-se-á validar que estamos perante indícios sérios, seguros e consistentes da AT, se atentarmos à ausência de “**contraindícios**” apresentados pela Requerente, cuja necessidade da sua apresentação foi por esta completamente ignorada.

**79.** Sempre se escudou no argumento de que tudo o que envolvia tais sociedades não lhes dizia respeito,

**80.** Mas foi mais longe,

**81.** Não apresentou a prova necessária a demonstrar, como lhe competia, que os serviços em causa foram efetivamente prestados e que os mesmos foram incluídos nos serviços finais prestados aos seus clientes.

#### **f). Decisão**

**82.** Razão pela qual podemos concluir do seguinte modo:

**83.** A Autoridade Tributária no seu Relatório de Inspeção Tributária reuniu provas suficientes que permitem concluir que estamos perante indícios sérios, consistentes e seguros de que a faturação das empresas subempreiteiras D... e E... emitida à A... não corresponde a serviços que tenham efetivamente sido prestados, cumprindo assim com o ónus da prova que lhe cabe nos termos do artº. 75º. nº. 2 da Lei Geral Tributária;

**84.** Feita tal prova e apesar de se presumirem verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos da lei de acordo com o disposto no nº. 1 do artº. 75º. da LGT, deveria a Requerente ter apresentado contraindícios que permitissem afastar os indícios apresentados pela AT.

**85.** Sendo a prova apresentada pela AT de molde a concluir-se de que os indícios em causa se revelam sérios, consistentes e seguros, e na ausência de contraprova apresentada pela Requerente em sentido contrário, deve o Tribunal manter o ato impugnado, porque não se encontra o mesmo ferido de qualquer ilegalidade.

## **VII – DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

Pedido prejudicado face ao sentido da Decisão.

## **VIII – DECISÃO**

De harmonia com o exposto, decide-se:

- a).** Indeferir o exceção dilatória apresentada pela Requerida quanto à ilegal cumulação de pedidos;
- b).** Indeferir o pedido de anulação dos atos tributários que consistiram na liquidação de IRC e de IVA;
- c).** Indeferir, conseqüentemente, face à manutenção do ato impugnado, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

### **Valor do Processo**

Fixa-se o valor do processo em € 369.295,42 (trezentos e sessenta e nove mil duzentos e noventa e cinco euros e quarenta e dois cêntimos) nos termos artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **Custas**

Custas a cargo da Requerente, de acordo com o artigo 12.º, n.º 3 do RJAT, do artigo 5.º do RCPAT, já por ela suportadas aquando da apresentação do PPA, dado que exerceu a sua opção de designação de Árbitro.

### **Notifique-se.**

Lisboa, 29 de fevereiro de 2024

\*\*\*

### **O TRIBUNAL ARBITRAL COLETIVO**

(Fernanda Maças- Presidente)

(Jorge Carita- vogal relator)

(Prof. Doutor José Campos Amorim- vogal)