

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 63/2023-T**

**Tema: IRC. IVA. Dedutibilidade de gastos. Direito à dedução. Ónus da prova**

## **Decisão Arbitral**

Processo n.º 63/2023-T

Os árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. José Eduardo Mendonça da Silva Gonçalves e Dr. António de Barros Lima Guerreiro, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, constituído em 11-04-2023, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

**A..., S.A., NIPC...**, com sede na Rua ..., n.º ..., União das Freguesias ..., ... ..., concelho de ..., ...-... Porto (doravante, designada por "Requerente" ou "A..."), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante "RJAT"), pretendendo:

- a anulação das liquidações adicionais de IRC, e respetivos juros compensatórios, dos anos de 2018, 2019 e 2020, com os n.ºs 2022..., 2022... e 2022..., respectivamente, no valor total de € 1.297.969,80;
- a anulação das liquidações de IVA relativas aos períodos de 18.09M (n.º...), 18.11M (n.º...), 19.05M (n.º...), 19.07M (n.º...), 19.11M (n.º...), 20.04M (n.º...), 20.06M (n.º...), 20.08M (n.º...), 20.11M (n.º...), 20.12M (n.º...), 21.01M (n.º...), 21.04M (n.º...), 21.05M (n.º ...), no valor total de € 1.082.406,59;

1.

- a anulação das liquidações de juros compensatórios de IVA com os n.ºs ... (período 18.09M), ... (período 18.11M), ... (período 19.05M), ... (período 19.07M), ... (período 19.11M), ... (período 20.04M), ... (período 20.06M), ... (período 20.08M), ... (período 20.11M),... (período 20.12M), ... (período 21.01M), ... (período 21.04M), e ... (período 21.05M), no valor global de € 106.690,43.

A Requerente pede ainda a restituição do valor do IVA que foi ilegalmente abatido ao valor dos reembolsos pedidos pela Requerente, conforme consta do documento n.º 4, e a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar «juros indemnizatórios quer quanto ao IVA cujo reembolso foi retido pela AT, quer quanto ao imposto *que, pela indicada via, já se mostra pago, com início, no primeiro caso, na data em que se verificou o decurso do prazo legal para reembolso do imposto (trinta dias, contados sobre a data da apresentação do pedido, como consignado no artigo 22º, n.º 8, do CIVA) e, no segundo, na data em que o correspondente pagamento foi efetivado, a liquidar ulteriormente ou em execução de sentença - cfr. artigos 43<' e 109º da LGT*».

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 01-02-2023.

Os Árbitros designados pelo Conselho Deontológico do CAAD aceitaram as designações.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 22-03-2023.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 11-04-2023.

A AT apresentou resposta em que suscitou a excepção da incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria, para conhecimento da legalidade dos «*atos tributários referentes aos períodos de 20.07M, 21.02M e 21.03M*» bem com os pedidos de reembolso referentes a esses períodos.

Para além disso, a Autoridade Tributária e Aduaneira defendeu que deve julgar-se improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 17-05-2023 foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações, com possibilidade de a Requerente responder à exceção.

A Requerente pronunciou sobre as exceções.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

Importa apreciar previamente a exceção suscitada, de harmonia com o disposto no artigo 13.º do CPTA, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

## **2. Matéria de facto**

**A.** A Requerente é uma sociedade anónima cujo início de actividade ocorreu em 01.02.1980 que se encontra registada para o exercício da atividade de “Instalação Elétrica” CAE 43210 (página 3 do Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administração, cujo teor se dá como reproduzido, doravante “RIT”);

**B.** O conselho de administração da Requerente é composto por:

- B..., NIF ... – Presidente do Conselho de Administração;
- C..., NIF...;
- D..., NIF ...;
- E..., NIF ..., irmã de D...; (página 4 do RIT);

**C.** A Requerente é detida a 100%, desde 10.11.2016, pela sociedade F... SGPS, SA, NIF ..., sendo o capital social desta detido por:

- 70% por B...;
- 5% por G..., filha de B...;

- 5% por H..., filha de B...;
- 5% por I..., ex-cônjuge de B...;
- 7,5% por D...;
- 7,5% por C... (página 4 do RIT);

- D.** A Requerente está enquadrada, para efeitos de IVA, no Regime Normal com periodicidade mensal e para efeitos de IRC no Regime Geral de Tributação (página 4 do RIT);
- E.** A AT efectuou uma inspecção à Requerente através dos Serviços de Inspecção Tributária (SIT) da Direção de Finanças do Porto, ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI2020..., OI2021..., OI2021... e OI2021.../.../.../... (RIT);
- F.** Nesse procedimento inspectivo foi elaborado o RIT em que se refere, além do mais o seguinte:

*III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES  
MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL E AO IMPOSTO*

*III.1 - Considerações prévias*

*Na análise realizada aos pedidos de reembolsos solicitados pela A..., com base nos elementos patentes no sistema e-fatura, bem como na sua contabilidade, verificou-se que uma parte significativa do IVA deduzido, que suporta o crédito de imposto, resulta de faturas emitidas pelas sociedades;*

*>J...;*

*> K...;*

*>L...;*

*>M...*

*Relativamente às faturas emitidas por aquelas sociedades em nome da A..., identificaram-se fatores de risco, quer pela natureza dos serviços descritos, quer pelas relações daquelas sociedades aos administradores da A... .*

*Sem prejuízo da análise pormenorizada das operações tituladas pelas faturas emitidas pela J... para a A..., estas podem ser descritas da seguinte forma: o*

*4.*

---

*administrador da A...- B...- intermediava as negociações entre esta e os seus clientes finais, que era documentalmente realizada:*

*> Em nome da J..., sociedade pela qual não é remunerado, não o sendo também pela sociedade N... que detém a totalidade do capital social daquela;*

*> E não em nome da A..., sociedade que apresenta um nome comercial indissociável do nome daquele administrador e pela qual obtém. Indiretamente, remuneração através da sociedade F..., que detém a sociedade A..., o qual no exercício dessa função de administrador deverá atuar no interesse daquela, aqui sucedendo exatamente o contrário.*

*Por outro lado, analisados os movimentos financeiros da J... através dos seus extratos contabilísticos, bem como dos seus extratos bancários verificou-se que:*

*> A A... realizou diversos pagamentos para quitação das faturas, efetuados em duas tranches, a primeira correspondente às bases tributáveis das faturas e a segunda correspondente ao valor do IVA;*

*Estes montantes recebidos da A... foram posteriormente e parcialmente alvo de transferências subsequentes para a N...:*

*> As atas da J..., obtidas no âmbito do DI2020..., que se juntam no Anexo 1 como Doc\_003, relevam que as transferências para a N... foram realizadas a título de distribuição de lucros e de adiantamentos por conta de lucros, embora os registos contabilísticos na J... não reflitam essa situação, mas sim a sua realização a título de empréstimos;*

*> Os registos contabilísticos da N..., obtidos em resposta ao pedido de elementos realizado no âmbito do DI2020..., evidenciam que os montantes que lhe foram transferidos pela J..., estiveram na base e foram suporte das transferências realizadas para a K..., a título de empréstimo:*

*> Em dezembro de 2018 a J... transferiu € 587.000,00 para a N... e nesse mês esta última transferiu € 149.000,00 para a K...;*

*> Em 08.05.2019 a J... transferiu para a N... € 99.000,00 e esta transferiu nesse dia € 75.000,00 para a K...;*

- > Em 17.05.2019 a J... transferiu para a N... € 60.000,00 e esta transferiu nesse dia € 60.000,00 para a K...;
- > Em 04.07.2019 a J... transferiu, através de dois movimentos, para a N... € 299.000,00 e esta transferiu nesse dia € 275.000,00 para a K...;
- ^ Em 22.11.2019 a J... transferiu, através de dois movimentos, para a N... € 198.000,00 e esta transferiu nesse dia € 198.000,00 para a K... .

*Conclui-se que uma parte significativa dos pagamentos realizados pela A... à J... tiveram como destino a K..., entrando na esfera desta a título de empréstimos.*

*Os factos apurados, com base nos elementos contabilísticos e outros que nos foram apresentados, e doravante devidamente analisados e detalhados, associados às relações económicas que as faturas documentam, indiciam que os contratos celebrados entre a A... e as sociedades J..., L..., M... e K..., mais não são do que um circuito documental, com o único objetivo de justificar documentalmente os exfluxos de meios financeiros da esfera patrimonial da A... para a esfera patrimonial daquelas sociedades.*

*Relativamente às pessoas e sociedades, face ao seu envolvimento nas operações e às relações existentes, proceder à sua caracterização afigura-se importante para a compreensão dos factos em causa – serviços referentes à intermediação para a celebração de contratos, à angariação de novos clientes e de apoio às obras respeitantes aos contratos intermediados.*

*A sociedade N... apresenta as seguintes relações;*

- > *Tem como únicas acionistas, O... (O...) NIF ... e P... (P...), NIF..., ambas filhas de B...;*
- > *É titular de 100% do capital social da J... e da K...;*
- > *Nos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021 pagou rendimentos da categoria A de IRS a O... e a um outro funcionário.*

*O administrador da A..., B..., apresenta as seguintes relações;*

- > *Presidente do conselho de administração da sociedade F... SA. pela qual é remunerado e da qual é titular de 70% do capital social. Esta sociedade é titular de 100% do capital social da A...;*
- > *Administrador não remunerado da A...;*
- > *Gerente não remunerado da J...;*
- > *Administrador não remunerado da K...;*
- > *Pai das duas acionistas da sociedade N..., sociedade que é titular de 100% do capital social da J... e da K...;*
- > *Pai de duas acionistas da sociedade F..., sociedade que é titular de 100% do capital social da A...;*
- > *Foi administrador da Q... Portugal de 12.02.2016 a 26.06.2019;*

*Nos anos de 2018 e 2019 auferiu rendimentos da categoria A de IRS, que não foram pagos pelas sociedades J... ou N... . No ano de 2019 auferiu rendimentos da categoria A de IRS pagos pela K... .*

*Na análise individualizada de cada um dos contratos de intermediação celebrados pela A... examinaremos mais pormenorizadamente a atuação de B... . Contudo, para a compreensão dos factos em causa e da fundamentação vertida neste relatório, importa salientar a preponderância deste na angariação de contratos/clientes.*

*Em reunião de 16.06.2021, realizada nas instalações da Direção de Finanças do Porto, em que estiveram presentes os administradores B... e E..., bem como a contabilista certificada R..., B... informou que, decorrente do seu nome, reputação, "know how" e relacionamentos comerciais pessoais, é ele que angaria os contratos, atribuindo-os depois, segundo as suas palavras, à empresa que entender.*

*Na mesma reunião, B..., pelas informações prestadas verbalmente, descartou qualquer efetividade às faturas emitidas e aos contratos celebrados pela A...,*

*com a L... e com a M..., respeitantes a comissões por intermediação em negócio, pois ele, B..., é que angaria os referidos contratos.*

*No dia 03.11.2021, nas instalações da Direção de Finanças do Porto, realizou-se nova reunião em que estiveram presentes a administradora E..., a contabilista certificada R..., e S... (S...), NIF..., na qualidade de Revisor Oficial de Contas (ROC) da F..., detentora de 100% da A..., resultando da mesma a mensagem da preponderância que B... assume na atividade da A..., desta feita como angariador de contratos/obras que permitem a manutenção da atividade da empresa e a obtenção de lucros - criação de mais-valias e de património (situação líquida positiva).*

### *III.2 – J..., Lda. – NIF...*

*A sociedade J...:*

- > É detida a 100% pela sociedade N...;*
- > No período em análise tem como único gerente B...;*
  
- > É titular de 38% do capital social da sociedade angolana T..., SA.*

#### *III.2.1 - Faturas emitidas*

*As faturas emitidas pela J... para a A..., que se resumem no quadro seguinte e que se juntam no Anexo 1 como "Doc\_004", respeitam a;*

- > Comissões contratualizadas, referentes a intermediação em negócios e a angariação de clientes, conducente à concretização de negócios pela A... com os seus clientes;*
- > Angariação de clientes, bem como a serviços "(...) de apoio logístico, fiscalização de embarques, agendamento de transportes marítimos, aéreos e terrestres em Moçambique (...)*



**Quadro n.º 3**

Fatura			Valores		
N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
2018/1	01-11-2018	Comissão de intermediação no contrato com a Z... - 26.04.2018	783.000,00	180.090,00	963.090,00
<b>Sub-total - Ano de 2018</b>			<b>783.000,00</b>	<b>180.090,00</b>	<b>963.090,00</b>
2019/1	03-05-2019	Comissão de intermediação no contrato com a Z... - 26.04.2018	369.731,60	85.038,27	454.769,87
2019/2	02-07-2019	Comissão de intermediação no contrato com a Z... - 26.04.2018	467.269,00	107.471,87	574.740,87
2019/3	02-07-2019	Comissão de intermediação no contrato com a BB... - 06.09.2018	382.731,00	88.028,13	470.759,13
2019/5	20-11-2019	Comissão de intermediação no contrato com a Q... - 01.02.2019	212.500,00	48.875,00	261.375,00
<b>Sub-total - Ano de 2019</b>			<b>1.432.231,60</b>	<b>329.413,27</b>	<b>1.761.644,87</b>
2020/1	03-04-2020	Comissão de intermediação no contrato com a Q... - 01.02.2019	200.000,00	46.000,00	246.000,00
2020/2	18-06-2020	Serviços apoio logístico (ref. a contrato com a Z...)	79.960,00	18.390,80	98.350,80
2020/3	03-07-2020	Angariação novos clientes e prospeção de mercado - Estaleiros Navais	111.503,01	25.645,69	137.148,70
2020/4	17-07-2020	Comissão de intermediação no contrato com a Q... - 01.02.2019	120.100,00	27.623,00	147.723,00
2020/5	17-07-2020	Angariação cliente NN... GmbH	279.900,00	64.377,00	344.277,00
2020/6	24-08-2020	Comissão de intermediação no contrato com a Q... - 01.02.2019	111.503,01	25.645,69	137.148,70
2020/7	03-11-2020	Comissão de intermediação no contrato com a Q... - 01.02.2019	111.503,01	25.645,69	137.148,70
2020/8	29-12-2020	Angariação novos clientes e prospeção de mercado - Estaleiros Navais	206.185,32	47.422,62	253.607,94
<b>Sub-total - Ano de 2020</b>			<b>1.220.654,35</b>	<b>280.750,50</b>	<b>1.501.404,85</b>
2021/2	08-01-2021	Comissão de intermediação no contrato com a Q... - 01.02.2019	44.393,98	10.210,62	54.604,60
2021/3	08-01-2021	Angariação novos clientes e prospeção de mercado - Estaleiros Navais	53.988,37	12.417,33	66.405,70
2021/4	08-01-2021	Angariação cliente Grupo JJ... - 10.12.2020	230.437,58	53.000,64	283.438,22
2021/5	02-02-2021	Comissão de intermediação no contrato com a Z...	973.231,09	223.843,15	1.197.074,24
2021/6	05-03-2021	Angariação cliente Grupo JJ... - 10.12.2020	232.522,84	53.480,25	286.003,09
2021/7	07-04-2021	Angariação cliente Grupo JJ... - 10.12.2020	232.522,84	53.480,25	286.003,09
2021/8	12-05-2021	Angariação cliente Grupo JJ... - 10.12.2020	226.667,07	52.133,43	278.800,50
<b>Sub-total - Ano de 2021</b>			<b>1.993.763,77</b>	<b>458.565,67</b>	<b>2.452.329,44</b>
<b>Totais</b>			<b>5.429.649,72</b>	<b>1.248.819,44</b>	<b>6.678.469,16</b>

As faturas emitidas pela J... para a A... durante os anos de 2018, 2019 e 2020, bem como nos primeiros cinco meses de 2021, respeitam a comissões quer por intermediação no âmbito de contratos que a A... veio a realizar com clientes, quer pela angariação de novos clientes, sendo que muitas delas se referem a contratos de intermediação celebrados nos anos de 2018 e 2019 e que serão analisados Individual e pormenorizadamente no ponto III.8.

Verificou-se também que a A..., com referência a contratos estabelecidos com os seus clientes, alegadamente intermediados pela J..., celebrou, em alguns casos, simultaneamente outros contratos de intermediação com a L... e a M... . Existe ainda uma situação em que a J... é beneficiária do preço da intermediação realizada pela K... por cedência da posição contratual.

Estas situações apresentam-se inusuais e inverosímeis, quer atendendo ao normal funcionamento das sociedades no mercado, quer pelos relacionamentos existentes entres os órgãos sociais da A..., F..., J..., L... e M..., quer por outros factos concretamente identificados, que serão analisados pormenorizadamente,

*no ponto III.8 por negócio principal (negócio com os quais os contratos de intermediação e de prestação de serviços estão conexos).*

### *III.2.2 - Recursos humanos*

*A J..., entre 2018 e junho de 2021, não tinha ao seu serviço qualquer funcionário. Na análise ao sistema e fatura, conclui-se que não existiu subcontratação efetiva de pessoal ou de serviços conexos com os serviços faturados pela J... à A..., pois apesar de existir subcontratação, nos anos de 2019 e 2021, de serviços de intermediação e de apoio técnico, engenharia e consultadoria, às sociedades U... e L..., respetivamente, os mesmos não corresponderão a operações efetivas, como se demonstrará.*

*Assim, os serviços faturados pela J... terão resultado das diligências realizadas pelo seu gerente, B..., que é simultaneamente administrador da A... e administrador e acionista maioritário (70%) da empresa que detém o capital social desta, a F..., pelo que a sua atuação ou diligências realizadas deveriam ter ocorrido, de acordo com o dever de lealdade, no âmbito da sua atuação como administrador da mesma.*

### *III.2.3 - Operações a jusante e a montante*

*A J... desde a sua constituição em 24.10.2018 até 31.05.2021, de acordo com os dados que submeteu no sistema e-fatura e que tem correspondência na sua contabilidade, teve como único cliente a A..., respeitando a faturação emitida à prestação de serviços inerentes à atuação de B... como gerente da J... . Contudo, no exercício das funções de administrador na A..., B... teria todas as condições para obter para aquela os contratos que, na qualidade de gerente da J..., intermedeia. Assim, na esfera da A..., afiguram-se desnecessários os gastos*

associados às faturas emitidas pela J... . Aquelas permitem, contudo, justificar o exfluxo de meios financeiros da esfera patrimonial da A... para a J... .

No que respeita a operações passivas (aquisições) da J..., consultadas as operações com fornecedores, relevados no sistema e-fatura, verificou-se a existência, com referência ao mesmo período, das seguintes.

**Quadro n.º 4**

Fornecedor		Base Tributável				
NIF	Nome	2018	2019	2020	2021	Totais
...	L... LDA				150.000,00	150.000,00
	U... UNIP. LDA		136.000,00			136.000,00
	SS... SA	9.678,25	46.151,39	17.117,91		72.947,55
	N... S.G.P.S., S.A				50.400,00	50.400,00
	TT... UNIP. LDA				41.463,42	41.463,42
	RESTANTES FORNECEDORES	517,58	5.580,87	2.622,83	13.964,91	22.686,19
	Totais	10.195,83	187.732,26	19.740,74	255.828,33	473.497,16

\* O ano de 2021 contempla apenas os primeiros cinco meses

Face aos valores patentes no sistema e-fatura e também na contabilidade da J..., elaboramos o quadro resumo seguinte, no qual se comparam os valores das transmissões (operações ativas) com as suas aquisições (operações passivas) e se apresentam as diferenças anuais, em valor absoluto e em percentagem.

**Quadro n.º 5**

Ano	Transmissões	Aquisições	Diferença	% Diferença
2018	783.000,00	10.195,83	772.804,17	99%
2019	1.432.231,60	187.732,26	1.244.499,34	87%
2020	1.220.654,35	19.740,74	1.200.913,61	98%
2021	1.993.763,77	255.828,33	1.737.935,44	87%
Totais	5.429.649,72	473.497,16	4.956.152,56	91%

\* O ano de 2021 contempla apenas os primeiros cinco meses

Com referência às aquisições da J..., nos anos de 2018 e de 2020, verifica-se que representam valores sem materialidade face aos montantes dos rendimentos declarados e são essencialmente gastos com viagens, bem como as operações com a U... e L... .

*Deste modo, nos primeiros cinco meses de 2021, encontra-se relevado o montante de € 150.000,00 (IVA excluído), correspondente a aquisições realizadas à L..., suportado na fatura que se junta no Anexo I como "Doc\_005". Esta sociedade, igualmente emitente de faturas para a A..., será também objeto de apreciação no presente relatório, no qual se apresentam os factos e indícios que apontam no sentido de que esta sociedade também não possuía, à data das operações em causa (entre 2018 e 2021), meios humanos e/ou técnicos suficientes à realização das prestações de serviços descritos nas faturas que emitiu nesse período.*

*No ano de 2019, encontra-se relevado o montante de € 136.000,00 (IVA excluído), correspondente a aquisições realizadas à U...- Unipessoal, Lda. - NIPC: ..., suportado nas faturas que se juntam no Anexo I como "Doc\_006". Relativamente a esta sociedade apresentam-se os factos e indícios que apontam no sentido de que também não possuía, à data das operações descritas nas suas faturas, meios humanos e/ou técnicos suficientes à realização dos serviços descritos nas faturas que emitiu durante o ano de 2019 para a J... .*

*a) Constituição e gerência*

*A sociedade U...:*

- > Foi constituída em 29.03.2019;*
- > Na data da sua constituição, o seu único sócio, V..., NIF..., tinha apenas 15 anos;*
- > O seu gerente W..., NIF..., não era remunerado e renunciou à função em 27.04,2020. No ano de 2019 auferiu de rendimentos da categoria Ade IRS. pagos por outra sociedade;*
- > Em 27.04.2020 foi nomeada gerente X..., NIF ... .*

*b) Faturação emitida*

---

*Desde a sua constituição e até à presente data, a U... apenas emitiu seis faturas ("Doc\_006" do Anexo 1), entre 17.05.2019 e 17.10.2019 e para um único cliente - a J...-, no montante total de € 167.280,00, correspondente à base tributável de € 136.000,00 e ao IVA liquidado de € 31.280,00.*

*Estas faturas descrevem serviços de intermediações (comissões) da U..., em operações em que a J... atuava em nome da A... .*

*c) Recursos humanos*

*Os elementos declarados pela U..., na IES-DA de 2019 e 2020, bem como a inexistência de declarações mensais de rendimentos (DMR's) de 2019 a junho de 2021, evidenciam a inexistência de funcionários. No ano de 2020, consta o pagamento de rendimentos empresariais e profissionais (categoria B de IRS) no valor de € 184,00 e de rendimentos prediais (categoria F de IRS) no valor de € 8.350,00.*

*Nos esclarecimentos prestados pela J..., relativos à identificação dos interlocutores por parte da U... nas operações comerciais entre ambas, por email de 30.11.2021 remetido por Y..., que se junta no Anexo 1 como "Doc\_007", aquela informou que Relativamente ao ponto 3., e conforme informação da empresa, o Engenheiro B... executou todo o trabalho em contacto com o Dr. W... e Dra. Y..., existindo emails trocados com a Dra. Y... .*

*Verifica-se que os nomes identificados nos esclarecimentos prestados, Dr. W... e Dra. Y..., não auferiram rendimentos pagos pela U... e não terão qualquer relacionamento com a atividade desta.*

*d) Operações a jusante e a montante*

*De acordo com os elementos do sistema e-fatura e como resulta da análise realizada no âmbito do DI2020...:*

- 
- > *O único cliente, desde a sua constituição até 31.05.2021, foi a J... e apenas com faturas emitidas no ano de 2019 (não emitiu qualquer fatura durante os anos de 2020 e 2021);*
  - > *Nas aquisições da U..., relevadas no sistema e-fatura, não se identifica qualquer valor que respeite à subcontratação de serviços que lhe permitissem estar capacitada para intermediar as negociações que conduziram à celebração do negócio final entre a A... e a sociedade Z..., EP, doravante designada por Z... (sociedade de direito moçambicana) e a sociedade Q...;*
  - > *No total das aquisições da U... em 2019, no montante de € 99.042,04 (IVA incluído), relevado no sistema e-fatura, o valor de € 61.498 respeita à aquisição de uma viatura e o valor remanescente respeita a aquisição de combustíveis, seguros, telecomunicações, em supermercados e a sociedades com atividades conexas com desporto e lazer;*
  - > *Nos anos de 2020 e 2021 (até outubro) a U... realizou, de acordo com o sistema e-fatura, aquisições nos montantes, IVA incluído, de € 46.998,77 e € 14.089,14, respetivamente, sem realizar qualquer transmissão ou prestação de serviços.*

*e) Conclusões relativas à U...*

*Os factos descritos resultam em fortes indícios de que a U... não possuía meios humanos próprios nem recorreu a terceiros, para ter capacidade em realizar os serviços descritos nas suas faturas, nomeadamente não tinha capacidade para realizar serviços de intermediação, em nome da J..., a qual atuaria em nome da A... .*

*III.2.4 - Conclusões*

*Nos termos dos factos descritos e apurados, a J..., no período de 2018 a 2021, não possuiu qualquer funcionário e não efetuou aquisições que evidenciem a*

*subcontratação de serviços necessários à realização dos serviços que faturou à A..., face aos fortes indícios de que as faturas emitidas em seu nome pela U... e pela L... não correspondem a operações reais.*

*Assim, conclui-se que a J..., excetuando a eventual atuação do seu gerente B..., não possuía a capacidade necessária (recursos humanos próprios ou de terceiros - via subcontratação das referidas prestações de serviços) para realizar os serviços que contratualizou e faturou à A... no decurso dos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021 - cujos contratos e respetivas faturas se analisam no ponto III.8. do presente capítulo de intermediação em negócios e serviços conexos com apoio logístico.*

### *III.3 – L..., Lda. - NIPC: ...*

*A sociedade L...;*

*> Tem um capital social de € 100,00, dividido em duas quotas de € 50,00, detidas pelos seus dois únicos sócios e gerentes. D... e a sua esposa AA... (doravante designada por AA...). NIF...;*

*> O seu sócio-gerente, D..., é:*

*> Administrador da A...;*

*> Administrador da F... (da qual é acionista, detendo 7,5% do capital social);*

*> Administrador da Q... Portugal;*

*> Tem como contabilista certificada R... (contabilista certificada da A...);*

#### *III.3.1 - Faturas emitidas*

*Na análise às faturas emitidas (16) pela L..., quinze das quais para a A... no montante de €734,681,12 (IVA excluído) que se juntam no Anexo 1 como*

15.

"Doc\_008" e que se resumem no quadro seguinte, e uma para a J... em 2021 ("Doc\_005" do Anexo I)

Relativamente às emitidas para a A... verifica-se que;

- > Onze faturas respeitam a apoio, consultadoria e acompanhamento técnico, no âmbito do contrato celebrado entre a A... e o cliente T...;
- > Uma fatura respeita à comissão de intermediação referente a contrato celebrado entre a A... e o cliente BB...;
- > Uma fatura respeita a serviços de consultadoria sobre segurança e higiene no trabalho em Moçambique, que se afigura estar associado ao contrato celebrado entre a A... e o cliente Z...;
- > Duas faturas respeitam a serviços de engenharia e consultadoria e a serviços para a execução de obras de implantação das Linhas de Transporte de Energia e Subestações

A fatura emitida para a J..., no montante de € 150.000,00 (IVA excluído), respeita à comissão de intermediação no âmbito do contrato da obra de ..., celebrado entre a A... e o cliente Q... Portugal.

**Quadro n.º 6**

Fatura			Valores		
N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
2018/3	28-09-2018	Serviços de engenharia, consultadoria para concursos - Projeto ...	73.762,63	16.965,40	90.728,03
2018/4	26-10-2018	Serviços para execução de obras - Linhas transporte de energia ( ... - Ang.)	73.500,00	0,00	73.500,00
<b>Sub-total - Ano de 2018</b>			<b>147.262,63</b>	<b>16.965,40</b>	<b>164.228,03</b>
2019/2	03-05-2019	Contrato de prestação de serviços T... - 01.02.2019	40.134,20	0,00	40.134,20
2019/4	08-07-2019	Comissão de intermediação no contrato com a BB... - 06.09.2018	75.000,00	17.250,00	92.250,00
2019/6	22-11-2019	Contrato de prestação de serviços T... - 01.02.2019	18.750,00	0,00	18.750,00
<b>Sub-total - Ano de 2019</b>			<b>133.884,20</b>	<b>17.250,00</b>	<b>151.134,20</b>
2020/1	07-04-2020	Contrato de prestação de serviços T... - 01.02.2019	25.000,00	0,00	25.000,00
2020/2	19-06-2020	Serviços e consultoria sobre higiene e segurança no trabalho - Moçambique	9.995,00	2.298,85	12.293,85
2020/3	03-07-2020	Contrato de prestação de serviços T... - 01.02.2019	19.248,50	0,00	19.248,50
2020/4	20-07-2020	Contrato de prestação de serviços T... - 01.02.2019	50.000,00	0,00	50.000,00
2020/6	19-08-2020	Contrato de prestação de serviços T... - 01.02.2019	31.443,65	0,00	31.443,65
2020/7	09-11-2020	Contrato de prestação de serviços T... - 01.02.2019	19.248,50	0,00	19.248,50
2020/8	09-11-2020	Contrato de prestação de serviços T... - 01.02.2019	8.605,00	0,00	8.605,00
2020/9	29-12-2020	Contrato de prestação de serviços T... - 01.02.2019	125.006,37	0,00	125.006,37
<b>Sub-total - Ano de 2020</b>			<b>288.547,02</b>	<b>2.298,85</b>	<b>290.845,87</b>
2021/2	26-01-2021	Contrato de prestação de serviços T... - 01.02.2019	149.987,27	0,00	149.987,27
2021/4	22-04-2021	Contrato de prestação de serviços T... - 01.02.2019	15.000,00	0,00	15.000,00
<b>Sub-total - Ano de 2021</b>			<b>164.987,27</b>	<b>0,00</b>	<b>164.987,27</b>
<b>Totais</b>			<b>734.681,12</b>	<b>36.514,25</b>	<b>771.195,37</b>

### III.3.2 - Recursos humanos



*Entre 2018 e maio de 2021 (até 31.05.2021), de acordo com as declarações mensais de rendimentos (DMR's), tem ao seu serviço, e apenas de março a setembro de 2019, a sua sócia e gerente – AA... .*

*Analisada a base de dados da AT (declaração modelo 10), verifica-se que no ano de 2020 se encontra relevado o pagamento de rendimentos da categoria B de IRS no valor de € 2.210,00, a dois contribuintes, marido e mulher, que estão registados para a prática de "Atividades de Plantação e Manutenção de Jardins" - CAE 81300.*

*Face ao exposto resulta que, em termos de recursos humanos, na maior parte do período em análise nos presentes procedimentos, 01.01,2018 a 31.05.2021, a L... apenas dispunha da capacidade representada pelos seus sócios-gerentes D... e a sua esposa AA... (a qual no mês de setembro de 2019 passou a auferir rendimentos pagos por uma entidade não relacionada que exerce a sua atividade em setor distinto do da A...).*

### *III.3.3 Operações a jusante e a montante*

*No quadro seguinte resumem-se os valores das transmissões e das aquisições, relevados no sistema e-fatura, com referência aos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021 (até 31.05.2021).*

**Quadro n.º 7**

DESCRIÇÃO	Bases Tributáveis			
	2018	2019	2020	2021
TRANSMISSÕES	162.262,63	316.224,33	291.513,79	335.312,47
AQUISIÇÕES	18.947,99	106.503,50	36.573,92	80.248,39
DIFERENÇA	143.314,64	209.720,83	254.939,87	255.064,08

*Como se verifica, as transmissões (prestação de serviços) declaradas pela L... representam um valor significativamente superior às aquisições.*

*Acresce que, nos anos de 2019 e 2021, o valor das aquisições efetuadas junto de contribuintes cuja atividade declarada (comércio de veículos automóveis e atividades de design) não está diretamente relacionada com a atividade desenvolvida pela L..., representa respetivamente, 76,5% e 79%, do total das aquisições.*

*Do exposto, resulta objetivamente que a L... não recorreu a terceiros como suporte para a sua faturação, pelo que a mesma estará integralmente dependente da atuação dos seus gerentes AA... e D..., este administrador na A...*

#### *III.3.4 - Conclusões*

*Nos termos dos factos descritos e apurados, a L..., no período de 2018 a 2021, não possuiu qualquer funcionário e não efetuou aquisições que evidenciem a subcontratação de serviços necessários à realização dos serviços que faturou à A... e à J... .*

*Conclui-se que a L..., excetuando a eventual atuação dos seus gerentes D... e AA..., não possuía a capacidade necessária (recursos humanos próprios ou de terceiros) para realizar os serviços que contratualizou e faturou à A... e à J... .*

#### *III.4- M...,Lda.-NIPC: ...*

*A sociedade M...:*

*> Foi constituída com um capital social inicial de € 500,00, dividido em duas quotas, uma de € 490,00 e outra de € 10,00, detidas pelos seus dois únicos sócios, C... e a sua esposa CC... (CC...), NIF ..., respetivamente. A M... realizou, até à presente data, três aumentos de capital (todos eles por incorporação de resultados líquidos), o primeiro, no montante de € 106.500,00 em 13.05.2019, o*

18.

---

*segundo, no montante de €93.000,00 em 06.05.2020 e o terceiro, no montante de € 125.000,00 em 19.04.2021. Atualmente tem um capital social no montante de €325.000,00 dividido em duas quotas, uma no montante de € 318.500,00 detida por C... e a outra no montante de € 6.500,00 detida por CC...;*

- > O seu único gerente, C... é:*
- > Administrador da A...;*
- > Administrador da F... (da qual é acionista, detendo 7,5% do capital social);*
- > Tem como contabilista certificado DD..., NIF ...;*

#### *III.4.1 - Faturas emitidas*

*Na análise às faturas emitidas pela M... para a A..., no montante de € 772.181,12 (IVA excluído), no período compreendido entre 01.01.2018 e 31.05.2021, que se resumem no quadro seguinte e que se juntam no Anexo 1 como "Doc\_009", verifica-se:*

- > Sete faturas respeitam a "(...) apoio técnico e acompanhamento na implementação da Construção da Unha de Transporte a 60KW, Duplo terno, entre a Subestação de ..., em ..., e a Subestação de ..., bem como a reabilitação, ampliação e construção de novas redes de distribuição MT/BT/IP e ligações domiciliárias em ... no âmbito do contrato celebrado entre a A... e o cliente T...;*
- > Três faturas respeitam a comissões de intermediação em negócio ou de cobrança;*
- > Cinco faturas respeitam a serviços de engenharia referentes a diferentes contratos;*
- > Duas respeitam a projetos e concursos.*

**Quadro n.º 8**

Fatura			Valores		
N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
2018/2	28-09-2018	Serviços de engenharia, consultadoria para concursos - Projeto ...	73.762,63	16.965,40	90.728,03
2018/3	30-10-2018	Contrato de prestação de serviços ref. à obra T... - 15.03.2018	73.500,00	0,00	73.500,00
<b>Sub-total - Ano de 2018</b>			<b>147.262,63</b>	<b>16.965,40</b>	<b>164.228,03</b>
2019/2	06-05-2019	Comissão de intermediação no contrato com a Z... 26.04.2018	40.134,20	9.230,87	49.365,07
2019/3	03-07-2019	Comissão de intermediação no contrato com a BB... 06.09.2018	75.000,00	17.250,00	92.250,00
2019/5	20-11-2019	Contrato de prestação de serviços ref. à obra T... 02.11.2019	18.750,00	0,00	18.750,00
2019/6	05-12-2019	Serviços técnicos de engenharia - Projeto EE... Embalagnes	52.500,00	12.075,00	64.575,00
<b>Sub-total - Ano de 2019</b>			<b>186.384,20</b>	<b>38.555,87</b>	<b>224.940,07</b>
2020/1	03-04-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra T... 02.11.2019	25.000,00	0,00	25.000,00
2020/3	18-06-2020	Serviços técnicos de engenharia - Projeto da linha a 60kV	9.995,00	2.298,85	12.293,85
2020/4	02-07-2020	Serviços de eng.ª mecânica para execução do PCB0KV de l ...	23.496,99	5.404,31	28.901,30
2020/5	17-07-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra T... 02.11.2019	25.000,00	0,00	25.000,00
2020/6	17-07-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra T... 02.11.2019	25.000,00	0,00	25.000,00
2020/7	04-08-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra T... 02.11.2019	7.946,66	0,00	7.946,66
2020/9	21-08-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra T... 02.11.2019	19.248,50	0,00	19.248,50
2020/10	03-11-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra T... 02.11.2019	19.248,50	0,00	19.248,50
2020/11	09-11-2020	Projeto de construção de linha a 30 kV - PV Resp	8.605,00	1.979,15	10.584,15
2020/12	28-12-2020	Comissão de cobrança do valor pendente do cliente HH... (UK)	125.006,37	28.751,47	153.757,84
<b>Sub-total - Ano de 2020</b>			<b>288.547,02</b>	<b>38.433,78</b>	<b>326.980,80</b>
2021/1	19-01-2021	Serv. consultadoria económica e financeira para avaliação da OO... da	149.987,27	34.497,07	184.484,34
<b>Sub-total - Ano de 2021</b>			<b>149.987,27</b>	<b>34.497,07</b>	<b>184.484,34</b>
<b>Totais</b>			<b>772.181,12</b>	<b>128.452,12</b>	<b>900.633,24</b>

#### III.4.2 - Recursos humanos

Entre 2017 e 2021 (até 31.05.2021), atendendo à inexistência de declarações mensais de rendimentos (DMR's), a M... não possuiu qualquer funcionário. Analisada a base de dados da AT, verifica-se que se encontra relevado, na declaração modelo 10, informação relativa ao pagamento de rendimentos da categoria B de IRS no valor de € 167,06 em 2019 e de € 490,93 em 2020.

Face ao exposto resulta que, em termos de recursos humanos, no período em análise nos presentes procedimentos, 01.01.2018 a 31.05.2021, a M... apenas dispunha da capacidade representada pelo seu sócio-gerente C..., administrador da A... .

#### III.4.3 - Operações a jusante e a montante

No quadro seguinte resumimos os valores das transmissões e das aquisições relevados no sistema e-fatura, com referência aos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021 (até 31.05.2021).

**Quadro n.º 9**

DESCRIÇÃO	Bases Tributáveis			
	2018	2019	2020	2021
TRANSMISSÕES	167.062,63	190.384,20	297.947,02	153.987,27
AQUISIÇÕES	20.819,61	9.734,08	151.152,17	26.607,41
DIFERENÇA	146.243,02	180.650,12	146.794,85	127.379,86

Como se verifica, as transmissões (prestação de serviços) declaradas pela M... representam um valor significativamente superior às aquisições.

Notificada a sociedade M... no sentido de nos remeter cópia das faturas emitidas em seu nome, em 2020, por dois dos seus fornecedores (sedeados no Funchal), Identificaram-se as faturas que constam do quadro seguinte.

**Quadro n.º 10**

Fornecedor	N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
"A"	FA2020/2	07-10-2020	Apoio e consultoria técnica e acompanhamento pré-obra - ...	21.000,00	4.620,00	25.620,00
"B"	FA 2020/10	10-11-2020	Consultoria técnica e comercial - Obra de ...	30.000,00	6.900,00	36.900,00
"B"	FA 2020/14	16-12-2020	Consultoria técnica e comercial - Obra de ...	30.000,00	6.900,00	36.900,00
"B"	FA 2020/15	21-12-2020	Serviços técnicos na área da consultoria técnica - EE...	40.000,00	9.200,00	49.200,00
Totais				121.000,00	27.620,00	148.620,00

Estas faturas representam encargos suportados pela M..., associados às obras de "... " e "...", correspondentes à aquisição de serviços que a capacitam, para além do seu gerente, a realizar os serviços que faturou em nome da A..., conexos com os contratos celebrados entre a A... e os seus clientes T... e EE..., SA, NIF ... .

A existência destes encargos suportados pela M..., por comparação com a sua inexistência relativamente a outros serviços prestados por esta, indicia falta de credibilidade das demais faturas emitidas pela M... em nome da A... .

O quadro seguinte evidencia o conjunto de faturas emitidas pela M... em nome da A..., associadas às obras de "... " e "...", relativamente às quais, e ao contrário

*das demais, existem evidência de subcontratação por parte da M... para assegurar a realização dos serviços faturados.*

**Quadro n.º 11**

Fatura					Valores		
N.º	Data	Descrição			BT	IVA	Total
2019/5	20-11-2019	Contrato de prestação de serviços ref. à obra	T...	- 02.11.2019	18.750,00	0,00	18.750,00
2019/6	05-12-2019	Serviços técnicos de engenharia - Projeto	EE...	Embalagens	52.500,00	12.075,00	64.575,00
2020/1	03-04-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra	T...	- 02.11.2019	25.000,00	0,00	25.000,00
2020/5	17-07-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra	T...	- 02.11.2019	25.000,00	0,00	25.000,00
2020/6	17-07-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra	T...	- 02.11.2019	25.000,00	0,00	25.000,00
2020/7	04-08-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra	T...	02.11.2019	7.946,66	0,00	7.946,66
2020/9	21-08-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra	T...	- 02.11.2019	19.248,50	0,00	19.248,50
2020/10	03-11-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra	T...	- 02.11.2019	19.248,50	0,00	19.248,50
Totais					192.693,66	12.075,00	204.768,66

*A partir das faturas emitidas pela M... para a A... e das faturas que lhe foram emitidas pelos seus fornecedores "A" e "B". elaboramos o quadro seguinte no qual se resumem os montantes das transmissões e aquisições documentalmente conexas na esfera da M... .*

**Quadro n.º 12**

Rubrica	PA Omatopalo	Resinorte	Totais
Prestações de serviços faturadas pela M... à A...	140.193,66	52.500,00	192.693,66
Aquisições de serviços conexos com esta faturação à A...	81.000,00	40.000,00	121.000,00
Diferença	59.193,66	12.500,00	71.693,66

*Apesar de resultar para a M... uma margem proporcionalmente elevada no que respeita à obra do cliente T..., face à existência de um circuito económico com origem em terceiros não diretamente relacionados com as demais sociedades analisadas no presente relatório, não serão realizadas correções relativamente a estas aquisições da A... à M..., aquisições que no total destas duas obras ascendem a € 192.693,66.*

*Do exposto, resulta objetivamente que a M... não recorreu a terceiros como suporte para uma parte substancial da sua faturação para a A..., pelo que a mesma estará integralmente dependente da atuação do seu sócio-gerente C... .*

#### III.4.4- Conclusão

*Nos termos dos factos descritos e apurados, a M..., no período de 2018 a 2021, não possuiu qualquer funcionário e apenas efetuou aquisições que evidenciem a subcontratação de serviços necessários à realização de parte dos serviços que faturou à A... .*

*Assim, conclui-se que a M..., excetuando a eventual atuação do seu sócio-gerente C..., não possuía a capacidade necessária (recursos humanos próprios ou de terceiros - via subcontratação dos referidos serviços) para realizar uma parte dos serviços que contratualizou e faturou à A... .*

### *III.5 -K..., SA - NIF ...*

*A sociedade K...:*

*> É detida a 100% pela sociedade N...;*

*> De 10.12.2015 a 24.01.2018 teve como administradoras O... (O...), NIF ... e P... (P...), NIF ..., ambas filhas de B... .*

*> De 24.01,2016 até à presente data teve como administradores B... e O... . Bem como P... com a diferença desta última ter renunciado à gerência em 05.06,2018.*

#### *III.5.1 - Faturas emitidas*

*A K... emitiu, no período em análise, um elevado número de faturas para a A..., respeitando as mesmas maioritariamente a operações conexas com arrendamentos, exceto a fatura n.º FA/001-201800183 de 10/09/2018, no valor de € 352.474,74, acrescido de IVA no valor de € 81.069,19 referente a "(...) prestação de serviços de engenharia, consultoria para concursos e orçamentos*

no projeto ... de 02-01-2018 a 30-06-2018 que se junta no Anexo 1 como "Doc\_010",

Na análise efetuada, verifica-se que aquela fatura (FA/001 - 201800183) está associada a um projeto para o qual também a L... e a M... emitiram faturas referentes ao mesmo tipo de serviços, situação analisada pormenorizadamente mais adiante no presente relatório.

No conjunto de faturas emitidas pela K... para a A..., no período compreendido entre 01.01.2018 a 31.05.2021, cujos valores anuais se resumem no quadro seguinte, apenas aquela fatura releva para as operações em análise no presente relatório.

**Quadro n.º 13**

Faturas emitidas pela K... para a A...			
Ano	BT	IVA	Total
2018	664.706,34	95.114,23	759.820,57
2019	264.808,64	14.106,82	278.915,46
2020	334.793,76	29.940,02	364.733,78
2021	168.353,16	15.180,00	183.533,16
Totais	1.432.661,90	154.341,07	1.587.002,97

No conjunto de diligências realizadas, verifica-se que a K... cedeu à J... a sua posição no contrato de intermediação que celebrou com a A..., referente à intermediação do negócio entre esta e a sociedade francesa BB... e que originou a emissão pela J... da fatura "FT 2019/3" de 02.07.2019 no montante total de € 470.759,13 (IVA incluído à taxa de 23%).

Importa referir que esta cedência de posição contratual da K... em benefício da J..., de acordo com a documentação exibida, foi realizada após a concretização do serviço alegadamente subjacente, a que acresce o facto de a cedência, tanto quanto nos foi possível verificar, ter sido realizada a título gratuito.

### III.5.2 - Recursos humanos



*Entre 2017 e 2021 (até 31.05.2021), de acordo com as declarações mensais de rendimentos (DMR's), a K... teve ao seu serviço e pelo período identificado (outubro de 2017 a setembro de 2018), os seguintes funcionários.*

**Quadro n.º 14**

Ano	Mês	uu...	vv...
2017	outubro	575,00	570,00
	novembro	575,00	570,00
	dezembro	575,00	570,00
2018	janeiro	580,00	580,00
	fevereiro	580,00	580,00
	março	580,00	580,00
	abril	580,00	580,00
	maio	580,00	392,61
	junho	580,00	553,23
	julho	580,00	580,00
	agosto	580,00	580,00
	setembro	580,00	580,00

*Os rendimentos auferidos pelos dois funcionários da K..., no período de 01.10.2017 a 30.09.2018, resumidos no quadro anterior, não se afiguram coerentes com as exigências ao nível das competências necessárias a quem fosse intermediar os negócios principais subjacentes às comissões faturadas e aos serviços de "(...) engenharia, consultoria para concursos e orçamentos no âmbito do projeto ... .*

*Os valores processados serão coerentes com funções administrativas, que se consideram com relevância no âmbito da atividade exercida pela K... (imobiliária), inerente ao controlo e gestão de rendas de imóveis, nomeadamente: emissão das faturas, controlo de recebimentos, etc.*

25.

*Face aos demais factos verificados e aos elementos analisados, conclui-se que a K... não evidencia ter possuído, no período em que terão ocorrido as negociações referentes a esta intermediação e a esta prestação de serviços, recursos humanos com competências para o efeito, nomeadamente capacidade técnica para desenvolver tais tarefas (intermediação em nome da A... e prestação de serviços de engenharia e consultoria).*

*Afigura-se que, tal como descrito para a J..., a intermediação e a prestação de serviços descritos na fatura emitida, associada aos contratos celebrados entre a A... e a K..., apenas poderiam ter sido realizados pelos seus administradores B... e O... .*

### III.5.3 - Operações a jusante e a montante

*No quadro seguinte resumimos os valores das transmissões e das aquisições relevadas no sistema e-fatura, com referência aos anos de 2018, 2019, 2020 e 2021 (até 31.05.2021).*

**Quadro n.º 15**

DESCRIÇÃO	Bases Tributáveis			
	2018	2019	2020	2021
TRANSMISSÕES	1.025.624,05	636.004,57	675.239,26	350.476,64
AQUISIÇÕES	820.552,48	637.313,83	1.059.183,40	1.125.582,23
DIFERENÇA	205.071,57	-1.309,26	-383.944,14	-775.105,59

*A questão da proporcionalidade entre as transmissões e as aquisições, não se verifica na esfera da K..., ao contrário do verificado na esfera da J..., L... e M..., em virtude de aquela possuir uma atividade efetiva, conexas com arrendamento e cedência de espaço, no âmbito da qual obteve rendimentos e suportou gastos. No presente relatório assume relevância a capacidade da K..., em 2018, para prestar os serviços à A..., nos termos dos seguintes contratos celebrados entre estas;*

*> Contrato de intermediação de 02.01.2018, associado ao "projeto ...";*

26.

> *Contrato de intermediação de 06.09.2018, posteriormente objeto de cessão de posição contratual, da K... para a J..., em 02.11.2018, associado ao contrato celebrado entre a A... e a sociedade francesa BB... .*

*Analizadas as aquisições da K... relevadas no sistema e-fatura, referentes ao ano de 2018, não se identificam aquisições de serviços a terceiros para a realização destes serviços.*

#### *III.5.4 - Conclusões*

*Decorrente dos elementos expostos, verifica-se que a K..., exceção feita aos seus administradores B..., M.<sup>a</sup> O... e P... (neste último caso apenas até 05.06.2018), não possuía recursos humanos próprios e com as competências necessárias à realização dos serviços em causa, nem subcontratou, tanto quanto nos foi possível verificar, a realização dos mesmos a terceiros.*

*Acresce o já exposto no ponto III.1, que B... informou que é ele quem "consegue" os contratos com os clientes finais.*

#### *III.6 – A..., SA - NIPC: ...*

##### *III.6.1 - Capacidade instalada*

*Face ao exposto nos pontos anteriores, concretamente o recurso da A... a prestações de serviços alegadamente realizadas pelas sociedades J..., K..., L... e M..., ao nível a que ascende o referido recurso, entende-se necessário proceder à análise da capacidade instalada da A... em contrapartida da capacidade instalada destas quatro entidades citadas.*

##### *a) Recursos humanos próprios - pessoal*

Com referência aos anos de 2018, 2019 e 2020, a A... declarou nas Declarações Anuais entregues integrantes das Informações Empresariais Simplificadas (IES-DA), ter ao seu serviço 354, 427 e 430 funcionários, respetivamente (inferindo-se que em 2021 o número de funcionários será próximo dos anos anteriores), funcionários que acarretaram para a A... os gastos com pessoal que resumimos no quadro seguinte.

**Quadro n.º 16**

Ano	Gastos com Pessoal
2018	10.490.848,80
2019	7.120.568,93
2020	8.441.962,45

Estes funcionários com as suas diferentes qualificações, em conjunto com os administradores da mesma, dotaram a A... de recursos humanos e técnicos que lhe conferiram a capacidade de obter os contratos cujas comissões de intermediação estão em causa no presente relatório, bem como de executar os serviços associados.

Em contraponto encontram-se os fornecedores J..., K..., L... e M... que, excetuando os seus administradores/gerentes, incluídos nos recursos humanos da própria A... (e no caso da M... excetuando os serviços relativas ao contrato celebrado com a T... em 01.02,2019 e com a EE...), não possuíam outros recursos humanos próprios ou de terceiros para desenvolver esses mesmos serviços.

No que concerne à K... reitera-se o já vertido no presente relatório, que os dois funcionários que dispunha à data das operações em causa estariam afetos à atividade de arrendamento prosseguida pela mesma com toda a carga administrativa de gestão diária, faturação, cobrança.

III.7 - Análise às faturas emitidas pela J..., K..., M... e L... em nome da A...

28.

*Para uma melhor perceção dos factos em apreciação, resumem-se nos quadros patentes no Anexo 1 como "Doc\_011", bem como nos diagramas patentes nos Anexos 2, 3 e 4, as relações societárias relevantes, bem como a composição dos órgãos de administração/gerência das sociedades envolvidas.*

*As faturas emitidas em nome da A..., em apreciação no presente relatório, assumem os montantes totais por entidade emitente, referidos no quadro seguinte:*

**Quadro n.º 17**

Fornecedor	BT	IVA	Totais	% s/Total da BT
J...	5.429.649,72	1.248.819,44	6.678.469,16	74,5%
K...	352.474,74	81.069,19	433.543,93	4,8%
L...	734.681,12	36.514,25	771.195,37	10,1%
M...	772.181,12	128.452,12	900.633,24	10,6%
Totais	7.288.986,70	1.494.855,00	8.783.841,70	100,0%

*As percentagens patentes no quadro anterior, não refletindo as participações que os acionistas B..., D... e C... detêm na A..., indiretamente via F..., e sendo estes administradores ou gerentes naquelas sociedades, são bastante próximas das participações no capital social;*

*> O peso dos valores faturados pela L... (10,1%), da qual D... é sócio-gerente e pela M... (10,6%), da qual C... é sócio-gerente, quando os sócios-gerentes destas detêm 7,5% do capital social da F... , que por sua vez detém 100% do capital social da A...;*

*> D... e C... (sócios-gerentes da L... e da M... respetivamente) detêm exatamente a mesma percentagem (7,5%) do capital social da F... (detentora de 100% do capital social da A...), pelo que a quase total conformidade/correspondência dos montantes das faturas emitidas pelas mesmas para a A..., como se analisa pormenorizadamente no ponto seguinte, não deriva de qualquer coincidência, estatística, económica e racionalmente inexplicáveis, mas sim do nexos causais para a existência das mesmas e que deriva apenas do seu objetivo - gerar exfluxos na esfera patrimonial da A...;*

> Igualmente o peso dos valores faturados pela J... e K..., no seu conjunto (79,3%), em nome da A..., quando o capital social detido por B... (70%) e duas das suas filhas (10%) na F... é de 80%, que representa igual percentagem detida indiretamente na A... .

> A J... e a K..., administradas por B..., são detidas a 100% pela sociedade N..., cujo capital social é detido por duas filhas de B..., (distintas das que são detentoras de Capital Social da F...).

### III.7.1 - Análise conjunta às faturas emitidas pela M... e L...

Em acréscimo ao exposto no ponto anterior, já de si importante para a correta aferição dos negócios conexos com os negócios principais realizados pela A..., afigura-se necessário verter os factos e indícios verificados, numa análise agregada das faturas emitidas pela L... e pela M... para a A... .

No âmbito desta análise resumimos no quadro patente no Anexo 1 como "Doc\_012", as faturas emitidas pela M... e pela L... para a A..., durante os anos de 2018, 2019, 2020 e 2021.

Na análise realizada, verifica-se que a L... e a M... atuam de forma similar, faturando na sua quase globalidade exatamente os mesmos montantes, independentemente do negócio ou operação subjacente a que alegadamente estão associadas as faturas, como se demonstra:

> Doze situações/operações, em que para cada fatura emitida pela M... para a A... existe uma fatura emitida pela L... para a A..., no mesmo montante;

> Duas situações/operações, em que para duas faturas emitidas da M... para a A..., existe uma fatura emitida pela L... para a A..., no exato montante agregado das primeiras;

> Existência de apenas uma fatura emitida pela M... e uma fatura emitida pela L..., que não têm a correspondência em valor;

*No período analisado de quatro anos (2018 a 2021), estas duas entidades emitiram para a A..., um total de 32 faturas (15 pela L... e 17 pela M...);*

*> A correspondência entre o valor das faturas emitidas pela L... com o valor das faturas emitidas pela M... ocorre, sem que estejam muitas das vezes em causa o mesmo negócio.*

*Assim, relativamente às faturas emitidas pela M... e pela L..., tendo em consideração os factos verificados, nomeadamente a total coincidência do valor dos serviços faturados, mesmo quando aquelas faturas se referem a diferentes negócios, existem fortes indícios de que a sua emissão resulta de uma prática concertada e programada de forma a suportarem os exfluxos financeiros que efetivamente ocorrem da A... para estas duas sociedades.*

### *III.7.2 - Análise conjunta às faturas emitidas pela J... e K...*

*A realidade descrita no ponto anterior será extensível às faturas emitidas pela J... e pela K... em nome da A..., em virtude do peso dos valores totais faturados (79,3%), pela mesma lógica de raciocínio, resultar do facto de B... e duas das suas filhas deterem, indiretamente, 80% do capital social da A...*

.

### *III.8 - Análise de contratos celebrados pela A...*

*Nos pontos seguintes expõem-se factos adicionais que, conjugados com o exposto anteriormente, resultam em fortes indícios de que os contratos celebrados entre a A... e as sociedades J..., L..., M... e K... (no caso desta parcialmente) e as respetivas faturas, mais não são do que a "criação" de um circuito documental com o único objetivo de justificar o subsequente circuito financeiro, associados aos exfluxos de meios financeiros da esfera patrimonial da A... para a esfera patrimonial destas quatro sociedades.*

*Esta conclusão resulta de uma análise agregada de todas as situações/operações em causa e no circuito financeiro subsequente, identificando-se um sentido/objetivo intrínseco aos contratos e respetivas faturas, mas que não apresentam uma racionalidade económica.*

*Analisar-se-ão pormenorizadamente os negócios que envolvem estas quatro sociedades, análise agregada por negócio principal (negócios entre a A... e os seus clientes) e que se identificam de seguida, apresentando-se as várias incongruências que, conjugadas com os demais factos expostos no presente relatório, fundamentam as conclusões descritas relativamente às operações tituladas pelas faturas em causa:*

*> Contrato celebrado em 26.04.2018 entre a A... e a sociedade Empresa de Z...);*

*> Contrato de prestação de serviços celebrado em 01.06.2020 com a J..., relativo à execução das seguintes obras do cliente Z..., "(...) Emergency Programme, Lot 1 - ... Project e Emergency Programme, Lot 1 - ... Project (...)*

*> Memorando de entendimento celebrado em 02.12.2020 com a J..., referente à prospeção e Intermediação no contrato de prestação de serviços celebrado entre a A... e a Z... (segundo o referido memorando de entendimento);*

*> Contrato celebrado em 06.09.2018 entre a A... e a sociedade BB... (BB...);*

*> Contrato celebrado em 08.01.2018 entre a A... e a T...;*

*> Contrato celebrado em 01.02.2019 entre a A... e a T...;*

*> Contrato celebrado em 01.02.2019 entre a A... e a sociedade Francesa GG...;*

*> Memorando de entendimento com a M... referente à prestação de serviços de recuperação de créditos, bem como à negociação de novos negócios relativo ao cliente HH... (UK) Ltd;*



- 
- > *Três contratos celebrados eletronicamente nos dias 08, 09 e 10 de dezembro de 2020 (doravante considerados como celebrados na data da última assinatura - 10.12.2020) entre a A... e a II..., Unip., Lda, NIF ... (estes dois em consórcio na função de prestadores de serviços) com três sociedades pertencentes ao Grupo JJ..., Lda, NIF..., contratos que têm subjacente a construção da linha de tensão extra alta e da subestação de tensão extra alta 30/400KV (de ligação da central fotovoltaica);*
  - > *O primeiro contrato referente à construção de duas das infraestruturas atrás mencionadas (subestação e linha de tensão extra alta) perto da ... no Distrito de Lisboa (...) à sociedade KK..., Unip., Lda, NIF..., no montante de € 8.697,781,69 (IVA excluído);*
  - > *O segundo contrato referente à construção da subestação perto ... no Distrito de Portalegre (...), com a sociedade LL..., Unip., Lda, NIF ..., no montante de € 7.061.679,92 (IVA excluído);*
  - > *o terceiro contrato referente à construção da subestação de KK... com a sociedade MM..., Unip., Lda, NIF..., no montante de € 5.727.800,40 (IVA excluído);*
  - > *Contrato celebrado em 01.06.2020 com a J... respeitante à angariação de novos clientes e prospeção de novos mercados e áreas de negócio, nomeadamente na área dos estaleiros navais;*
  - > *Contrato celebrado em 31.07.2020 com a sociedade NN...;*
  - > *Contrato celebrado em 10.08.2020 com a M... referente a consultoria na área económica financeira para a avaliação e aquisição da empresa OO..., Lda, NIF ...;*
  - > *Contrato celebrado em 18.12.2019 entre a A... e a EE...;*
  - > *Intermediação realizada pela J... relativamente às aquisições a realizar pela A... aos fornecedores na África do Sul.*

*III.8.1 - Contrato celebrado em 26.04.2018 entre a A... e a Z..., EP (Z...)*

---

*Em 26.04.2018 a A... celebrou com a Z..., EP (Z...), sociedade de direito moçambicana, um contrato relativo a serviços de construção, reabilitação e expansão de infra-estruturas elétricas no montante de 162 milhões de dólares, que se junta no Anexo 1 como "Doc\_013", e ao qual estão associados os seguintes contratos/operações:*

*> Em 29.03.2018 a A... celebrou um "Contrato de Intermediação Internacional de Negócios" com a M... que se junta no Anexo 1 como "Doc\_014". conducente à concretização do contrato celebrado em 26,04.2018 com a Z..., pelo qual a M... receberia a quantia de € 40.134,20:*

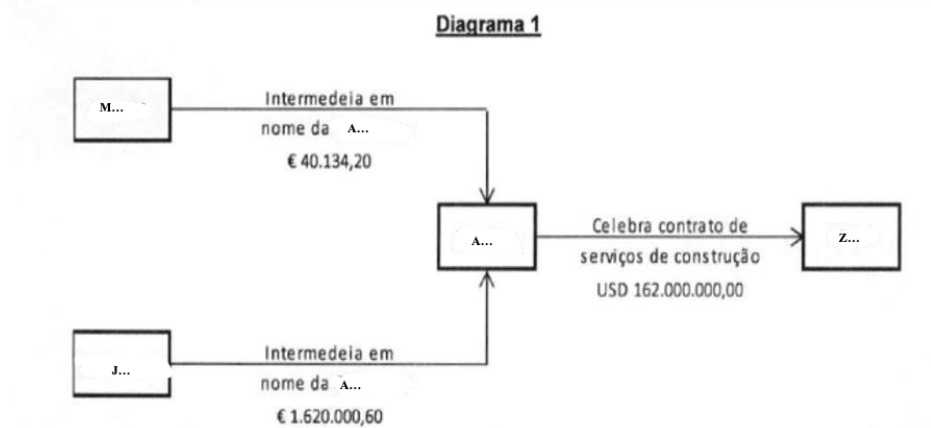
*> Em 31.10.2018 a A... celebrou um outro "Contrato de Intermediação Internacional de Negócios" com a J..., que se junta no Anexo 1 como "Doc\_015", conducente à concretização do contrato com a Z..., pelo qual a J... receberia a quantia de € 1.620.000.60;*

*> Em ambos os contratos consta que "(...) intermediou a celebração do contrato referido no considerando anterior, tendo despendido várias horas de trabalho, participado em várias reuniões, contactado diversas entidades e encetando variadas diligências com vista à concretização e formalização desse contrato, o que conseguiu existência de dois intermediários, a atuarem em nome da A..., com referência ao mesmo cliente e ao mesmo negócio, em que ambos são remunerados pela concretização do negócio, é uma situação inverosímil, sendo apenas explicável pelo facto de que estes dois intermediários apresentam acionistas/sócios e administradores/gerentes em comum com a A... e com a F... (sociedade detentora daquela) e/ou familiares destes, cf. quadros resumo patentes no "Doc\_011" do Anexo 1 e nos Anexos 2 e 4.*

*Afigura-se ainda mais estranho, as datas de celebração dos contratos e de emissão das faturas;*

- > O contrato de intermediação entre a A... e a M... foi celebrado em 29.03.2018, embora a fatura associada apenas tenha sido emitida em 06.05.2019;
- > O contrato entre a A... e o seu cliente Z... foi celebrado em 26.04.2018;
- > O contrato entre a A... e a J... foi celebrado em 31.10.2018, seis meses após a celebração do negócio a que está associada a intermediação, e à data da qual a J... inexistia juridicamente.

No diagrama seguinte representamos a situação verificada em termos de circuito documental relativamente às intermediações no negócio com a Z... ora identificadas.



Representado o circuito documental no diagrama anterior, no quadro seguinte identificam-se as faturas emitidas pela J... e pela M... em nome da A..., com referência à intermediação destas no contrato celebrado entre a A... e a Z... .

**Quadro n.º 18**

Fornecedor	Fatura			Valores		
	N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
J...	2018/1	01-11-2018	Comissão de intermediação	783.000,00	180.090,00	963.090,00
J...	2019/1	03-05-2019	Comissão de intermediação	369.731,60	85.038,27	454.769,87
J...	2019/2	02-07-2019	Comissão de intermediação	467.269,00	107.471,87	574.740,87
M...	2019/2	06-05-2019	Comissão de intermediação	40.134,20	9.230,87	49.365,07
Totais				1.660.134,80	381.831,01	2.041.965,81

### *III.8.1.1 - Intermediação realizada pela M...*

*No que respeita ao contrato celebrado entre a A... e a M... ("Doc\_014" do Anexo I) verificam-se os seguintes factos:*

*> O contrato menciona que a M... intermediou a celebração do contrato referido no considerando anterior, tendo despendido várias horas de trabalho, participado em várias reuniões, contactado diversas entidades e encetando variadas diligências com vista à concretização e formalização desse contrato, o que conseguiu (...)*

*Na cláusula primeira é estipulado que a remuneração da M... é de € 40.134.20, não se encontrando prevista a fórmula de cálculo deste valor. Em outros contratos celebrados pela A..., relativos a comissões de Intermediação, o valor da mesma é definido em percentagem do preço global fixado no contrato subjacente entre a A... e o seu cliente;*

*O montante desta comissão foi faturado à A... através de uma única fatura, emitida apenas em 06.05.2019, um ano após a celebração do contrato entre a A... e o seu cliente e como tal ao momento em que o serviço teria sido prestado;*

*> No conjunto dos contratos de comissão analisados no presente relatório, este é o único celebrado em data anterior à celebração do negócio principal, situação condizente com as práticas normais de mercado, pois pelas regras do senso comum atendíveis por um qualquer cidadão, uma entidade que vai realizar uma intermediação de negócio, fixa previamente o preço, e assim salvaguarda os seus interesses, em caso de desfecho positivo da mesma (concretização do negócio).*

*> Na identificação dos outorgantes, identifica como segundo outorgante a M..., contudo no considerando B), no final da primeira página do contrato, o mesmo menciona a J... como segundo outorgante. Facto que demonstra as fortes relações existentes entre todas as sociedades envolvidas em análise no*

*presente relatório e que aponta para uma administração/gerência centralizada simultaneamente acrescentando um carácter dúbio quanto à data da celebração patente no mesmo 29.03.2018, pois é inverosímil um contrato celebrado nessa data mencionar a J..., sociedade apenas foi constituída em 23.10.2018, com apresentação na CRC em 24.10.2018 e publicação 25.10.2018;*

*> Relativamente ao preço da comissão de intermediação e admitindo como reais os contratos intermediação celebrados, verifica-se que o valor da comissão atribuída à M... (€ 40.134,20) é muito dispar do valor da comissão atribuída à J... (€ 1.620.000,60), aproximadamente 40 vezes o da comissão da M...;*

*> Acresce a este facto, que já anteriormente à própria constituição da J... esta intermediação estaria a ser alegadamente realizada pela M..., que de resto conseguiu obter o negócio para A..., cf. o contrato entre a mesma e a A... claramente refere (e aqui repetimos o já exposto intermediou a celebração do contrato referido no considerando anterior, tendo despendido horas de trabalho, participado em várias reuniões, contactado diversas entidades e encetando variadas diligências com vista à concretização e formalização desse contrato, o que conseguiu Ora contrato foi "conseguido" pela M... em data anterior, não existia qualquer razão, relativamente negócio com a Z..., para a celebração do contrato entre a A... e a J... .*

*Relembra-se o já referido no ponto III.7.1 e resumido no quadro patente no Anexo 1 como "Doc relativamente às "coincidências" nos valores faturados pela L... e pela M... à A..., referindo que concerne ao caso em análise no presente ponto:*

*> Que a M... emitiu para a A..., em 06.05.2019, a fatura "2019/2" no montante de € 40.134,20 (sobre o qual liquidou IVA à taxa legal) e a L... emitiu, em 03.05.2019, também para A... e também no montante de €*

37.

40.134,20 (sobre o qual liquidou IVA à taxa legal), a fatura "2019 respeitante, segundo a mesma, à prestação de serviços no âmbito do contrato celebrado entre A... e a T... em 01.02.2019 (contrato adiante analisado no ponto III.8.6);

> Desta coincidência entre os valores faturados à A... pela M... e pela L... mesmo quando as faturas se referem a diferentes negócios, resultam fortes indícios de que as operações tituladas pelas faturas da L... e da M... não respeitam a gastos / "inputs" em que A... necessitasse de incorrer para obter rendimentos / "outputs", inferindo-se que as mesmas respeitam a uma prática concertada que terá como único objetivo - gerar exfluxos financeiros A... para estas duas sociedades, sensivelmente nos mesmos montantes.

Recorda-se a inexistência por parte da M... de recursos humanos próprios, para além do sócio-gerente C... e concomitantemente a inexistência de evidência de subcontratação de qualquer entidade que pudesse ter realizado a intermediação em nome da M... .

Sucedo que C... (sócio-gerente da M...) é também administrador da A... e administrador e acionista da F... e, em ambas as situações, o início daquelas funções ocorreu em data anterior ao início do exercício da função de gerente da M... .

Assim, e destes factos, a intermediação da M... afigura-se inverosímil e desprovida de qualquer sentido, pois a atuação de C... nesta intermediação corresponderia ao desempenho da sua função de administrador da A..., no cumprimento dos deveres de cuidado e lealdade para com a A..., conforme se encontram legalmente estipulados no artigo 64º do Código das Sociedades Comerciais (CSC).

Nos termos deste preceituado legal, enquanto administrador da A..., C... está incumbido da obrigação de servir e satisfazer os interesses desta sociedade a todo o tempo, empregando, nesse mesmo âmbito a diligência de um gestor criterioso e ordenado e não, em contradição com estes princípios, atuando

*"contra" os interesses da A..., na qual gera um gasto desnecessário, assumindo um negócio a título particular e descurando as funções que lhe estão cometidas e que dele se esperam enquanto administrador daquela. Acresce ao exposto, o que nos foi transmitido verbalmente por B..., em reunião do dia 16.06.2021, que é ele, B..., quem consegue os contratos, descartando intermediações realizadas por terceiros.*

### *III.8.1.2 - Intermediação realizada pela J...*

*No que respeita ao contrato celebrado entre a A... e a J..., em 31.10.2018 (Anexo 1 "Doc\_015"), verificam-se os seguintes factos, indiciadores de que o contrato e as faturas associadas ao mesmo tiveram como objetivo apenas o gerar de exfluxos financeiros na A...;*

*> O mesmo menciona que a J... "(...) intermediou a celebração do contrato referido no considerando anterior, tendo despendido várias horas de trabalho, participado em várias reuniões, contactado diversas entidades e encetando variadas diligências com vista à concretização e formalização desse contrato, o que conseguiu (...)*

*> Na cláusula primeira é estipulado que a remuneração da J... é de € 1.620.000,60, correspondente a 1% do preço global fixado no contrato entre a A... e o seu cliente Z..., montante que foi faturado à A... através das três faturas, cujas cópias estão incluídas no Anexo 1 como "Doc\_004". Atendendo ao valor do contrato celebrado pela A... com o seu cliente Z... (162.000.000 USD), a remuneração da alegada intermediação da J... seria de 1.620.000,60 USD, correspondente a 1% do valor do contrato principal, que por via da paridade entre o euro e o dólar não corresponderá a € 1.620.000,60. Realizando a conversão com a taxa de câmbio do dia 31.10.2018 (data em que o contrato foi celebrado e no qual foi realizada a conversão em euros - Anexo 1 "Doc\_015"), extraída do sítio da Internet do Banco de Portugal <https://www.boortugal.pt>*

---

*cambio?mlid=828 (1 € = 1,1318 USD ou 1 USD =€ 0.883548, valor arredondado), a comissão correspondente a 1% do valor do contrato principal seria de € 1.431.348,29, verificando-se que a diferença associada a este erro é de € 188.652,31;*

- > É improvável que a J..., constituída em 24.10.2018, tenha realizado a intermediação do contrato entre a A... e a Z..., celebrado em 26.04.2018, pois as negociações terão ocorrido num período seguramente anterior a 26.04.2018;*
- > O contrato de sociedade da J..., que se junta no Anexo 1 como "Doc\_016", não prevê a assunção do negócio por parte desta, como seria de esperar face ao estatuído nos artigos 5º e 19º ambos do CSC;*

*Em termos de recursos humanos próprios, recorde-se que a J... não possuiu, no ano a que respeita a intermediação, qualquer funcionário a que acresce o facto de, analisado o sistema e-fatura, não se identificar qualquer evidência do recurso a subcontratos para a realização da intermediação.*

*A intermediação titulada pelo contrato celebrado entre a A... e a J..., apenas poderia ter sido assumida por B..., no exercício das suas funções de gerente da J... .*

*III.8.1.3 - Conclusão relativa às operações conexas ao contrato celebrado com a Z... em 26.04.2018*

*Na análise realizada aos contratos celebrados entre a A... e as sociedades M... e J..., relativos à intermediação no contrato celebrado entre a A... e a Z..., de 26.04.2018, e às faturas emitidas em função desses contratos, verificaram-se os factos e situações expostas, que resumimos de seguida:*



- 
- > *A existência de duas entidades (M... e J...) a intermediar o mesmo negócio, mostra-se inverosímil, ainda mais tendo em consideração a identidade dos órgãos sociais das entidades intervenientes;*
  - > *A desnecessidade da existência de contrato com a J... e subsequentemente da respetiva comissão, em virtude de alegadamente já existir para este negócio uma intermediação bem-sucedida realizada pela M... (sem prejuízo da conclusão extraída relativamente à mesma);*
  - > *A evidente discrepância entre o preço da intermediação acordado e pago à M... e à J..., sem justificação para tal;*
  
  - > *O erro na determinação do valor do serviço da J..., prejudicial à A... em € 188.652,31, demonstrativo da falta de rigor na elaboração dos documentos, nomeadamente do contrato de intermediação em que se fixa o valor do serviço em 1% do valor do negócio, com a conversão de dólares em euros, sem atender à taxa de câmbio em vigor entre aquelas moedas;*
  - > *A intermediação foi assegurada por C..., em nome da M..., e por B... em nome da J..., dada a inexistência de outros funcionários ou subcontratação externa, contudo aqueles eram à data dos factos, e são atualmente, administradores da A... e da F..., pela qual auferem remuneração;*
  - > *Sendo o serviço assegurado por C... e B..., atendendo ao cargo de administradores que ambos detêm na A... e face aos critérios de racionalidade económica e ao dever de lealdade preceituado no artigo 64º do CSC, a atuação dos mesmos ocorreu ou deveria ter ocorrido, no âmbito das suas atribuições como administradores da A...;*
  - > *Da improbabilidade da J... ter intermediado ou realizado qualquer diligência em data anterior à sua constituição, pois caso o tivesse feito, de acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 19º do CSC, a assunção pela sociedade de direitos e obrigações emergentes de negócios jurídicos concluídos antes do ato de constituição sucede com a especificação e*

*expressa ratificação dos mesmos no registo definitivo da sociedade, o que não se verificou.*

> *Da evidente concertação em termos de facturação entre a M... e a L..., como exposto no ponto III.7.1, que objetivamente indicia que as faturas são emitidas e os preços das mesmas são fixados por outros motivos que não as subjacentes a qualquer um dos negócios descritos nas mesmas;*

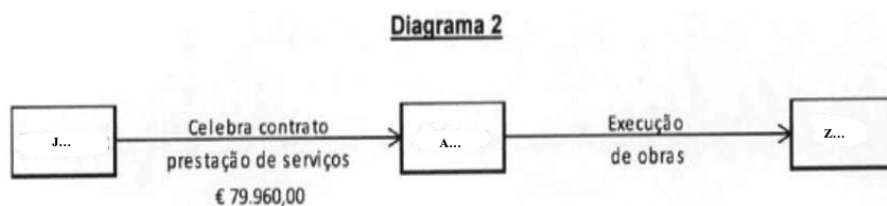
*Assim, afigura-se objetivo concluir que os contratos entre a A... e as sociedades M... e J..., bem como as faturas emitidas por ambas para a A... em função desses contratos, visaram apenas titular o exfluxo financeiro ocorrido na esfera patrimonial da A... e subsequente influxo financeiro na esfera patrimonial da M... e da J... .*

*III.8.2 - Contrato de 01.06.2020 celebrado entre a A... e a J...*

*Em 01.06.2020 a A... celebrou com a J... um contrato de prestação de serviços, que se junta no Anexo 1 como "Doc\_017", relativo à execução das seguintes obras do cliente Z...:*

- > *"(...) EmergencyProgramme, Lot 1 - ... Project*
- > *Emergency Programme. Lot 1 - ... Project*

*No diagrama seguinte representamos a situação verificada em termos de circuito documental relativamente à aquisição de serviços contratados à J..., com referência a serviços a executar em obra contratada pela Z...*



---

*Relativamente a este contrato celebrado entre a A... e a J... verificaram-se os seguintes factos:*

*> O mesmo respeita à contratação de serviços conexos com apoio logístico, fiscalização de embarques, agendamento de transportes marítimos, aéreos e terrestres em Moçambique a vigorar no período de 01.06.2020 a 31.12.2020;*

*> A J.. em contrapartida dos serviços prestados auferiu do montante de € 79.960,00 a que acresce IVA à taxa normal (€ 18.390,80), de que resultou a emissão da sua fatura FA 2020/2, de 18.06.2020, no valor total de € 98.350,80;*

*> A J... não dispôs no período de vigência do contrato, 01.06.2020 e 31.12.2020, de qualquer funcionário que pudesse realizar as prestações de serviços em causa;*

*> Concomitantemente não há qualquer evidência da subcontratação de terceiros pela J... para a execução / realização dos serviços em causa;*

*> Não tendo a J... qualquer funcionário nem tendo subcontratado a realização desses serviços a terceiros, para a realização das mesmas restaria apenas o seu gerente, B..., inferindo-se, através de critérios lógicos e de razoabilidade, que dado o tipo de serviços em causa, não foi nem seria o gerente da J... a assegurar a sua realização face à natureza daqueles - apoio logístico, fiscalização de embarque, agendamento de transportes marítimos, aéreos e terrestres em Moçambique;*

*> Não há qualquer razão válida para que, uma entidade que, no ano de 2020, dispunha de aproximadamente 430 funcionários, subcontrate a realização destes serviços a uma entidade que conhece e que não possui qualquer funcionário – a J...;*

*> Apenas B... poderia ter realizado os serviços contratados, por força da falta de outros recursos na J... . Contudo, este era administrador da A... e face ao dever de lealdade legalmente estatuído, a sua atuação ocorreria no âmbito destas suas atribuições. A A... teria o negócio em causa sempre*

43.

*assegurado, pois em última instância teria sido sempre o seu administrador a "obtê-lo".*

*Face ao exposto, resulta que estes gastos não eram necessários à obtenção de rendimentos, implicando a desconsideração dos mesmos nos termos do artigo 23º do CIRC, bem como a desconsideração do IVA suportado deduzido nos termos do artigo 20º do CIVA a contrário.*

*III.8.3 - Memorando de entendimento celebrado em 02.12.2020 entre a A... e a J... referente à prospeção e intermediação em contrato celebrado com a Z...*

*Em 02.12.2020 a A... celebrou com a J... um memorando de entendimento, que se junta no Anexo I como "Doc\_018", segundo o qual esta última "(...) encetou diligências várias no sentido de dar a conhecer o trabalho da A... em Moçambique e, em resultado desse trabalho, fez a prospeção no mercado e, depois, intermediou, assessorou e negociou, em representação da A..., a celebração do contrato de prestação de serviços na modalidade de empreitada no regime de preço global e de compra e venda de equipamentos entre a Z..., EP (Z...), tendo por objeto a reabilitação da rede elétrica em Moçambique, que a A... tem presentemente em execução nesse país.*

*Analísado aquele memorando de entendimento, bem como os demais factos e situações conexas com o mesmo, verificou-se que;*

*> A A... acordou pagar à J... por estes serviços a quantia de €973.231,09 a título de compensação pelo trabalho desenvolvido, que se entende, pelo atrás transcrito, respeitar à prospeção e posterior intermediação de negócio entre a A... e a Z...;*

*> Que a J... faturou à A... o montante de € 973.231,09, a que acresceu IVA à taxa de 23% (€223.843,15), através da fatura "FT 2021/5", de*

44.

---

02.02.2021, pelo valor global de € 1.197.074,24, que está patente no "Doc\_004" do Anexo I.

Solicitado à A... a apresentação do contrato celebrado com o cliente Z..., associado a esta intermediação da J..., por correio eletrónico de 30.11.2021, que se junta no Anexo 1 como "Doc\_019", aquela informou que "(...) não existe outro contrato com a Z... além do assinado anteriormente. Existiu a intermediação entre a PJ... e os nossos fornecedores de África do Sul de modo a maximizar a margem nas compras obrigatórias nesse país. De momento temos dois fornecedores com encomendas de 3,9 milhões de dólares. Por todas as diligências, junto dos nossos fornecedores, foi atribuído à J... uma comissão de 973.231,09 €.

Relativamente a este memorando de entendimento e às faturas subjacentes emitidas pela J... para a A..., refere-se que:

- > Não se apresenta credível que a J... tenha encetado como refere o memorando "(...) diligências várias no sentido de dar a conhecer o trabalho da A... em Moçambique e, em resultado desse trabalho, fez a prospeção no mercado e, depois, intermediou, assessorou e negociou, em representação da A... pois entre a Z... e a A... já existia um forte relacionamento comercial e canais de comunicação, resultando comercial e economicamente desnecessário que a A... recorresse à J... para que um seu cliente conhecesse o seu trabalho.
- > Afigura-se que o memorando de entendimento, celebrado entre a A... e a J..., não tem subjacente a intermediação que é indicada no email de 30.11.2021, atendendo a que:
- > Segundo o memorando de entendimento a J... "(...) intermediou, assessorou e negociou, em representação da A..., a celebração do contrato de prestação de serviços na modalidade de empreitada no regime

45.

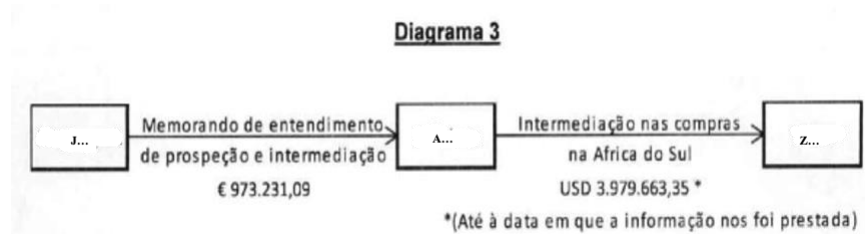
*de preço global e de compra e venda de equipamentos entre a Z..., EP (Z...)*

*> Segundo o email de 30.11.2021 ("Doc\_019" do Anexo 1), não existe outro contrato com a Z... subjacente a este memorando de entendimento e que este último corresponde à intermediação entre os J... e os nossos fornecedores de África do Sul de modo a maximizar a margem nas compras obrigatórias nesse país que não corresponde ao referenciado no memorando de entendimento.*

*> Também em termos de valor do serviço, os factos verificados se apresentam inverosímeis, pois a J... beneficiou de uma remuneração (comissão), no montante de € 973.231,09, que segundo o referido email corresponde a compras no montante de 3.979.663,35 USD (dólares Americanos).*

*Realizando a conversão com a taxa de câmbio referente ao dia 02.12.2020 (data da celebração do memorando de entendimento) extraída do sítio da Internet do Banco de Portugal - endereço Internet <https://www.bportugal.pt/taxas-cambio> (€ 1 = 1,2066 USD, a que corresponde o câmbio arredondado dólar/euro de 0,828775), a comissão que a A... acordou pagar à J... representa 29,5% das compras realizadas até à data do email [€ 973.231,09 / USD 3.979.663,4 \*0,8288)];*

*> Uma vez mais, apenas B... poderia ter realizado esta intermediação pela J..., pois a mesma não possuiu durante o ano de 2020 qualquer funcionário que a pudesse ter realizado, nem tão pouco recorreu à sua subcontratação. Contudo, não existe nenhuma razão económica para que o mesmo tenha atuado na qualidade de gerente da J... e não na função de administrador da A..., quando é esta última que tem interesse no negócio principal e era a opção mais vantajosa em defesa dos seus interesses.*



*Os factos e situações verificadas e expostas demonstram claramente que os gastos, no montante de €973.231,09, em que a A... incorreu com esta intermediação, alegadamente realizada pela J..., não eram necessários à obtenção de rendimentos, nem mesmo para garantir os mesmos, na medida em que tendo o negócio sido intermediado pelo seu administrador, B..., a A... beneficiaria do mesmo independentemente da existência ou não deste contrato com a J... .*

#### *III.8.4 - Contrato celebrado entre a A... e a sociedade BB...*

*Em 06.09.2018 a A... celebrou com a BB... (BB....) um contrato relativo à venda de ativos comerciais com condições resolutórias, no montante de € 2.281.552,00, que se junta no Anexo 1 como "Doc\_020".*

*Em relação a este negócio verificaram-se os seguintes factos;*

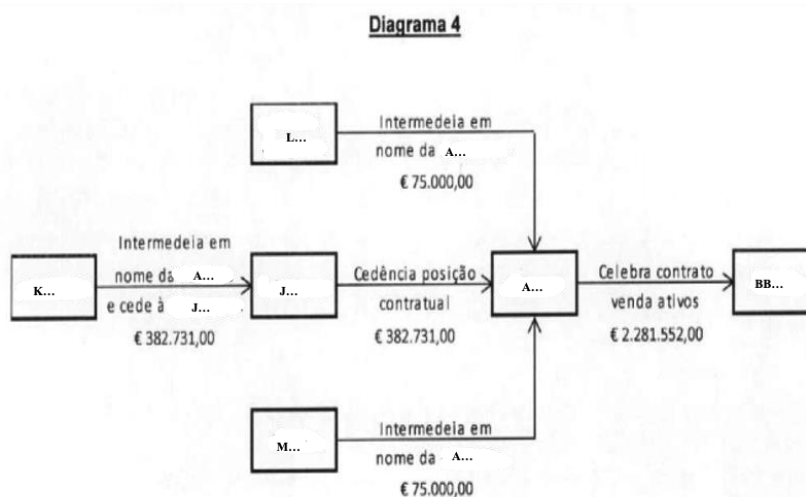
- > Na mesma data, 06.09.2018, e com referência à intermediação realizada conducente à concretização daquele contrato, a A... celebrou com a M... um "Contrato de Intermediação Internacional de Negócios", que se junta no Anexo 1 como "Doc\_021", no valor de € 76.000,00;*
- > Também em 06.09.2018, e também com referência à intermediação realizada conducente à concretização daquele contrato, a A... celebrou com a L... um "Contrato de Intermediação Internacional de Negócios", que se junta no Anexo 1 como "Doc\_022", no valor de €75.000,00;*
- > Igualmente em 06.09.2018, e ainda com referência à intermediação realizada conducente à concretização daquele contrato, a A... celebrou*

com a K... um "Contrato de Intermediação Internacional de Negócios", que se junta no Anexo I como "Doc\_023". no valor de € 382.731,00;

> Em 20.11.2018, a A...s, a K... e a J... celebraram um "Acordo de Cessão da Posição Contratual", que se junta no Anexo I como "Doc\_024", relacionado com o "Contrato de Intermediação Internacional de Negócios". Neste acordo a K... cedeu a sua posição contratual à J..., cuja constituição ocorreu em momento posterior à celebração do negócio intermediado.

> No ponto 21 do contrato celebrado entre a BB... e a A... (Anexo I "Doc\_020") consta expressamente que não existiram intermediários no negócio.

No diagrama seguinte representamos a situação verificada em termos de circuito documental relativamente às intermediações no negócio com a BB... ora identificadas, ressalvando-se que a posição da K... foi assumida, no diagrama, pela J... em 20.11.2018 (pelo acordo de cessão da posição contratual - "Doc\_024" do Anexo I).



Representado o circuito documental no diagrama anterior, no quadro seguinte identificam-se as faturas emitidas em nome da A... por estas três entidades relativas à alegada intermediação e cujas datas de emissão



(julho/2019) são muito posteriores à data do contrato principal em análise (setembro/2018).

**Quadro n.º 19**

Fornecedor	Fatura			Valores		
	N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
J...	2019/3	02-07-2019	Comissão de intermediação	382.731,00	88.028,13	470.759,13
M...	2019/3	03-07-2019	Comissão de intermediação	75.000,00	17.250,00	92.250,00
L...	2019/4	08-07-2019	Comissão de intermediação	75.000,00	17.250,00	92.250,00
Totais				532.731,00	122.528,13	655.259,13

Afigura-se uma situação inverosímil, a existência de três entidades a Intermediar em nome da A... o mesmo negócio com o cliente BB...a, até porque as três entidades intermediárias são geridas/administradas por administradores da A... (simultaneamente administradores e acionistas da F... que detêm 100% do capital social da A...) e são detidas pelos referidos administradores e/ou familiares diretos destes.

Também no que respeita ao valor das intermediações, resulta um forte indício da falta de adesão à realidade, pois considerando o valor a pagar pelas "três intermediações", obtém-se uma comissão total representativa de 23,35% (€ 532.731,00 / € 2.281.552,00) do valor do negócio intermediado.

Não será apenas o valor total do conjunto das três comissões que se apresenta sem racionalidade económica, tal sucede também individualmente, pois verifica-se um diferencial significativo entre o valor da comissão estipulada para a K... (posteriormente alvo de cessão de posição contratual em benefício da J...) e o valor das comissões estipuladas para a M... e para a L..., sendo a primeira superior às segundas em 5 vezes.

Acresce ainda o facto de os valores das comissões da M... e L... serem exatamente iguais, tal como sucede com a quase totalidade das faturas

---

*destas duas sociedades, tendo-se inclusivamente verificado que em relação a algumas faturas tal sucede independentemente do negócio a que cada uma delas respeita (faturas com montantes exatamente iguais referentes à celebração de diferentes negócios com a A...), situação que de resto foi já exposta nos pontos III.7.1 e III.8.1 e que se aborda resumidamente no ponto III.8.4.3,*

#### *III.8.4.1 - Intermediação da M...*

*No que respeita ao contrato celebrado em 06.09.2018 entre a A... e a M... ("Doc\_021" do Anexo 1) verifica-se o seguinte:*

- > O facto, estranho e inusual, de este ter sido celebrado no mesmo dia em que foi celebrado o contrato visado na intermediação, pois a alegada negociação terá ocorrido em data anterior a esta. Numa situação normal, como é inteligível pelas regras de experiência comum, nenhuma entidade intermedeia um negócio sem salvaguardar a sua posição, nomeadamente na definição, fixa ou variável, da sua retribuição no caso de eventual sucesso, o que não se verificou nesta situação, pois não existindo previamente um contrato entre a A... e a M... poder-se-ia dar o caso da M... ter desenvolvido as diligências alegadamente desenvolvidas e não ser retribuída pelo seu trabalho;*
- > A M..., e tal como nos contratos celebrados pela A... com a L... e com a K..., "... intermediou a celebração do contrato referido no considerando anterior, tendo despendido várias horas de trabalho, participado em várias reuniões, contactado diversas entidades e encetando variadas diligências com vista à concretização e formalização desse contrato, o que conseguiu (...). Numa situação normal e verosímil, bastaria uma entidade "conseguir" a intermediação, tornando desnecessária a intervenção das demais, o que não sucede na situação em apreço;*

- 
- > *A cláusula primeira estipula que a remuneração da M... é de € 75.000,00 correspondente a aproximadamente 3,25% do preço global fixado no contrato entre a A... e a BB..., exatamente a retribuição também atribuída à L..., cujo sócio-gerente detém 7,5% do Capital da F..., tal como C... sócio-gerente da M...;*
  - > *Em acréscimo, e à falta de racionalidade económica para a existência de três intermediários para o mesmo negócio, refere-se que também não se identificam razões de racionalidade económica para que dois intermediários auferam uma retribuição no montante de € 75.000,00 (M... e L...) e o terceiro Intermediário aufera uma retribuição substancial e proporcionalmente superior, no montante de €382.731,00 (K...), correspondente a mais de 5 vezes o valor auferido pelos dois outros intermediários individualmente considerados.*
  - > *No ponto 21 do contrato celebrado entre a BB... e a A... ("Doc\_020" do Anexo 1) consta expressamente que não existiram intermediários no negócio.*

*Recorda-se e dá-se como aqui reproduzido o já exposto relativamente à "coincidência" nos valores faturados pela L... e pela M... à A..., aqui se vertendo/repetindo apenas a conclusão extraída: que face aos factos verificados, nomeadamente, o número de faturas em causa, a coincidência dos valores, mesmo quando as faturas da M... e as faturas da L... se referem a diferentes negócios, está objetivamente descartada qualquer coincidência, inferindo-se de forma razoável e objetiva a existência de uma prática concertada e programada de fazer exfluir meios financeiros da A... para estas duas sociedades, sensivelmente nos mesmos montantes, indiciando que a quantificação da remuneração destas alegadas prestações de serviços foi realizada em função de outros critérios que não os económicos.*

---

*Em termos de recursos humanos, refere-se que para a M... ter capacidade para realizar a alegada Intermediação do negócio entre a A... e a BB... necessitaria de ter possuído, no período anterior e até 06.09,2018, data da celebração do contrato com a BB... ("Doc\_020" do Anexo 1), recursos humanos capazes para aquele efeito, quer os mesmos respeitassem a meios próprios ou a terceiros, o que se verifica não ser o caso:*

- > No período de 01.01.2017 a 31.12.2020, a M... não teve qualquer funcionário, como decorre da inexistência de DMR's;*
- > Concomitantemente, analisados os dados patentes no sistema e-fatura, conclui-se pela inexistência de evidência de subcontratação de qualquer entidade que pudesse ter realizado a intermediação em nome da M... documentada pelo contrato em análise ("Doc\_021" do Anexo 1) e pela respetiva fatura (FT 2019/3);*
- > A alegada intermediação apenas poderia ter sido realizada pelo sócio-gerente da M... – C...- administrador da A..., administrador e acionista da F..., situação que se afigura económica e funcionalmente inverosímil, consubstanciado nos seguintes factos;*
- > A atuação de C... corresponderia ao desempenho da sua função de administrador da A... e mesmo da F..., tendo sido inclusivamente C... que representou a A... no contrato celebrado com a BB... ("Doc\_020" do Anexo 1);*
- > A existência de três entidades a intermediar o mesmo negócio (M..., L... e K...), indicia uma estratégia de atribuição dos exfluxos gerados na esfera da A... a entidades sob o controlo de vários acionistas da F... ou de familiares destes;*
- > De acordo com a informação transmitida verbalmente por B..., principal acionista e presidente do conselho de administração da F... e que alegadamente também intermediou o negócio entre a A... e a BB..., na função de administrador da K..., é ele quem consegue os negócios com os*

*clientes por conhecer e ser conhecido no mercado, pelo que fica descartada a atuação da M... no âmbito da intermediação ora em causa.*

#### *III.8.4.2 - Intermediação da L...*

*No que respeita ao contrato celebrado em 06.09.2018 entre a A... e a L... ("Doc\_022" do Anexo 1) verificou-se o seguinte (em larga medida idêntico ao verificado relativamente à M...);*

- > O facto, estranho e inusual, de este ter sido celebrado no mesmo dia em que foi celebrado o contrato visado na intermediação, pois a alegada negociação terá ocorrido em data anterior a esta. Numa situação normal, como é inteligível pelas regras de experiência comum, nenhuma entidade intermedeia um negócio sem salvaguardar a sua posição, nomeadamente na definição, fixa ou variável, da sua retribuição no caso de eventual sucesso, o que não se verificou nesta situação, pois não existindo previamente um contrato entre a A... e a L... poder-se-ia dar o caso da L... ter desenvolvido as diligências alegadamente desenvolvidas e não ser retribuída pelo seu trabalho;*
- > A L..., e tal como nos contratos celebrados pela A... com a M... e com a K..., "... intermediou a celebração do contrato referido no considerando anterior, tendo despendido várias horas de trabalho, participado em várias reuniões, contactado diversas entidades e encetando variadas diligências com vista à concretização e formalização desse contrato, o que conseguiu (...) Numa situação normal e verosímil, bastaria uma entidade "conseguir" a Intermediação, tornando desnecessária a intervenção das demais, o que não sucede na situação em apreço;*
- > A cláusula primeira estipula que a remuneração da L... é de € 75.000,00 correspondente a aproximadamente 3,25% do preço global fixado no contrato entre a A... e a BB..., exatamente a retribuição também atribuída*

à M.... cujo sócio-gerente detém 7,5% do Capital da F..., tal como D... sócio-gerente da L...;

- > Em acréscimo, e à falta de racionalidade económica para a existência de três intermediários para o mesmo negócio, refere-se que também não se identificam razões de racionalidade económica para que dois intermediários auferam uma retribuição no montante de € 75.000,00 (M...e L...) e o terceiro intermediário aufera uma retribuição substancial e proporcionalmente superior, no montante de € 382.731,00 (K...), correspondente a mais de 5 vezes o valor auferido pelos dois outros Intermediários individualmente considerados.
- > No ponto 21 do contrato celebrado entre a BB... e a A... ("Doc\_020" do Anexo 1) consta expressamente que não existiram intermediários no negócio.

Recorda-se e dá-se como aqui reproduzido o já exposto relativamente à "coincidência" nos valores faturados pela L... e pela M... à A..., aqui se vertendo/repetindo apenas a conclusão extraída: que face aos factos verificados, nomeadamente, o número de faturas em causa, a coincidência dos valores, mesmo quando as faturas da M... e as faturas da L... se referem a diferentes negócios, está objetivamente descartada qualquer coincidência, inferindo-se de forma razoável e objetiva a existência de uma prática concertada e programada de fazer exfluir meios financeiros da A... para estas duas sociedades, sensivelmente nos mesmos montantes. Indiciando que a quantificação da remuneração destas alegadas prestações de serviços foi realizada em função de outros critérios que não os económicos.

Em termos de recursos humanos refere-se que, para a L... ter capacidade para realizar a alegada intermediação do negócio entre a A... e a BB..., necessitaria de ter possuído, no período anterior e até 06.09.2018, data

---

*da celebração do contrato ("Doc\_020" do Anexo 1), recursos humanos capazes para aquele efeito, quer os mesmos respeitassem a meios próprios ou a terceiros, o que se verifica não ser o caso*

*> Desde o início do ano de 2018 até essa data (06.09.2018) a L... apenas possuiu um funcionário, a sócia-gerente AA..., entre março de 2019 e setembro de 2019. Refira-se que ainda no mês de setembro de 2019 aquela passou a auferir rendimentos pagos por uma entidade que nada tem a ver com as empresas em análise;*

*> Concomitantemente, analisados os dados patentes no sistema e-fatura, conclui-se pela inexistência de evidência de subcontratação de qualquer entidade que pudesse ter realizado esta intermediação em nome da L... documentada pelo contrato em análise ("Doc\_022" do Anexo 1) e pela respetiva fatura (FT 2019/4);*

*Do exposto, resulta que a alegada intermediação apenas poderia ter sido realizada pelo sócio-gerente da L... – D...-, administrador e acionista da F..., situação que se afigura económica e funcionalmente inverosímil, consubstanciado nos seguintes factos :*

*> A atuação de D... na intermediação corresponderia ao desempenho da sua função de administrador da A... e mesmo da F..., nos termos do dever de lealdade previsto no artigo 64º do CSC;*

*> Repetindo o exposto no ponto anterior, e de acordo com a informação transmitida verbalmente por B..., principal acionista e presidente do conselho de administração da F... e que alegadamente também intermediou o negócio entre a A... e a BB..., na função de administrador da K..., é ele quem consegue os negócios com os clientes por conhecer e ser conhecido no mercado, pelo que fica descartada a atuação da L... no âmbito da intermediação ora em causa*

### *III.8.4.3 - Intermediação da K.../J...*

*No que respeita ao contrato celebrado em 06.09.2018 entre a A... e a K... ("Doc\_023" do Anexo 1) verificam-se os seguintes factos:*

- > Desde logo, tal como verificado e já abordado relativamente à M... e à L..., o facto inusual, de este ter sido celebrado no mesmo dia em que foi celebrado o contrato visado na intermediação, pois a K..., como outra qualquer entidade que em condições normais de mercado intermedeie um contrato ou negócio, não desenvolveria as diligências alegadamente desenvolvidas e suportaria os respetivos gastos, sem ter assegurado a determinação da retribuição, fixa ou variável, desse seu trabalho e empenho, como é inteligível para qualquer cidadão através de um raciocínio lógico, consentâneo com as regras de experiência comum;*
- > O mesmo menciona, tal como verificado nos contratos celebrados entre a A... e as sociedades L... e M..., que a K... intermediou a celebração do contrato referido no considerando anterior, tendo despendido várias horas de trabalho, participado em várias reuniões, contactado diversas entidades e encetando variadas diligências com vista à concretização e formalização desse contrato, o que conseguiu (...)*
- > Na cláusula primeira é estipulado que a remuneração da K... é de € 382.731,00 correspondente a 16,75% do preço global fixado no contrato entre a A... e a BB...;*
- > No ponto 21 do contrato celebrado entre a BB... e a A... ("Doc\_020" do Anexo 1) consta expressamente que não existiram intermediários no negócio.*

*Posteriormente, em 20.10.2018, como já referido, a posição contratual da K... neste "Contrato de Intermediação Internacional de Negócios" foi*

56.



*cedida à J..., através de um "Acordo de Cessão da Posição Contratual" celebrado entre a A..., a K... e a J... ("Doc\_024" do Anexo 1).*

*Neste acordo a K... cedeu a sua posição contratual à J..., sociedade cuja constituição veio a ocorrer após a celebração do contrato entre a A... e a BB..., sendo que não há evidência, relativamente à alegada operação, que a J... tenha respeitado o disposto nos artigos 5.º e 19º, ambos do CSC.*

*Esta cedência de posição contratual não apresenta nenhuma razão económica válida ou plausível, como analisamos mais pormenorizadamente. Contudo, atendendo a que face às datas em questão apenas a K... poderia ter intermediado a celebração do contrato entre a A... e a BB..., abordamos em primeiro lugar a intermediação daquela e de seguida a cedência da posição contratual.*

*Tendo presente que a K... não possuiu, no período em causa, pessoal que pudesse ter intermediado o negócio entre a A... e a BB..., a referida intermediação apenas poderia ter sido realizada por B... .*

*Relativamente ao seu valor, não só o preço da comissão da K... se apresenta percentualmente elevado, 16,78%, como essa situação é agravada quando considerado o total das três comissões relativas a este negócio, cifrando-se as comissões no seu total em 23,35% do valor do negócio contratualizado entre a A... e a BB...,*

*Estes valores de comissões, quer seja o valor total a pagar às três entidades, quer seja o valor individual da K..., apresentam-se elevados face à remuneração das comissões contratualizadas nos demais contratos de intermediação celebrados pela A... que analisamos.*

*Realça-se ainda, a disparidade do valor da comissão atribuído à K..., em comparação com o atribuído à L... e à M..., bem como o facto das comissões atribuídas a estas duas últimas serem do mesmo montante.*

*Esta elevada variação nos valores das comissões é também ela indiciadora de que o objetivo deste contrato, e respetivas faturas, é ode*

---

*maximizar o exfluxo de meios financeiros da esfera da A... para a M..., L... e K..., no caso desta última posteriormente cedido à J...*

*Atendendo ao exposto, conclui-se que a A... não necessitava ter celebrado o contrato de intermediação com a K..., visto que o administrador desta, B..., poderia e deveria ter procedido às negociações com a BB... no âmbito da sua função de administrador da A..., como era de resto o expectável de um administrador no cumprimento do dever de lealdade.*

*Estes gastos incorridos pela A... no âmbito do contrato de intermediação celebrado com a K..., faturados pela J... face à cedência da posição contratual, não contribuíram em nenhuma medida para a obtenção de rendimentos por parte da A..., ou para que esta garantisse de alguma forma quaisquer rendimentos, visto que:*

- > A A... teria sempre celebrado o negócio com a BB..., independentemente da existência de qualquer Intermediação por parte da K... (e também da L... e da M...), pois os seus administradores, B..., D... e C..., no desempenho das suas funções na A... teriam obtido aquele negócio;*
- > Os referidos administradores, e não fossem os seus interesses pessoais, tê-lo-iam obtido no âmbito daquela função na A... e nunca permitiriam, em defesa do interesse desta, que fossem suportados gastos de Intermediação de qualquer outra entidade, aqui se salientando o resultado destes negócios para B..., que detendo 70% do capital social da F... detentora de 100% do capital social da A... estaria diretamente com sua atuação a diminuir o seu próprio património, ao diminuir os resultados da A... neste negócio;*
- > Conclui-se que a intermediação alegadamente realizada pela K... era desnecessária, qualificação que acompanha a posterior cedência da*

---

*posição contratual, visto que no caso em concreto a mesma apenas consubstanciou/originou que o beneficiário do pagamento fosse outro que não o Inicialmente e contratualmente previsto.*

*Como resulta da cronologia dos factos, a J... não realizou qualquer tarefa/diligência tendente à intermediação do negócio entre a A... e a BB..., negócio do qual veio "apenas" a beneficiar do exfluxo financeiro, em resultado do pagamento da fatura emitida em nome da A... .*

*Em linha com o exposto, relativamente ao negócio principal celebrado entre a A... e a BB..., apresentam-se os fundamentos que nos permitem concluir pela falta de lógica comercial relativamente à cessão de posição contratual entre a K... e a J...:*

*> De acordo com o contrato de cessão de posição entre a A..., K...e J... ("Doc\_024" do Anexo 1), concretizada a alegada intermediação pela K..., esta prescinde da sua remuneração a favor da J..., sociedade que apesar de ser detida a 100% pela N..., sociedade que detém Igualmente a 100% a K..., ainda não tinha sido constituída à data da celebração do negócio principal, e muito menos à data em que as diligências conexas com a Intermediação terão ocorrido;*

*> No caso em concreto apresenta-se linear que inexistente qualquer razão económica que justifique a cessão da posição contratual por parte da K... a favor da J...;*

*> A alegada intermediação ocorreu antes da cessão de posição contratual e antes da própria constituição da J...;*

*> Através deste contrato de cessão de posição contratual, a J... adquiriu gratuitamente o direito a usufruir de uma remuneração decorrente de*

*trabalhos que a própria nunca realizou, tendo em contrapartida a K... cedido gratuitamente uma remuneração por serviços alegadamente realizados por si;*

*> Este desprendimento patrimonial demonstrado pela K... não é usual, é contrário ao normal funcionamento das sociedades e não se vislumbra no mesmo qualquer racionalidade económica.*

*III.8.4.4 - Conclusão relativa às intermediações realizadas no âmbito do negócio com a BB...*

*Relativamente à intermediação simultânea associada ao contrato celebrado entre a A... e a BB... alegadamente realizada pela ..., L... e K... (com cedência da posição contratual à J...) resulta;*

*> Que realizando um raciocínio lógico, consentâneo com as regras de experiência comum, se extrai a conclusão de que não é plausível, nem há qualquer razão economicamente válida, para que um qualquer negócio da A... com um determinado cliente esteja a ser intermediado por três sociedades distintas, K... L... e M...;*

*> As três sociedades intermediárias, são todas elas administradas/geridas por administradores da A... (B..., D... e C...), que integram o conselho de administração da mesma, bem como da F..., que detém 100% o capital social da A..., detendo aqueles diretamente 85% do capital social da F... e indiretamente 85% do capital social da A...;*

*> O capital social de cada uma das três sociedades intermediárias é detido por cada um dos três administradores atrás referidos e/ou familiares diretos destes, cf, "Doc\_011" do Anexo 1 e Anexos 2, 3 e 4;*

*> Relativamente a estes três intermediários, pela inexistência ou quase inexistência de pessoal (consoante o caso) para a realização da Intermediação e pela inexistência de subcontratação por parte das*

60.

*mesmas de entidades terceiras para a realização da intermediação do negócio entre a A... e a BB..., concluiu-se que a intermediação alegadamente desenvolvida pelas mesmas apenas poderia ter sido realizada através dos seus gerentes/administradores, B..., D... e C..., tendo sido inclusivamente este último quem representou a A... no contrato celebrado com a BB...;*

*> Dos factos expostos resulta que foram elementos do conselho de administração da A... que Intermediaram as negociações em nome da mesma, sendo que alegadamente, com base nos contratos, todos eles representavam entidades terceiras que agiam por conta da A...;*

*> A atuação destes três administradores da A... e simultaneamente administradores/gerentes dos seus três intermediários, e não fosse o objetivo de gerar exfluxos financeiros na esfera patrimonial da A..., teria ocorrido no exercício das suas funções de administradores desta e não daqueles intermediários, dando cumprimento ao dever de lealdade para com a A...;*

*> Esta intermediação, alegadamente realizada em simultâneo por estes três intermediários, teve um custo para a A... de aproximadamente 23,35% do valor total do negócio principal que intermediaram. Este valor é muito superior ao verificado nos demais contratos em análise e também ele indiciador de que a*

*intenção era provocar um exfluxo patrimonial na A... com destino a entidades controladas pelos administradores e acionistas da F... ou por familiares destes;*

*> O contrato entre a A... e a B..., no seu ponto 21, refere expressamente que aquele negócio não teve qualquer intermediário;*

*> B... Informou verbalmente, em reunião realizada nas instalações da DF Porto, que é ele quem angaria os contratos a favor da A... junto dos seus clientes, assim descartando a eventualidade de existirem outros intermediários.*

*III.8.5 - Contrato celebrado entre a A... e a T... em 08.01.2018*

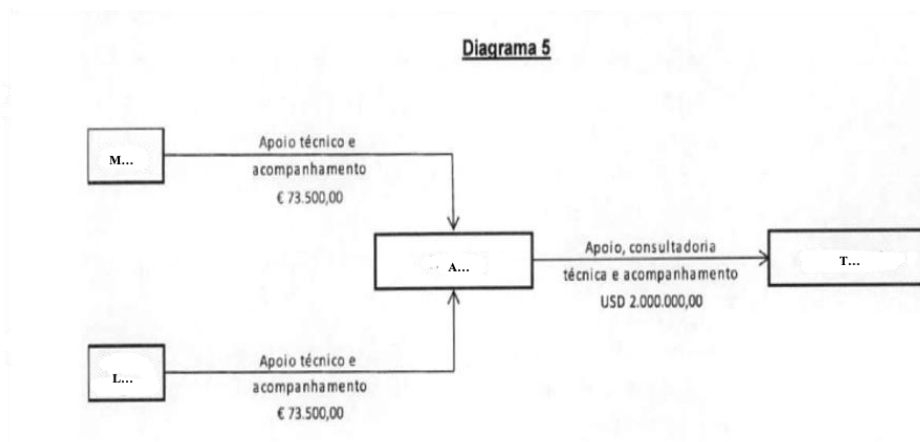
*Em 08.01.2018 a A... celebrou um contrato de prestações de serviços com a T...- NIPC;..., que se junta no Anexo 1 como "Doc\_025", pelo qual a A... se compromete a realizar os serviços de apoio, consultadoria técnica e acompanhamento na implantação da Linha de transmissão ... -...a 400Kv. desde a Subestação de ... até ao km 150, na região de ..., Angola contrato cujo preço ascende a USD 2.000,000,00,*

*Em 15.03.2018, e com referência ao contrato de prestações de serviços celebrado em 08.01.2018 entre a A... e a T..., a A... celebrou os seguintes contratos:*

*> Com a M... celebrou um contrato de prestação e serviços, que se junta no Anexo 1 como "Doc\_026", segundo o qual e pelo preço de € 73.500,00 se compromete a realizar os serviços de "(...) apoio técnico e acompanhamento na implementação das Linhas de transporte de Energia e Subestações dos Sistemas de Transporte Associados ao Aproveitamento Hidroelétrico de ..., na região de..., Angola, no âmbito da Linha ...-... a 400Kv*

*> Com a L... celebrou um contrato de prestação e serviços, que se junta no Anexo 1 como "Doc\_027", segundo qual pelo preço de € 73.500,00 se compromete a realizar os serviços de "(...) apoio técnico, consultadoria técnica e acompanhamento na implementação das Linhas de transporte de Energia e Subestações dos Sistemas de Transporte Associados ao Aproveitamento l-hidroelétrico de ..., na região de ..., Angola, no âmbito da Linha ...-... a 400Kv (...)*

*No diagrama seguinte representamos a situação verificada em termos de circuito documental relativamente às prestações de serviços conexas com este contrato com a T... .*



Representado o circuito documental identificam-se no quadro seguinte as faturas emitidas pela M... e pela L... em nome da A... com referência aos dois contratos de prestação de serviços celebrados. A descrição dos serviços nas faturas pode ser verificada na cópia destas patentes no Anexo I como "Doc\_009" e "Doc\_008". respetivamente).

**Quadro n.º 20**

Fornecedor	Fatura			Valores		
	N.º	Data	Referência	BT	IVA	Total
L...	2018/4	26-10-2018	Prestações de serviços	73.500,00	0,00	73.500,00
M...	2018/3	30-10-2018	Prestações de serviços	73.500,00	0,00	73.500,00
Totais				147.000,00	0,00	147.000,00

### III.8.5.1 – T...- NIPC: ...

Antes da análise às operações alegadamente realizadas com a L... e a M..., de forma pormenorizada, afigura-se útil proceder à identificação dos detentores do capital social da T..., bem como dos seus administradores, por forma a melhor se perceberem os relacionamentos entre as várias entidades.

O capital social da T..., segundo as IES-DA:

- > À data do contrato celebrado com a A... (08.01.2018) era detido;
- > 40% pela F..., detentora de 100% do capital social da A...;

---

> 60% pela Q..., SA (Q...), NIF ....

*A partir de 02.12.2020, passou a ser detido, segundo as IES-DA:*

> 40% pela A...;

> 10% pela F..., detentora de 100% do capital social da A...;

> 50% pela Q...

*Os administradores da T..., à data da celebração do contrato com a A... eram:*

> B..., igualmente administrador da A... administrador e principal acionista da F... e gerente da J...;

> D..., igualmente administrador da A..., administrador e acionista da F... e sócio-gerente da L..., nesta em conjunto com a sua esposa;

> PP.... NIF..., administrador da F... de 30.01.2017 a 26.02.2018 e administrador da A... de 12.12.2014 a 01.07.2017;

> QQ..., NIF ... .

*III.8.5.2 - Contrato de prestação de serviços celebrado com a M...*

*Em 15.03.2018, e com referência ao contrato de prestações de serviços celebrado em 08.01.2018 entre a A... e a T..., a A... celebrou com a M... um contrato de prestação e serviços, que se junta no Anexo 1 como "Doc\_Q26", segundo o qual e pelo preço de € 73.500,00 se compromete a realizar os serviços de "(...) apoio técnico e acompanhamento na implementação das Linhas de transporte de Energia e Subestações dos Sistemas de Transporte Associados ao Aproveitamento Hidroelétrico de ..., na região de ..., Angola, no âmbito da Linha ...-... a 400Kv*



---

*Pela prestação destes serviços a M... não fez incidir IVA. limitando-se a mencionar na fatura "(...) Não sujeito não tributado (ou similar)*

*Na mesma data a A... celebrou com a L... um contrato de prestação de serviços, ("Doc\_027" do Anexo 1) pelo qual acordou pagar exatamente o mesmo valor (€ 73.500,00), e que respeita exatamente ao mesmo objeto. O contrato com a L... apresenta em acréscimo ao texto comum, o termo "consultadoria técnica".*

*Assim, no que respeita às prestações de serviços alegadamente realizadas pela M... à A..., associadas ao contrato celebrado entre a A... e a T... em 08.01.2018, verificou-se que:*

- > Este contrato de prestação de serviços respeita aos mesmos serviços que o contrato celebrado entre a A... e a L..., e são também aqueles que a A... acordou prestar ao seu cliente T...;*
- > A M... e a L... auferiram do montante de € 73.500,00, aparentemente com referência à mesma prestação de serviços, situação que será explicada, não por qualquer razão de índole e com racionalidade económica, mas sim pelos seguintes factos;*
- > A M... ter como gerente C... e o seu capital social ser detido a 100% por este e pela sua esposa;*
- > A L... ter como gerente D... e o seu capital social ser detido a 100% por este e pela sua esposa;*
- > C... e D... serem administradores da A... e da F..., e acionistas da F..., detendo cada um deles 7,5% do seu capital social;*
- > Conforme já referido e como se pode verificar no quadro resumo do "Doc\_012", que se junta no Anexo 1, a coincidência dos valores das faturas emitidas pela M... e pela L... para a A..., mesmo quando as faturas da M... e as faturas da L... se referem a diferentes negócios, leva-nos a*

---

*concluir que está objetivamente descartada qualquer coincidência estatística, inferindo-se de forma razoável e objetiva, da existência de uma prática concertada e programada de fazer exfluir da A... para estas duas sociedades, sensivelmente os mesmos montantes;*

- > Não se identifica qualquer racionalidade económica no facto da A..., sociedade que durante o ano de 2018 possuiu, em média, 354 funcionários, subcontratar os serviços em causa à M... e que subcontratou à L..., atendendo a que:*
- > A M... não possuiu qualquer trabalhador durante os anos de 2018 e 2019, bem como não subcontratou os serviços em causa a entidade terceira, afigurando-se que apenas poderia ter prestado aqueles com recurso ao seu sócio-gerente C...;*
- > C... é administrador da A... e administrador e acionista da F... (pela qual é remunerado) e em ambas as situações desde data anterior à assunção da função de sócio-gerente da M... .*
- > A atuação de C..., e não fosse o objetivo de gerar exfluxos financeiros, teria ocorrido no exercício das funções de administrador da A, dando cumprimento aos deveres de cuidado e lealdade para com esta, estipulados no artigo 64º do CSC;*
- > A atuação de C... como gerente da M... afigura-se, económica, funcional e eticamente inverosímil e desprovida de qualquer racionalidade económica. C..., enquanto administrador da A... está incumbido de servir e satisfazer os interesses desta a todo o tempo, empregando nesse mesmo âmbito, a diligência de um gestor criterioso e ordenado e não em contradição com estes princípios atuar "contra" aquela função, obtendo vantagens económicas para a M... e descurando as funções que lhe estão cometidas e que dele se esperam enquanto administrador da A...;*
- > Acresce, que nos foi transmitido verbalmente por B..., que é ele quem consegue os contratos, assim descartando intermediações eventualmente realizadas por outras entidades.*

*Dos factos e situações verificadas e expostas no presente ponto, conclui-se que o montante de gastos incorridos pela A... documentados pela fatura "FT 2018/3" de 30.10.2018 emitida pela M... não respeitam a gastos / "inputs" em que a A... necessitasse de incorrer para obter rendimentos / "outputs", pois a realização dos serviços que aquela fatura descreve poderiam e seriam sempre realizados pelo seu administrador C..., inferindo-se com razoabilidade que as mesmas têm um único objetivo - gerar exfluxos financeiros na A... .*

#### *III.8.5.3 - Contrato de prestação de serviços celebrado com a L...*

*Em 15.03.2018, e com referência ao contrato de prestações de serviços celebrado em 08.01.2018 entre a A... e a T..., a A... celebrou com a L... um contrato de prestação e serviços, que se Junta no Anexo 1 como "Doc\_027", segundo o qual pelo preço de € 73.500,00 se compromete a realizar os serviços de "(...) apoio técnico, consultadoria técnica e acompanhamento na implementação das Linhas de transporte de Energia e Subestações dos Sistemas de Transporte Associados ao Aproveitamento Hidroelétrico de ..., na região de .... Angola, no âmbito da Linha ...-... a 400Kv (...)*

*Pela prestação destes serviços a L... não fez incidir IVA, limitando-se a mencionar na fatura "(...) Não sujeito, não tributado (ou similar)*

*Na mesma data a A... celebrou com a M..., um contrato de prestação de serviços, ("Doc\_026" do Anexo 1), pelo qual acordou pagar exatamente o mesmo valor (€ 73.500,00) e que respeita exatamente ao mesmo objeto. O contrato com a L... apresenta em acréscimo ao texto comum, o termo "consultadoria técnica".*

---

*Assim, no que respeita às prestações de serviços alegadamente realizadas pela L... à A..., associadas ao contrato celebrado entre a A... e a T... em 08.01.2018, verificou-se que:*

*> Este contrato de prestação de serviços respeita aos mesmos serviços que o contrato celebrado entre a A... e a M..., e são também aqueles que a A... acordou prestar ao seu cliente T...;*

*> A M... e a L... auferiram do montante de € 73.500,00, aparentemente com referência à mesma prestação de serviços, situação que será explicada, não por qualquer razão de índole e com racionalidade económica, mas sim pelos seguintes factos;*

*> A L... ter como gerente D... e o seu capital social ser detido a 100% por este e pela sua esposa;*

*> A M... ter como gerente C... e o seu capital social ser detido a 100% por este e pela sua esposa;*

*> C... e D... serem administradores da A... e da F..., e acionistas da F..., detendo cada um deles 7,5% do seu capital social;*

*> Conforme já referido e como se pode verificar no quadro resumo do "Doc\_012", que se junta no Anexo 1, a coincidência dos valores das faturas emitidas pela M... e pela L... para a A..., mesmo quando as faturas da M... e as faturas da L... se referem a diferentes negócios, leva-nos a concluir que está objetivamente descartada qualquer coincidência estatística, inferindo-se de forma razoável e objetiva, da existência de uma prática concertada e programada de fazer exfluir da A... para estas duas sociedades sensivelmente os mesmos montantes;*

*> Não se identifica qualquer racionalidade económica no facto da A..., sociedade que durante o ano de 2018 possuiu, em média, 354 funcionários, subcontratar os serviços em causa à L... e que subcontratou à M..., atendendo que;*

*> A L... não possuiu qualquer trabalhador durante os anos de 2018 e 2019, bem como não subcontratou os serviços em causa a entidade*

68.

*terceira, afigurando-se que apenas poderia ter prestado aqueles com recurso ao seu sócio-gerente D...;*

*> D... é administrador da A... e administrador e acionista da F... (pela qual é remunerado) e em ambas as situações desde data anterior à assunção da função de sócio-gerente da L... .*

*> A atuação de D..., e não fosse o objetivo de gerar exfluxos financeiros, teria ocorrido no exercício das funções de administrador da A..., dando cumprimento aos deveres de cuidado e lealdade para com esta, estipulados no artigo 64º do CSC;*

*> A atuação de D... como gerente da L... afigura-se, económica, funcional e eticamente inverosímil e desprovida de qualquer racionalidade económica. D..., enquanto administrador da A... está incumbido de servir e satisfazer os interesses desta a todo o tempo, empregando nesse mesmo âmbito, a diligência de um gestor criterioso e ordenado e não em contradição com estes princípios atuar "contra" aquela função, obtendo vantagens económicas para a L... e descurando as funções que lhe estão cometidas e que dele se esperam enquanto administrador da A...;*

*> Acresce, tal como já referido diversas vezes, que nos foi transmitido verbalmente por B..., que é ele quem consegue os contratos, assim descartando intermediações eventualmente realizadas por outras entidades.*

*Dos factos e situações verificadas e expostas no presente ponto, conclui-se que o montante de gastos incorridos pela A... documentados pela fatura "FT 2018/4" de 24.10.2018 emitida pela L..., não respeitam a gastos / "inputs" em que a A... necessitasse de incorrer para obter rendimentos / "outputs", pois a realização dos serviços que aquela fatura descreve poderiam e seriam sempre efetuados pelo seu administrador D..., inferindo-se com razoabilidade que as mesmas têm um único objetivo - gerar exfluxos financeiros na A... .*

*III.8.6 - Contrato celebrado entre a A... e a T... em 01.02.2019*

*Em 01.02.2019 a A... celebrou um contrato com a T..., que se junta no Anexo 1 como "Doc\_028", relativo a "(...) apoio técnico, consultadoria técnica e acompanhamento na implementação da Construção da Linha de Transporte a 60 KV, Duplo terno, entre a Subestação de ..., em ... e a Subestação de ..., bem como a reabilitação, ampliação e construção de novas redes de distribuição MT/BT/IP e ligações domiciliárias em ... cujo preço ascende a € 8.000.000,00.*

*Associado a este contrato, foram identificados os seguintes factos;*

*> Na mesma data, 01.02.2019, a A... celebrou com a J... um "Memorando de Entendimento", que se junta no Anexo 1 como "Doc\_029", no qual estipulam o preço de € 800.000,00 como remuneração de alegada intermediação, correspondente a 10% do valor do negócio subjacente.*

*> Na mesma data, 01.02.2019, a A... celebrou com a L... um contrato de prestação de serviços, que se junta no Anexo 1 como "Doc\_030", pela qual esta última prestaria (...) serviços de apoio técnico, consultadoria técnica e acompanhamento na implementação da Construção da Linha de Transporte a 60kV, Duplo terno, entre a Subestação de... em ..., e a Subestação de ..., bem como a reabilitação, ampliação e construção de novas redes de distribuição MT/BT/IP e ligações domiciliária em ... no qual estipulam o preço de € 505,000,00, sobre o qual não foi liquidado IVA, tendo inscrito a menção "(...) IVA autoliquidação.*

*> Em 02.11.2019, a A... celebrou com a M... um contrato de prestação de serviços, que se junta no Anexo 1 como "Doc\_031", pela qual esta última prestaria serviços de apoio técnico e acompanhamento na implementação da Construção da Linha de Transporte a 60kV. Duplo terno, entre a*

70.

*Subestação de ..., em ..., e a Subestação de ..., bem como a reabilitação, ampliação e construção de novas redes de distribuição MT/BT/IP e ligações domiciliárias em... no qual estipulam o preço de € 140.193,66, sobre o qual não foi liquidado IVA, tendo inscrito a menção "(...) IVA autoliquidação (...)*

*No quadro seguinte identificam-se as faturas emitidas em nome da A..., no âmbito destes três contratos*

**Quadro n.º 21**

Fornecedor	Fatura / Nota de Crédito			Valores		
	N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
J...	2019/5	20-11-2019	Comissão de intermediação	212.500,00	48.875,00	261.375,00
J...	2020/1	03-04-2020	Comissão de intermediação	200.000,00	46.000,00	246.000,00
J...	2020/4	17-07-2020	Comissão de intermediação	120.100,00	27.623,00	147.723,00
J...	2020/6	24-08-2020	Comissão de intermediação	111.503,01	25.645,69	137.148,70
J...	2020/7	03-11-2020	Comissão de intermediação	111.503,01	25.645,69	137.148,70
J...	2021/2	08-01-2021	Comissão de intermediação	44.393,98	10.210,62	54.604,60
L...	2019/2	03-05-2019	Prestações de serviços	40.134,20	0,00	40.134,20
L...	2019/6	22-11-2019	Prestações de serviços	18.750,00	0,00	18.750,00
L...	2020/1	07-04-2020	Prestações de serviços	25.000,00	0,00	25.000,00
L...	2020/3	03-07-2020	Prestações de serviços	19.248,50	0,00	19.248,50
L...	2020/4	20-07-2020	Prestações de serviços	50.000,00	0,00	50.000,00
L...	2020/6	19-08-2020	Prestações de serviços	31.443,65	0,00	31.443,65
L...	2020/7	09-11-2020	Prestações de serviços	19.248,50	0,00	19.248,50
L...	2020/8	09-11-2020	Prestações de serviços	8.605,00	0,00	8.605,00
L...	2020/9	29-12-2020	Prestações de serviços	125.006,37	0,00	125.006,37
L...	2021/2	26-01-2021	Prestações de serviços	149.987,27	0,00	149.987,27
L...	2021/4	22-04-2021	Prestações de serviços	15.000,00	0,00	15.000,00
M...	2019/5	20-11-2019	Prestações de serviços	18.750,00	0,00	18.750,00
M...	2020/1	03-04-2020	Prestações de serviços	25.000,00	0,00	25.000,00
M...	2020/5	17-07-2020	Prestações de serviços	25.000,00	0,00	25.000,00
M...	2020/6	17-07-2020	Prestações de serviços	25.000,00	0,00	25.000,00
M...	2020/7	04-08-2020	Prestações de serviços	7.946,66	0,00	7.946,66
M...	2020/8	21-08-2020	Prestações de serviços	7.946,66	0,00	7.946,66
M...	NC 2020/1	21-08-2020	Prestações de serviços	-7.946,66	0,00	-7.946,66
M...	2020/9	21-08-2020	Prestações de serviços	19.248,50	0,00	19.248,50
M...	2020/10	03-11-2020	Prestações de serviços	19.248,50	0,00	19.248,50
Totais				1.442.617,15	184.000,00	1.626.617,15

### III.8.6.1 - Intermediação realizada pela J...

*Em 01.02.2019, e com referência ao contrato celebrado na mesma data entre a A... e a T..., a A... celebrou com a J... um "Memorando de Entendimento", "Doc\_029" patente no Anexo 1, no qual foi estipulada*

---

*uma remuneração da J... no montante de € 800.000,00, que corresponde a 10% do valor do negócio subjacente.*

*Verificou-se ainda que a J... não terá alegadamente intermediado este negócio de forma direta, visto que para a realização dessa intermediação recorreu:*

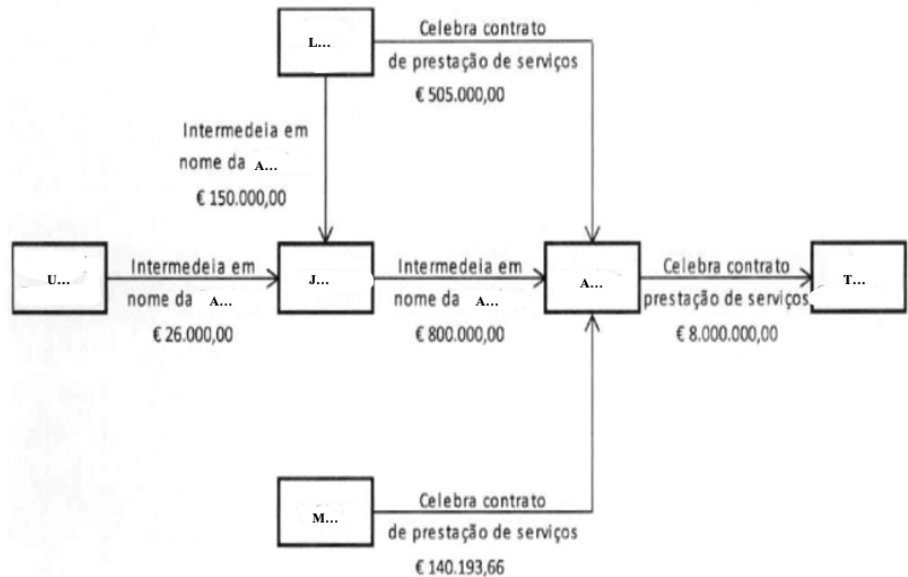
- > À sociedade U..., como resulta da descrição da fatura "FT 2019/7" de 17.10.2019, emitida por esta para a J... e cuja cópia integra o Anexo 1 como "Doc\_006". a qual apresenta uma base tributável de € 26.000,00 sobre a qual liquidou IVA no montante de € 5.980,00;*
- > À sociedade J..., como resulta da descrição aposta na fatura "FT 2021/1" de 11.01.2021, emitida por esta para a J... e cuja cópia consta no "Doc\_005" do Anexo 1, a qual apresenta uma base tributável de € 150.000,00 sobre a qual liquidou IVA no montante de € 34,500,00.*

*Além da subcontratação da intermediação deste negócio, pela J..., verifica-se ainda a existência de dois outros contratos celebrados pela A... em datas distintas, mas com idêntico teor, envolvendo, uma vez mais, a L... e a M..., detidas pelos administradores da A..., D... e C... .*

*No diagrama seguinte representamos a situação verificada em termos de circuito documental relativamente à intermediação dos diversos intervenientes no negócio celebrado entre a A... e a sociedade T... .*



**Diagrama 6**



*Assim, relativamente a estas operações relacionadas, verificou-se o seguinte;*

- > No contrato estabelecido entre a T... e a A..., a T... foi representada por dois dos seus administradores, B... e PP...;*
  - > No memorando de entendimento celebrado entre a A... e a J..., esta foi representada por B..., e C... e E... representaram a A...;*
  - > B... é administrador da J..., administrador da A..., é presidente do conselho de administração e detentor de 70% do capital social da F... (sociedade detentora de 100% do capital social da A... e de 40% do capital social da T...) e administrador da T..., que representa neste negócio;*
- Não se vislumbra qualquer racionalidade económica para a J... intermediar o negócio em nome da A... e muito menos que subcontrate a U... e a L... . Mesmo desconsiderando os demais intervenientes, B... surge como o elo comum às duas entidades contratantes, a A... e a T..., tornando*

---

*desnecessárias as demais entidades na intermediação, sendo ainda o elo comum destas duas entidades com a J... da qual é gerente;*

*> A J... não possuiu desde a sua constituição qualquer funcionário, pelo que no que respeita à intermediação do negócio celebrado entre a A... e a T..., concretamente a sua negociação ou realização de qualquer diligência tendente à mesma, teriam que ter sido realizadas pelo seu gerente – B...;*

*> Apesar de documentalmente e com referência à intermediação da J..., esta ter recorrido à U... e à L..., que surgem como entidades subcontratadas para este efeito, estas não evidenciam capacidade para tal, em termos de recursos próprios ou subcontratados;*

*> Assim, a intermediação realizada pela J... à A..., estaria suportada na atuação de B..., pela J..., ou de D..., pela L..., ambos administradores da A... e da T...;*

*> A subcontratação da U... e da L... por parte da J..., já de si inverosímil para o cidadão comum que analise estas operações através das regras da experiência, da lógica e da racionalidade económica, apresenta ainda os seguintes factos incompreensíveis;*

*> Que a A... tenha contratado a J... para intermediar o negócio entre si e a sua participada T... . Por sua vez, a J... tenha subcontratado, a U... e a L... para intermediarem o referido negócio em favor da A..., quando B... informou que era ele que intermediava os negócios;*

*> Que de acordo com o circuito documental, a U... tenha intermediado este negócio pela J... em nome da A..., tendo emitido a fatura "FT 2019/7" de 17,10.2019, no montante de €26.000,00 (IVA excluído), patente no "Doc\_006" do Anexo 1. enquanto a L..., relativamente à alegada intermediação tenha emitido a fatura "FT 2021/1" de 11.01.2021, no montante de € 150.000,00 (IVA excluído), patente no "Doc\_005" do Anexo 1;*

*> Que a J... obtenha um rendimento no montante de € 800.000,00, quando para tal incorreu num gasto associado, com a comissão a pagar à U... e*

---

*à L..., no montante total de € 176.000,00, situação completamente desproporcional e inverosímil, e descabida de nexo comercial atendendo ao conhecimento destes valores por parte da J... e da A..., por via do seu administrador, B..., situação que resulta claramente abusiva no âmbito do dever de lealdade;*

*> Os factos verificados relativamente à U... descritos anteriormente, apontam no sentido de que esta não realizou qualquer operação efetiva, associada às faturas emitidas para a J... durante o ano de 2019;*

*> No que respeita à L..., a atuação da mesma no âmbito da intermediação em causa, apenas pode decorrer da atuação do seu sócio-gerente D...;*

*> Acresce que, B... informou ser ele quem de facto consegue obter os negócios em causa.*

*Os relacionamentos existentes entre a A... e a T... demonstram, a qualquer pessoa que realize um raciocínio lógico e consentâneo com as regras de experiência e do senso comum sobre os factos verificados e expostos, a falta de necessidade de existir uma sociedade terceira - a J...- a intermediar o negócio principal e que esta por seu turno ainda recorra a duas outras sociedades, a U... e a L..., pois as duas entidades intervenientes no negócio principal, a A... e a T... têm conhecimento profundo uma da outra, bem como possuem um relacionamento e canais de comunicação privilegiados decorrentes de negócios anteriores, mas acima de tudo de apresentarem dois administradores em comum, tornando completamente descabido de racionalidade económica e lógica processual, qualquer intervenção de entidades terceiras.*

*Face aos factos e indícios verificados relativamente a esta alegada intermediação da J..., documentalmente e em última instância realizada pela U... e pela L..., e tendo concomitantemente presente as situações análogas abordadas no presente relatório, verifica-se a existência de um fio condutor comum a todos os contratos e faturas emitidas em nome da*

75.

*A..., que impele para a conclusão de que este Memorando de Entendimento entre a A... e a J... e as respetivas faturas, não eram necessárias à obtenção do negócio pela A... pois toda a negociação ocorreu em torno de B..., pelo que a negociação tendente à obtenção deste negócio teria ocorrido no selo da sociedade A... através do seu administrador, B..., não incorrendo a mesma nestes gastos desnecessários (faturas da J...) e simultaneamente dando o administrador cumprimento ao dever de lealdade para com a A...,*

#### *III.8.6.2 - Contrato de prestação de serviços celebrado com a L...*

*Em 01.02.2019, e com referência ao contrato celebrado nessa data com a T..., a A... celebrou com a L... um contrato de prestação de serviços ("Doc\_030" do Anexo 1), pela qual esta última prestaria os serviços de apoio técnico, consultadoria técnica e acompanhamento na implementação da Construção da Linha de Transporte a 60kV, Duplo terno, entre a Subestação de C..., em ..., e a Subestação de ..., bem como a reabilitação, ampliação e construção de novas redes de distribuição MT/BT/IP e ligações domiciliárias em ... (...)*

*Pela prestação destes serviços a A... acordou pagar à L... o valor de € 505.000,00 sobre o qual não fez incidir qualquer IVA fazendo constar nas mesmas a menção "IVA autoliquidação".*

*Em 02.11.2019 a A... celebra com a M... um outro contrato de prestação de serviços ("Doc\_03r do Anexo 1), pelo qual acordou pagar à M... o valor de € 140,193,66, contrato que respeita exatamente ao mesmo objeto do contrato celebrado com a L... de apoio técnico e acompanhamento na implementação da Construção da Linha de Transporte a 60kV, Duplo terno, entre a Subestação de ..., em ..., e a Subestação de ..., bem como a reabilitação, ampliação e construção de novas redes de distribuição MT/BT/IP e ligações domiciliárias em ...(...)*

*Assim, no que respeita às operações entre a L... e a A..., alegadamente realizadas pela primeira associadas ao contrato celebrado entre a A... e a T..., verificou-se o seguinte:*

*> Os contratos de prestação de serviços realizados pela A... com a L... em 01.02,2019 e com a M... em 02.11.2019 respeitam aos mesmos serviços e ambos associados ao contrato celebrado entre a A... e o seu cliente T...;*

*> O contrato entre a A... e a L... estipula na sua clausula 2" que "(...) O presente Contrato entrará em vigor à data da sua assinatura, 1 de fevereiro de 2019, e é válido até ao total cumprimento das obrigações contidas no mesmo (...)*

*> À exceção dos seus sócios-gerentes, D... e a esposa, a L... não possuiu no período em que vigorou o contrato com a A..., recursos humanos próprios ou de terceiros que lhe permitisse realizar os serviços mencionados nas respetivas faturas, pelo que é seguro e objetivo inferir que os serviços faturadas pela L... à A... respeitam exclusivamente à atuação de D...;*

*> D..., nas operações em apreciação, bem como nas demais operações que a mesma manteve nos anos e 2018, 2019, 2020 e 2021, atuou na qualidade de sócio-gerente da L..., faturando à A... e à J... (neste caso apenas uma fatura) serviços de intermediação e de apoio técnico, consultadoria, engenharia, quando as mesmas poderiam e deveriam ter sido realizados no âmbito da sua função de administrador da A... e da F... e dessa forma cumprir o seu dever de lealdade para com as mesmas;*

*> Face à lógica e ao estipulado na cláusula 2ª dos contratos celebrados entre a A... e as sociedades L... e M..., relativamente a este negócio principal, não se depreende a razão pela qual, é celebrado um segundo contrato de prestação de serviços, com a mesma natureza e objeto (obra), tanto que face à descrição das faturas emitidas pela L... para a A..., esta faturou a quase totalidade do valor contratado, pelo que terá realizado a totalidade dos serviços contratados;*

- > Acresce que não se afigura coincidência que:
- > A primeira fatura, emitida pela L... para a A... relativa a este contrato de prestação de serviços, "FA 2019/2" com data de 03.05.2019, apresente a base tributável de € 40.134,20;
- > A fatura "FA 2019/2" emitida pela M... com data de 06.05.2019, relativa à intermediação no contrato celebrado entre a A... e a Z... (analisada anteriormente) apresente exatamente a mesma base tributável, no valor de €40,134,20;
- > Também não é plausível e afigura-se inusitado, que tendo a T... subcontratado estas prestações de serviços à A..., e esta possuindo o número de funcionários que possuía nos anos de 2019 e 2020, subcontrate a L... e a M... . ambas sem funcionários, com exceção aos seus sócios-gerentes. No caso da L..., e não tendo esta subcontratado terceiros, tenha sido o seu sócio-gerente simultaneamente administrador da A... a realizar as mesmas.

Face aos factos verificados, e dando-se como aqui reproduzido o já exposto relativamente às "coincidências" nos valores faturados pela L... e pela M... à A..., conclui-se de forma razoável e objetiva a existência de uma prática concertada e programada de fazer exfluir da A... para estas duas sociedades, sensivelmente os mesmos montantes.

### III.8.6.3 - Contrato de prestação de serviços celebrado com a M...

Em 02.11.2019, e com referência ao contrato celebrado em 01.02.2019 entre a A... e a T..., a A... celebrou com a M..., um contrato de prestação de serviços ("Doc\_03r do Anexo 1), no valor de € 140.193,66, e pelo qual a M... prestaria à A... serviços de apoio técnico e acompanhamento na implementação da Construção da Linha de Transporte a 60kV, Duplo terno, entre a Subestação de ..., em ...e, e a Subestação de ..., bem como a

78.

*reabilitação, ampliação e construção de novas redes de distribuição MT/BT/IP e ligações domiciliárias em ... (Com referência a este contrato, a M... emitiu para a A... as faturas que se incluem no "Doc\_009" do Anexo 1).*

*Assim, no que respeita às operações entre a M... e a A... alegadamente realizadas pela primeira relativamente ao contrato celebrado entre a A... e a T... em 01.02.2019, verificou-se o seguinte:*

*> Os contratos de prestação de serviços realizados pela A... com a M..., em 02.11,2019, e com a L..., em 01.02.2019, respeitam aos mesmos serviços e ambos associados ao contrato celebrado entre a A... e o seu cliente T...;*

*> O contrato entre a A... e a M... estipula na sua clausula 2ª que "(...) O presente Contrato entrará em vigor à data da sua assinatura. 02 de novembro de 2019, e é válido até ao total cumprimento das obrigações contidas no mesmo (..*

*> Não se depreende a razão pela qual é celebrado um segundo contrato de prestação de serviços, com a mesma natureza e objeto (obra), tanto que face à descrição das faturas emitidas pela L... para a A..., esta teria realizado a totalidade dos serviços para os quais foi contratada;*

*> A M... terá subcontratado dois fornecedores para a realização total ou parcial dos serviços, resumindo-se no quadro seguinte as faturas emitidas por esses dois fornecedores aqui referenciados como "A" e "B".*

**Quadro n.º 22**

Fornecedor	N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
"A"	FA2020/2	07-10-2020	Apoio e consultoria técnica e acompanhamento pré-obra - ...	21.000,00	4.620,00	25.620,00
"B"	FA 2020/10	10-11-2020	Consultoria técnica e comercial - Obra de ...	30.000,00	6.900,00	36.900,00
"B"	FA 2020/14	16-12-2020	Consultoria técnica e comercial - Obra de ...	30.000,00	6.900,00	36.900,00
Totais				81.000,00	18.420,00	99.420,00

*Analisados estes dois fornecedores ao nível da base de dados da AT, não se verificaram indícios de que as operações documentadas pelas faturas emitidas pelos mesmos para a M... respeitem a operações simuladas, pelo que, apesar das incongruências cronológicas entre as faturas emitidas pela M... para a A... e por estes dois fornecedores para a M..., não será proposta qualquer correção relativamente a estes gastos Incorridos pela A...;*

*A existência destes dois fornecedores subcontratos pela M... vem, contudo, corroborar as conclusões extraídas, relativamente às demais faturas em análise, pois tendo a M... necessitado de recorrer a terceiros para a realização destas prestações de serviços, infere-se que nas demais situações também necessitaria de recorrer a terceiros, o que não se verifica, com exceção ao contrato de prestação de serviços celebrado com a A... relativamente à obra "EE...".*

### *III.8.7 - Contrato celebrado entre a A... e a GG... em 09.07.2018*

*Em 09.07.2018 a A... celebrou com a sociedade francesa GG..., SA NIF FR..., um contrato relativo a serviços de substituição de contadores (instalação de contadores "... – projeto ...), que se junta no Anexo I como "Doc\_032A", "Doc\_032B" e "Doc\_032C".*

*Associado a este contrato, foram identificados os seguintes factos:*

*> Em 02.01.2018, a A... celebrou com a K... um contrato de prestação de serviços, que se junta no Anexo I como "Doc\_033", pela qual esta última prestaria serviços de engenharia, consultoria para concursos e orçamentos no âmbito do projeto ... contrato que vigorou entre*

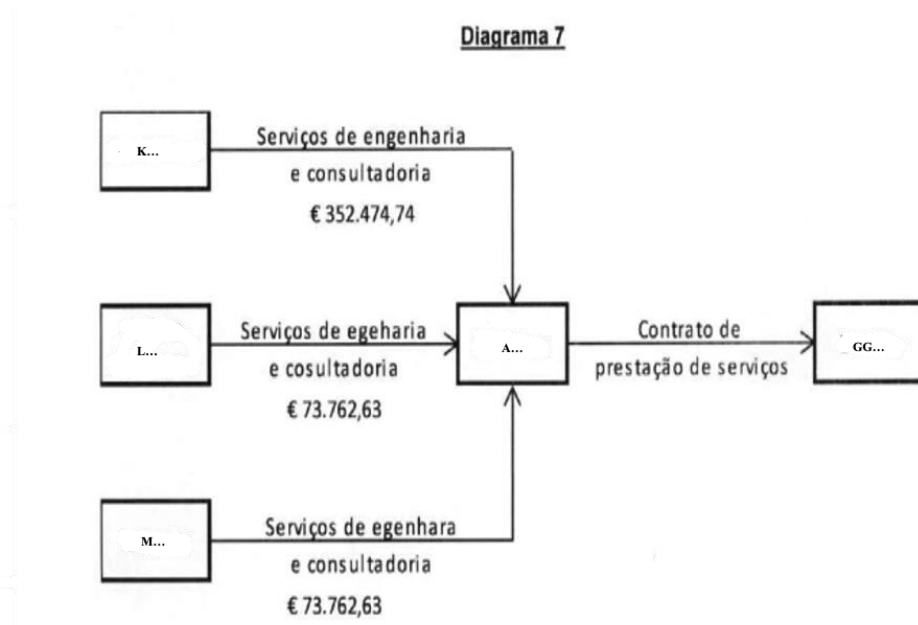
80.



02.01.2018 e 30.06.2018, e pelo valor de € 352.474,74 (ao qual acresceu IVA à taxa de 23%).

> Na mesma data, 02.01.2018, a A... celebrou com a L..., um contrato de prestação de serviços, que se junta no Anexo 1 como "Doc\_034". pela qual esta última prestaria "(...) serviços de engenharia, consultoria para concursos e orçamentos no âmbito do projeto ... contrato que vigorou entre 02.01.2018 e 30.06.2018, e pelo valor de €73.762,63 (ao qual acresceu IVA à taxa de 23%

> Ainda em 02.01.2018, a A... celebrou com a M..., um contrato de prestação de serviços, que se junta no Anexo 1 como "Doc\_035", pela qual esta última prestaria serviços de engenharia, consultoria para concursos e orçamentos no âmbito do projeto ... contrato que vigorou entre 02.01.2018 30.06.2018, e pelo valor de € 73.762,63 (ao qual acresceu IVA à taxa de 23%).



Representado o circuito documental, identificam-se no quadro seguinte as faturas emitidas para a A... pela K..., L... e M... com referência às alegadas prestações de serviços de engenharia, consultoria para concursos e

*orçamentos no âmbito do projeto..., faturas que estão patentes no Anexo I como "Doc\_010", "Doc\_008" e Doc\_009", respetivamente.*

**Quadro n.º 23**

Fornecedor	Fatura			Valores		
	N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
K...	FA/001 - 201800183	10-09-2018	Serv. eng.º e consultoria - Projeto ...	352.474,74	81.069,19	433.543,93
L...	2018/3	28-09-2018	Serv. eng.º e consultoria - Projeto ...	73.762,63	16.965,40	90.728,03
M...	2018/2	28-09-2018	Serv. eng.º e consultoria - Projeto ...	73.762,63	16.965,40	90.728,03
Totais				500.000,00	114.999,99	614.999,99

*Afigura-se estranho a existência de três contratos celebrados pela A... no mesmo dia, relativos ao mesmo projeto/serviço, com sociedades cujos gerentes/administradores, B..., C... e D..., são administradores da própria A... .*

*No quadro patente no Anexo I como "Doc\_011", bem como nos Anexos 2, 3 e 4, resumem-se as relações societárias relativas às quatro entidades cujas operações estão em análise, A..., K..., L... e M..., bem como das duas sociedades que detêm a A... e a K..., respetivamente a F... e a N...,*

*Relembra-se que:*

- > B..., em conjunto com as filhas, e com C... e D... detêm 95% do capital social da F... (detentora de 100% do capital social da A...);*
- > C... em conjunto com a esposa detém 100% do capital social da M...;*
- > D... e a esposa detêm 100% do capital social da L...;*
- > A N..., detida por duas outras filhas de B..., detém 100% do capital social da K... .*

*Assim, a existência de três prestadores de serviços a atuarem em simultâneo no mesmo projeto com referência ao mesmo cliente e ao mesmo negócio é uma situação inverosímil, que não está dissociada do facto de apresentarem acionistas/sócios e administradores/gerentes em*

*comum com a A... e com a F... (sociedade detentora desta) e/ou familiares destes.*

### *III.8.7.1 - Dos contratos celebrados com K...,L... e M...*

*No que respeita aos contratos celebrados entre a A... e as sociedades K..., L... e M..., verificam-se os seguintes factos:*

*> Todos mencionam que a A... contrata "(...) uma prestação de serviços de engenharia, consultoria para concursos e orçamentos no âmbito do projeto ... resultando na incongruência ou falta de racionalidade económica pelo facto de existirem três fornecedores, K..., L... e M... a prestar o mesmo serviço relativamente à mesma "obra";*

*> Na cláusula primeira, foi estipulada a remuneração, que foi de € 352,474,74 para a K... de € 73.762,63 para cada uma das duas restantes – L... e M... K..., auferir uma remuneração muito superior aos dois primeiros (480%), quando os contratos não evidenciam qualquer diferença, quer no que respeita à natureza, quer à quantidade dos serviços a desenvolver por cada um dos três fornecedores, apresentando inclusivamente a mesma exata descrição nos serviços a realizar;*

*> Analisados os contratos de prestação de serviços, estes dispõem na sua cláusula 2ª que os mesmos vigoram de 01.01.2018 a 30.06.2018, apesar do contrato entre a A... e os eu cliente GG... ter sido celebrado em 09.07.2018.*

*> Ainda relativamente aos montantes em causa, é também relevante o facto do valor total dos três contratos ascender a € 500.000,00, indiciador de que este montante terá sido contratualizado de forma;*

*> A que as sociedades L... e M..., detidas e geridas respetivamente por D... e C... (ambos acionistas da J..., que individualmente detém a mesma percentagem de Capital da mesma - 7,5%), auferissem o mesmo montante, facto que se verifica relativamente à quase totalidade das faturas emitidas*

---

*por estas duas sociedades independentemente dos negócios a que as faturas respeitam;*

*> A que a sociedade K..., administrada pelo acionista maioritário da F... (sociedade detentora da A...) aufera um valor substancialmente superior aos auferidos pelos dois outros prestadores de serviços quando os contratos não fazem qualquer diferença e/ou quantidades dos serviços a desenvolver pelos três fornecedores, apresentando inclusivamente a mesma exata descrição nos serviços a realizar;*

*> As três sociedades contratadas são administradas/geridas por administradores da A... e da F...;*

*> No caso concreto da K..., conclui-se que as prestações de serviços relativas a este contrato tenham decorrido da atuação do seu administrador B... . Esta atuação poderia e deveria ter sucedido na esfera da A..., atuando na sua qualidade de administrador desta e da F...;*

*> No caso concreto da L..., conclui-se que as prestações de serviços relativas a este contrato teriam decorrido da atuação do seu sócio-gerente D... . Esta atuação poderia e deveria ter sucedido na esfera da A..., atuando na sua qualidade de administrador desta e da F...;*

*> No caso concreto da M..., conclui-se que as prestações de serviços relativas a este contrato teriam decorrido da atuação do seu sócio-gerente C... . Esta atuação poderia e deveria ter sucedido na esfera da A..., atuando na sua qualidade de administrador desta e da F...;*

*Mais inverosímil se torna esta alegada atuação de B..., D... e C..., em nome de entidades terceiras, quando se quantifica o número de funcionários que a A... dispunha para o desempenho ou para a realização destes serviços, a que ainda acresce o facto de B..., D... e C... exercerem a função de administradores na A... .*

*A intervenção de B..., D... e C... neste negócio como administradores/gerentes da K..., L... e M... não apresenta qualquer racionalidade ou justificação económica, pois, a terem efetivamente desenvolvido as tarefas e os trabalhos conexos com estas prestações de serviços, poderiam e deveriam ter atuado no âmbito das funções que lhes estão acometidas enquanto administradores da A... e da F..., dando cumprimento ao dever de lealdade e simultaneamente agindo de forma consentânea com os interesses da A... e não os interesses de terceiros. Conclui-se que os gastos contabilizados pela A..., decorrentes das faturas identificadas no quadro 23, não contribuíram para a obtenção de rendimentos por parte da A..., atendendo a que os recursos alegadamente utilizados na prestação dos serviços associados (B... D... e C...) encontravam-se disponíveis na esfera da A..., no exercício de funções de administração.*

*III.8.8 - Memorando de Entendimento celebrado entre a A... e a M... em 01.07.2020 (HH...)*

*Em 01.07.2020 a A... celebrou com a M... um memorando de entendimento, cuja cópia se junta no Anexo 1 como "Doc\_036", que respeita à prestação de serviços de recuperação de créditos, bem como à negociação de novos negócios. Como decorre do preceituado nos considerandos C)e D), a M...;*

*> "(...) intermediou junto da HH... (UK) LTD no sentido do valor pendente ser pago à A... S.A., tendo despendido várias horas de trabalho, participado em várias reuniões, contactado diversas entidades e encetando variadas diligências com vista ao sucesso do recebimento por parte da Primeira Outorgante do valor pendente (...)*

> "(...) Resultado das diligências e contados referidos no considerando C por parte da M..., LDA., resultou ainda a adjudicação de novos trabalhos à A..., SA.

Em função das prestações de serviços atrás referidas, a A... acordou pagar à M... a quantia de € 125.006,37, cuja fatura se resume no quadro seguinte e cuja cópia se junta no Anexo I como "Doc\_009".

**Quadro n.º 24**

Fornecedor	Fatura			Valores		
	N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
M...	2020/12	28-12-2020	Serviços de cobrança e angariação	125.006,37	28.751,47	153.757,84
Totais				125.006,37	28.751,47	153.757,84

Relativamente a esta alegada intermediação realizada pela M...refere-se que:

> A M... não possuiu no ano de 2020 qualquer funcionário, bem como não recorreu a terceiros para a realização destes serviços, pelo que mais uma vez se conclui que apenas os poderia ter realizado através de C..., seu sócio-gerente;

> Tendo estes serviços sido realizados por C..., também administrador da A..., não existe qualquer razão de índole económica ou empresarial para que este, no intuito de conseguir que o cliente da A..., a sociedade de direito inglesa HH..., regularizasse os pagamentos pendentes à mesma, atuasse como gerente da M... e não como administrador da A...;

> Os valores em dívida resultam de operações comerciais entre a A... e a HH..., pelo que já existiam canais de comunicação entre ambas, mostrando-se a atuação de C... como gerente da M... desnecessária, pois tal corresponde ao exercício do seu cargo de administrador da A... e representaria uma continuação dos relacionamentos comerciais previamente existentes;

> Não é verosímil, que os administradores da A... não diligenciem, em nome desta, a boa cobrança dos valores em dívida relativamente ao cliente HH...<sup>86</sup>.

---

*optando conscientemente por deixar que um dos seus administradores, atuando em nome de uma entidade terceira (M...) da qual é sócio-gerente, utilize os canais/conhecimentos/ligações comerciais em benefício próprio e lesando os interesses e as expectativas da A...;*

*> Não há qualquer razão económica válida para que um administrador da A... não atue de forma diligente e ética como é dele esperado, em sintonia com o dever de lealdade para com a sociedade que administra e que é a principal beneficiária do negócio em causa, a A..., e atue alegadamente no âmbito da sua função de gerente da M..., sociedade que detém e controla a 100% em conjunto com a esposa, e venha dessa forma a obter um benefício pessoal de um negócio da A...;*

*> Refira-se ainda que, C... sempre diligenciará o recebimento do valor em dívida pela A..., pois além de ser administrador da mesma e tais diligências estarem intrinsecamente relacionadas com os seus deveres perante a sociedade, é também administrador e acionista da F..., e em última instância beneficiário das variações patrimoniais positivas que ocorram na A... e subsequentemente*

*Na F... .*

*Concluindo-se, relativamente às prestações de serviços conexas com o memorando de entendimento celebrado entre a A... e a M... em 01.07.2020, que este contrato e respetiva fatura, tal como é inteligível para qualquer cidadão através do senso comum, e das regras de experiência de vida, que a A... não tinha qualquer necessidade de recorrer à M... em ordem de atingir os fins expressos no memorando de entendimento ora em causa e que era mais do que capaz de o atingir de "per se".*

*Assim, atendendo ao preceituado fiscalmente no artigo 23º do CIRC relativamente à indispensabilidade dos gastos, o gasto registado pela A... no montante de € 125.006,37 não concorre para a formação do lucro tributável do ano de 2020, nem tão pouco é dedutível o IVA suportado na fatura.*

*III.8.9 - Contratos celebrados entre a A... e o "Grupo JJ..."*

*Em 10.12.2020 a A..., em consórcio com a II... Unipessoal, Lda, NIF ..., celebrou contratos com três sociedades, KK... Unipessoal, Lda, NIF..., LL... Unipessoal, Lda, NIF ... e MM... Unipessoal, Lda, NIF..., pertencentes ao grupo denominado pela A... como "Grupo JJ...", que se juntam no Anexo I como "Doc\_037", "Doc\_038" e "Doc\_039", respetivamente, referentes à empreitada de execução das obras de engenharia, aprovisionamento e construção da subestação ... e... de ... . Cada um dos contratos é referente a uma parte das obras;*

*> Contrato celebrado com a KK... Unip., Lda ("Doc\_037" do Anexo I) relativo aos trabalhos a realizar na infraestrutura localizada perto da união de freguesia de ... e ...;*

*> Contrato celebrado com a LL... Unip., Lda ("Doc\_038" do Anexo I) relativo aos trabalhos a realizar na infraestrutura localizada no ..., perto do ... no distrito de Portalegre;*

*> Contrato celebrado com a MM... Unip., Lda ("Doc\_039" do Anexo I) relativo aos trabalhos a realizar nas infraestruturas localizadas perto dos concelhos de Borba e Monforte.*

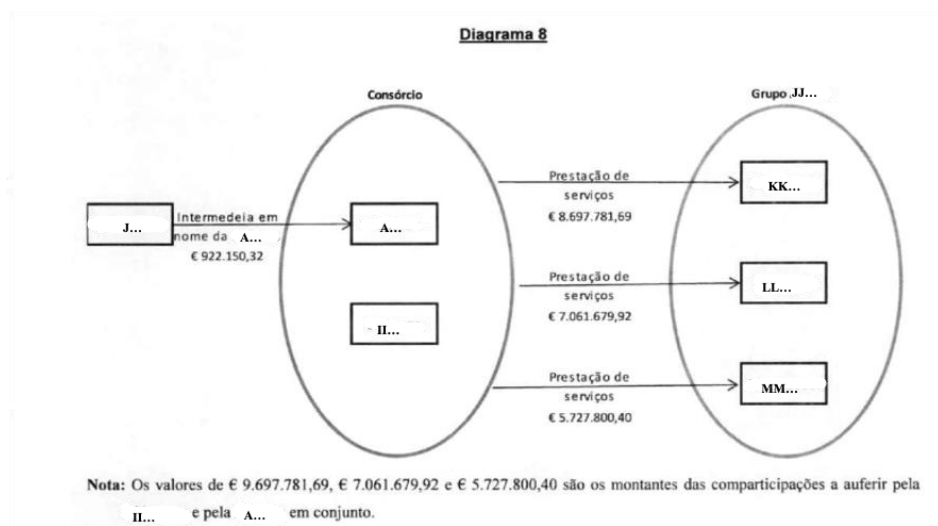
*Conexo com estes três contratos, a A... celebrou com a J... em 08.09.2020, um memorando de entendimento, que se junta no Anexo I como "Doc\_040", relativo à intermediação realizada por esta conducente à celebração dos três contratos com as sociedades integrantes do "Grupo JJ... ". e pela qual a A... acordou pagar à J... o montante de € 922.150.32 (ao qual acresceu IVA à taxa normal), tendo subsequentemente a J... emitido as 4 faturas patentes no quadro seguinte.*



**Quadro n.º 25**

Fornecedor	Fatura			Valores		
	N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
J...	2021/4	08-01-2021	Angariação/intermediação Grupo JJ...	230.437,58	53.000,64	283.438,22
J...	2021/6	05-03-2021	Angariação/intermediação Grupo JJ...	232.522,84	53.480,25	286.003,09
J...	2021/7	07-04-2021	Angariação/intermediação Grupo JJ...	232.522,84	53.480,25	286.003,09
J...	2021/8	12-05-2021	Angariação/intermediação Grupo JJ...	226.667,07	52.133,43	278.800,50
Totais				922.150,33	212.094,57	1.134.244,90

No diagrama seguinte representamos a situação verificada em termos de circuito documental relativamente às operações comerciais mantidas pela A... (em consórcio com a II..., Unipessoal, Lda) com as três sociedades atrás identificadas, ressalvando-se que os montantes das prestações de serviços patentes no diagrama respeitam aos valores totais, assim integrando a remuneração da A... e da II... .



Os contratos em causa foram celebrados entre o consórcio II.../A... e o grupo JJ.... No entanto não se percebe a razão pela qual a II... (líder do consórcio) não é sequer mencionada no contrato de intermediação celebrado entre a J... e a A... .

Acrescenta-se ainda que a J... não faturou qualquer verba à II... a título de comissão de intermediação relativamente aos contratos realizados com estas três sociedades do grupo JJ... .

---

*Tal como já referido anteriormente, em que se analisam outros contratos também relativos a alegadas intermediações realizadas pela J... em nome ou a favor da A..., verifica-se que:*

- > A J... não possuiu no ano de 2020, ano em que foi realizada a presente intermediação, qualquer funcionário, e analisado o sistema e-fatura não se verifica qualquer evidência do recurso a mão-de-obra externa qualificada ou a subcontratos para a realização da intermediação, assumindo as aquisições do ano de 2020 valores residuais e que respeitam essencialmente a despesas com viagens (87%);*
- > Por estes motivos, e como concluído anteriormente, as intermediações tituladas pelos contratos celebrados entre a A... e a J..., nos quais se inclui o presente contrato, apenas poderiam ter sido realizadas por B...;*

*Face ao conjunto de factos e indícios verificados relativamente a esta alegada intermediação da J..., e tendo concomitantemente presente as situações análogas abordadas no presente relatório, verifica-se a existência de um fio condutor comum a todos os contratos celebrados e faturas emitidas em nome da A..., que impele para as seguintes conclusões:*

- > A A... não necessitava de ter recorrido à J... para obter os contratos em causa no presente ponto, contratos que sempre celebraria, atendendo a que o seu administrador B... sempre diligenciaria nesse sentido.*
- > O contrato celebrado entre a J... e a A..., apenas defende os interesses da J..., em função da contraprestação associada ao serviço prestado e não os interesses da A..., que assume um exfluxo financeiro, em contrapartida de um serviço que poderia obter internamente, no cumprimento das funções de administrador de B...;*
- > O contrato celebrado entre a J... e a A... onera a A... relativamente à comissão sobre três contratos das quais não é a exclusiva beneficiária.*

*III.8.10 - Contrato celebrado entre a A... e a J... celebrado em 01.06.2020 (estaleiros navais)*

*Em 01.06.2020 a A... celebrou com a J... um contrato de prestação de serviços, que se junta no Anexo I como "Doc\_a41", com vista à "(...) angariação de novos clientes e prospeção de novos mercados e áreas de negócio, nomeadamente na área dos estaleiros navais.*

*De acordo com o contrato, as prestações de serviços subcontratados no mesmo decorreram no período de 01.06.2020 a 31.12.2020,*

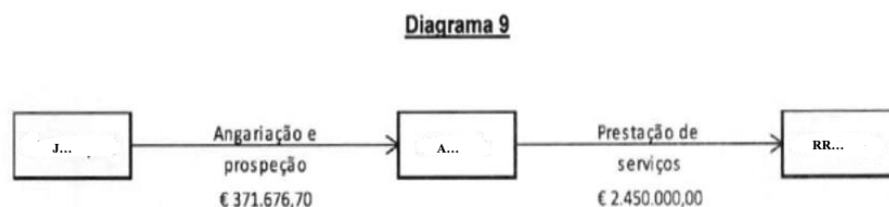
*Por estes serviços a A... acordou pagar à J... o montante de € 371.676,70 (acrescido de IVA à taxa normal), montante que a J... faturou à A... através das 4 faturas resumidas no quadro seguinte e que estão incluídas no Anexo I como "Doc\_004".*

**Quadro n.º 26**

Fornecedor	Fatura			Valores		
	N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
J...	FT 2020/3	03-07-2020	Angariação e prospeção	111.503,01	25.645,69	137.148,70
J...	FT 2020/8	29-12-2020	Angariação e prospeção	206.185,32	47.422,62	253.607,94
J...	FT 2021/3	08-01-2021	Angariação e prospeção	53.988,37	12.417,33	66.405,70
Totais				371.676,70	85.485,64	457.162,34

*No que concerne à prospeção e intermediação referidas no contrato em análise (Anexo I "Doc\_041"), dos dados a que a AT teve acesso, infere-se que resultou para a A... a celebração de um contrato com a sociedade RR..., Lda, NIF ..., que se junta no Anexo I como "Doc\_042", relativo a "(...) serviços de instalação elétrica no Navio, estando incluído o fornecimento de material, mão-de-obra especializada, ferramentas e equipamentos, a aprovação (classe/proprietário), a instalação a bordo e os ensaios a bordo e tudo aquilo que se mostre necessário à perfeita execução dos serviços em estrita conformidade com as disposições do presente Contrato e dos seus anexos (doravante "Trabalhos" ou "Serviços")*

*Pela prestação dos serviços elencados a RR... acordou pagar à A... a quantia de € 2.450.000,00 (acrescido de IVA à taxa legal se aplicável), assim resultando, na ausência de evidência de outros contratos celebrados em função destas prestações de serviços, uma comissão de aproximadamente 15,17%, valor que se infere alto até atendendo às remunerações atribuídas a outros negócios da A... também intermediados pela J... . No diagrama seguinte representa-se o circuito documental associado a estas operações.*



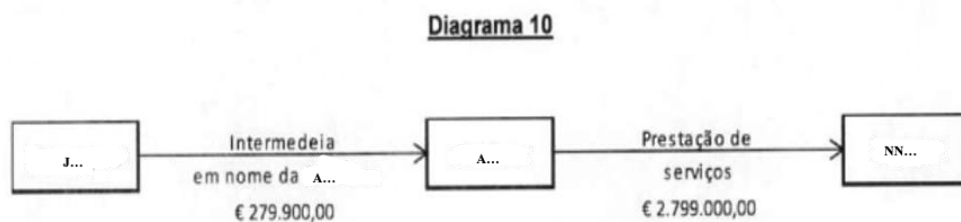
*Atendendo a que as prestações de serviços em análise no presente ponto ocorreram sensivelmente no mesmo período temporal que as prestações de serviços analisadas no ponto anterior, dá-se aqui como reproduzido o mencionado neste último relativamente à falta de recursos humanos próprios ou de terceiros no período em questão e a conclusão de que apenas B... poderia ter realizado estas prestações de serviços pela J... .*

*Assim, conclui-se que a A... não necessitava de ter recorrido aos alegados serviços da J... para assegurar este negócio e os rendimentos a ele associados, bastando para tal que um dos seus administradores, também administrador e principal acionista da F..., que detém a totalidade do capital social da A..., atuasse no cabal cumprimento da sua função de administrador da A... e exclusivamente em função dos interesses da mesma.*

**III.8.11 - Contrato celebrado entre a A... e a J... em 31.07.2020 (NN...)**

Em 31.07.2020 a A... celebrou com a NN... um contrato de prestação de serviços, que se junta no Anexo 1 como "Doc\_043", pelo qual e em contrapartida do pagamento de € 2.799.000,00 a A... prestaria à NN... os serviços de "... conceção, engenharia, fornecimento de desenvolvimento, aquisição e construção da instalação (central fotovoltaica) e da ligação à rede sob a fórmula "chave na mão", os testes e a colocação em funcionamento das mesmas bem como a entrada das mesmas em funcionamento comercial (nossa tradução simplificada) do texto seguinte patente no ponto 2.1 do contrato "(...) the design, engineering, development supply, procurement and construction of the plant and the grid connection under the "turnkey" formula, the testing and commissioning of the plant and the grid connection and achieving the commercial operation of the plant and grid connection (...)

Em 01.08.2020 a A... celebrou com a J... um memorando de entendimento, que se junta no Anexo 1 como "Doc\_044". relativo à intermediação conducente à celebração do negócio principal entre a A... e a NN..., pelo qual a A... acordou pagar à J... o montante de € 279.900,00 (a que acresce IVA à taxa legal) representativo de uma comissão de 10%. No diagrama seguinte representa-se o circuito documental associado ao negócio entre a A... e a NN...,



A J... faturou a totalidade deste montante à A... através de uma única fatura, fatura "FT 2020/5" que se resume no quadro seguinte e que consta no Anexo 1 como "Doc\_004".

**Quadro n.º 27**

Fornecedor	Fatura			Valores		
	N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
J...	FT 2020/5	17-07-2020	Angariação cliente NN... GmbH	279.900,00	64.377,00	344.277,00
Totais				279.900,00	64.377,00	344.277,00

No que concerne à angariação do cliente NN... e à intermediação conducente ao contrato celebrado entre o mesmo e a A... ("Doc\_043" patente no Anexo 1), e atendendo ao facto de que estes serviços ocorreram sensivelmente no mesmo período temporal em que ocorreram os serviços analisados nos dois pontos anteriores, bem como ao exposto previamente, resulta que a J... não dispunha no período em questão de recursos humanos próprios ou de terceiros, que não B... que lhe possibilitassem a realização destes serviços.

Conclui-se objetivamente que B..., nos negócios/operações comerciais entre a A... e a J..., não atuou segundo qualquer razão de índole económica, mas apenas no sentido de criar exfluxos patrimoniais na esfera da A..., a qual por seu turno não necessitava ter incorrido nos gastos decorrentes da alegada intermediação e prospeção de mercado em análise no presente ponto. A A... não necessitava de ter recorrido à J... para assegurar este negócio e os rendimentos a ele associados, bastando para tal que um dos seus administradores, também administrador e principal acionista da F... que detém a totalidade do capital social da A..., atuasse no cabal cumprimento da sua função de administrador desta e exclusivamente em função dos interesses da mesma.

### III.8.12 - Contrato celebrado entre a A... e a M... em 01.08.2020 (Less Kw)

Em 01.08.2020 a A... celebrou com a M... um contrato de prestação de serviços, que se junta no Anexo 1 como "Doc\_045", pelo qual subcontractou à mesma, serviços de consultoria na área económica financeira para a avaliação e aquisição da empresa OO..., Lda, NIF..., e pelos quais acordou pagar à M... o montante de € 149.987,27.

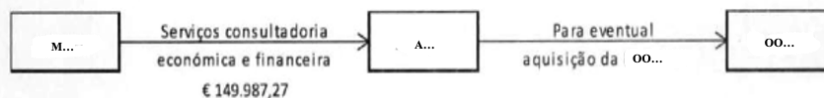
De acordo com o estipulado neste contrato, as prestações de serviços contratadas terão decorrido no período de 14.08.2020 a 13.01.2021, tendo a M... faturado à A... o montante acordado através da fatura "FT2021/1", com data de 19.01.2021 que se resume no quadro seguinte e que consta no Anexo 1 como "Doc\_009".

**Quadro n.º 28**

Fornecedor	Fatura			Valores		
	N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
M...	FT 2021/1	19-01-2021	Serv. consultadoria económica e fina	149.987,27	34.497,07	184.484,34
Totais				149.987,27	34.497,07	184.484,34

No diagrama seguinte resume-se esta operação de aquisição de serviços de consultadoria económica e financeira à M... referente à avaliação da OO... no âmbito de uma eventual aquisição da mesma pela A... .

**Diagrama 11**



No que concerne à alegada avaliação da sociedade OO... realizada pela M..., refere-se que:

- > Apenas C... poderia ter realizado estas prestações de serviços, pois a M... não dispôs no período em questão de recursos humanos próprios ou de terceiros que não o referido sócio-gerente;
- > Em consonância com o dever de lealdade para com a A..., a atuação de C... deveria confluir com a sua atuação na qualidade de administrador da A... e não, como suportado documentalmente, na sua atuação como gerente da M...;
- > Afigura-se inverosímil que a A..., que no ano de 2020 possuiu ao seu serviço, em termos médios, 430 funcionários, que dispunha ainda dos serviços dos seus administradores, nos quais se inclui o próprio sócio-gerente da M..., C...,

*recorresse a uma sociedade que conhecia não dispor de qualquer funcionário para realizar um serviço que poderia ter realizado Internamente;*

*Os factos evidenciam a falta de racionalidade económica desta operação comercial entre a A... e a M..., demonstrando que a A... não necessitava de recorrer à M... para a realização dos serviços em causa.*

*III.8.13 - Contrato celebrado entre a A... e a M... em 29.11.2019 (EE... ... Embalagens)*

*(...)*

*A M... faturou à A... a totalidade do valor acordado neste contrato através da fatura "FT 2019/6" de 05.12.2019. que resumimos no quadro seguinte e que consta no Anexo I "Doc\_009".*

**Quadro n.º 29**

Fornecedor	Fatura			Valores		
	N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
M...	FT 2019/6	05-12-2019	Serv. Eng.º EE... ... Embalagen	52.500,00	12.075,00	64.575,00
Totais				52.500,00	12.075,00	64.575,00

*Relativamente aos gastos incorridos pela A... decorrentes da contabilização desta fatura, não se propõe qualquer correção dado que se verificou a existência, pelo menos documental, da aquisição por parte da M... (no todo ou em parte) dos serviços que faturou à A... .*

*III.8.14 - Outros serviços faturados pela L... e M... à A...*

*No que concerne às faturas emitidas durante o período compreendido entre 01.01.2018 a 31.05.2021 pelas sociedades J..., K..., L... e M..., falta apenas abordar 4 dessas faturas, as quais se identificam no quadro seguinte, que estão incluídas no Anexo I como "Doc\_008" e "Doc\_009", e que são abordadas em*



*conjunto dada a reduzida materialidade individual comparativamente com as demais analisadas no presente relatório.*

**Quadro n.º 30**

Fornecedor	Fatura			Valores		
	N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total
L...	FT 2020/2	19-06-2020	Serv. Consult. Higiene e Seg Trabalho	9.995,00	2.298,85	12.293,85
M...	FT 2020/3	18-06-2020	Serv. Eng.º - Projeto da linha a 60kV	9.995,00	2.298,85	12.293,85
M...	FT 2020/4	02-07-2020	Serv. eng.º - PC60KV de ...	23.496,99	5.404,31	28.901,30
M...	FT 2020/11	09-11-2020	Projeto linha a 30 kV - PV \ ...	8.605,00	1.979,15	10.584,15
Totais				52.091,99	11.981,16	64.073,15

*Estas quatro faturas respeitam aos seguintes serviços de consultoria e engenharia;*

> *A fatura FT2022/02 da L..., serviços de "(...) consultoria sobre segurança e higiene no trabalho relacionados com obra sita em Moçambique, cuja cópia do respetivo contrato se junta no Anexo I como "Doc\_048";*

> *A fatura FT2020/03 da M... "(...) serviços técnicos na área da engenharia [...], para a execução do "Projeto da Linha a 60 KV que interligará a Central de ... da ... ao RESP" cuja cópia do respetivo contrato se junta no Anexo I como "Doc\_049";*

> *A fatura FT2020/04 da M..., "(...) serviços técnicos na área da engenharia [...], para a execução da Empreitada Eletromecânica do PCBOkv de ... cuja cópia do respetivo contrato se junta no Anexo I como "Doc\_050";*

> *A fatura FT2020/11 da M..., "(...) Execução do Projeto de Engenharia segundo a fatura referente ao projeto e construção da linha a 30KV que liga o PV ... à RESP, cuja cópia da encomenda a fornecedor se junta no Anexo I como "Doc\_051".*

*Estes serviços, que apresentam materialidade reduzida, poderiam ter sido realizados pela própria A..., quer o fosse pelos seus funcionários (no ano de 2020 dispôs em termos médios de 430 funcionários) ou pelos seus administradores, nos quais se incluem D... e C..., os únicos que poderiam ter*

*realizado os mesmos em nome das sociedades que gerem, a L... e a M..., respetivamente.*

*Tal como citado por diversas vezes ao longo do presente relatório, não se verifica a existência de qualquer razão económica válida para a A... subcontratar estes serviços à L... e à M..., quando as mesmas poderiam e deveriam ter ocorrido no âmbito da A..., que dispunha da capacidade para tal, era a principal interessada nos negócios em causa e da qual D... e C... são administradores e por esse motivo lhes está acometido o dever de lealdade para com a A... .*

### *III.9 - Pagamentos realizados pela A...*

*Analizamos os pagamentos realizados pela A... às sociedades J..., K..., L... e M... no que concerne às faturas em análise no presente relatório, resumindo-se nos documentos patentes no Anexo 1 como "Doc\_052" e "Doc\_053" os referidos pagamentos agrupando no primeiro documento por contrato/negócio principal e no segundo documento por fornecedor, pagamentos cujas datas são as que resultam das contas correntes destes quatro fornecedores que nos foram fornecidas pela A... e que juntamos no Anexo 1 como "Doc\_054", "Doc\_055", "Doc\_056" e "Doc\_057". respetivamente.*

*Nesta análise verificou-se:*

*Na maior parte das situações, os pagamentos ocorrem no dia da emissão da fatura do fornecedor ou num espaço temporal muito curto após esta data;*

*> Numa situação o pagamento ocorreu em data anterior à emissão da própria fatura. O pagamento realizado à M... em 06.07.2020, associado à fatura "FT2020/9" com data de 21.08.2020;*

*> A existência de faturas, cuja base tributável é paga numa ou mais datas, enquanto o valor do IVA é pago autonomamente em data posterior, por norma no 2.º ou no 3.º mês posterior ao mês da emissão da fatura;*

---

> A existência de 8 faturas destas entidades, cujo valor do IVA estava, à data de 31.12.2021, por pagar ao respetivo fornecedor;

> Situações em que a L... e a M..., emitem a mesma faturação com referência ao mesmo negócio principal celebrado pela A... com o seu cliente, como é o caso do negócio celebrado entre a A... e a GG..., relativamente ao qual estes dois fornecedores emitiram, cada um deles, uma fatura no montante de € 90.728,03 e cujos pagamentos realizados pela A... aos mesmos coincidem em valor e em data (atendendo aos dados patentes nas contas correntes destes fornecedores que nos facultaram);

> Situações em que em que a L... e a M..., inverosimilmente, emitem nas mesmas datas a mesma faturação em valor (base tributável) com referência a diferentes negócios, e cujas datas de pagamento vão também coincidir, sendo exemplos desta situação:

> A fatura "FT 2019/2" da M... com base tributável no montante de € 40.134,20, com data de 06.05.2019 (relativa à intermediação realizada no âmbito do contrato celebrado entre a A... e a Z... em 26.04.2018) e a fatura "FT 2019/2" da L... com a mesma base tributável e com data de 03.05.2019 (relativa às prestações de serviços contratadas pela A... com referência ao contrato celebrado entre esta última e a T... em 01.02.2019).

Relativamente a estas duas faturas os 3 primeiros pagamentos coincidem no que respeita à data e ao valor, sendo a única diferença a existência de um 4<sup>o</sup> pagamento à M..., no montante do IVA liquidado e que não existe no caso da fatura emitida pela L..., cf. "Doc\_052" e "Doc\_053" patentes no Anexo I;

> A fatura "FT 2020/9" da L... com base tributável no montante de € 125.006,37 e com data de 29.12.2020 (relativa às prestações de serviços contratadas pela A... com referência ao contrato celebrado entre esta última e a T... em 01.02.2019), e a fatura "FT 2020/12" da M..., com base tributável no mesmo montante e com data de 28.12.2020 (relativa à prestação de serviços de cobrança e intermediação com referência ao cliente HH... realizada no âmbito

99.

*do contrato celebrado entre a A... e a M... em 01.07.2020), Relativamente a estas duas faturas o primeiro pagamento coincide no que respeita à data e ao valor, sendo a única diferença a existência de um 2º pagamento à M... . no montante do IVA liquidado e que não existe no caso da fatura emitida pela L..., cf. "Doc\_052" e "Doc\_053" patentes no Anexo 1;*

*> A fatura "FT 2021/2" da L... com base tributável no montante de € 149.987.27 e com data de 26.01.2021 (relativa às prestações de serviços contratadas pela A... com referência ao contrato celebrado entre esta última e a T... em 01.02.2019), e a fatura "FT 2021/1" da M..., com base tributável no mesmo montante e com data de 19.01.2021 (relativa à prestação de serviços de análise económica e financeira à sociedade OO... concernente a uma possível aquisição da mesma pela A..., realizada no âmbito do contrato celebrado entre a A... e a M... em 01.08.2020). Relativamente a estas duas faturas o primeiro pagamento coincide no que respeita à data e ao valor, sendo a única diferença a existência de um 2ª pagamento à M..., no montante do IVA liquidado e que não existe no caso da fatura emitida pela L..., cf. "Doc\_052" e "Doc\_053" patentes no Anexo 1;*

*Os factos verificados nesta análise apontam, também eles, para a importância prevalente do exfluxo financeiro em detrimento das razões económicas para a realização dos negócios.*

### *III.10 - Conclusão*

*Face aos factos, situações e incoerências expostas no presente relatório, conclui-se que as faturas emitidas para a A..., no período de 01.01.2018 a 31.05.2021, pelas sociedades K..., J..., L... e M..., com exceção das faturas identificadas no quadro seguinte e pelos motivos já expostos, não concorrem para a formação do lucro tributável, por não consubstanciarem gastos necessários à obtenção ou ao assegurar da obtenção de rendimentos nos termos*

100.

do artigo 23º do CIRC, e por esse motivo, o IVA suportado em consequência das mesmas não confere o direito à dedução nos termos do artigo 20º do CIVA a contrário.

**Quadro n.º 31**

Fatura				Valores		
N.º	Data	Descrição	BT	IVA	Total	
FT 2019/5	20-11-2019	Contrato de prestação de serviços ref. à obr T... 02.11.2019	18.750,00	0,00	18.750,00	
FT 2019/6	05-12-2019	Serviços técnicos de engenharia - Projet. EE... Embalagens	52.500,00	12.075,00	64.575,00	
FT 2020/1	03-04-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra T... - 02.11.2019	25.000,00	0,00	25.000,00	
FT 2020/5	17-07-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra T... - 02.11.2019	25.000,00	0,00	25.000,00	
FT 2020/6	17-07-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra T... - 02.11.2019	25.000,00	0,00	25.000,00	
FT 2020/7	04-08-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra T... - 02.11.2019	7.946,66	0,00	7.946,66	
FT 2020/9	21-08-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra T... - 02.11.2019	19.248,50	0,00	19.248,50	
FT 2020/10	03-11-2020	Contrato de prestação de serviços ref. à obra T... - 02.11.2019	19.248,50	0,00	19.248,50	
Totais			192.693,66	12.075,00	204.768,66	

A conclusão extraída relativamente às faturas daqueles quatro fornecedores (excecionalmente as identificadas no quadro anterior), a partir dos factos, situações e indícios verificados, é também aquela que seria extraída por um qualquer cidadão partindo dos factos conhecidos, que procedesse à sua análise através de um raciocínio lógico e consentâneo com as regras de experiência comum e que resulta dos seguintes factos/situações;

Apesar das entidades serem livres na sua gestão no âmbito do normal desenvolvimento da sua atividade, essa liberdade não se estende além de espectro legal, ou seja, não são livres ao ponto de realizarem negócios de forma desleal com as sociedades de que são administradores/gerentes ou acionistas/sócios. Acresce que a liberdade na gestão e decisões de uma sociedade não obsta à não aceitação, sob o ponto de vista fiscal, das operações ou das implicações fiscais supervenientes das mesmas, em virtude da legislação existente.

Desta forma, há decisões de gestão, tomadas de forma legal, que devem legalmente ser desconsideradas como gastos decorrentes da legislação fiscal como são exemplos, os gastos não aceites fiscalmente por corresponderem a gastos desnecessários à obtenção de rendimentos, bem como os demais gastos legais realizados no âmbito da livre gestão das sociedades que são corrigidos nos termos 101.

---

*do CIRC e que estão explanados pelo "Quadro 07" da declaração de rendimentos (Mod.22);*

*> A atuação dos administradores/gerentes deverá acontecer sempre em defesa da sociedade em questão, in casu, a A... no âmbito dos seus deveres de lealdade, devendo pautar a sua atuação pelos mais altos padrões éticos e morais;*

*> A A... tinha capacidade material e humana para realizar ela própria, os serviços documentados pelas faturas que lhe foram emitidas pelos quatro fornecedores em causa, como resulta inclusivamente dos seus relatórios de gestão dos anos de 2018, 2019 e 2020 que se juntam no Anexo 1 como "Doc 058", "Doc\_059" e "Doc\_060", respetivamente, bem como com os elementos patentes no seu site <https://A... Pt/> . pelo que o recurso a estes terceiros era desnecessário do ponto de vista da racionalidade económica;*

*> Os quatro fornecedores em causa não apresentam, ao contrário da A..., os recursos humanos próprios ou a subcontratação desses serviços a terceiros, necessários à realização dos serviços faturados;*

*> Relativamente às faturas em análise, o único recurso que estes quatro fornecedores dispunham eram os seus gerentes/administradores;*

*> Os pagamentos realizados pela A... às quatro entidades fornecedoras, cujas faturas analisamos ao longo do presente relatório, concretamente, os prazos de pagamento e as datas de realização dos mesmos, apontam no sentido de que os mesmos visavam essencialmente justificar exfluxos financeiros nas datas em que estes ocorreram em detrimento da normal prática/política de pagamentos da A... aos demais fornecedores;*

*> Considerando que os serviços documentados tenham sido realizados pelos gerentes/administradores destes quatro fornecedores, inexistente qualquer racionalidade económica nas operações comerciais, bem como inexistente a necessidade da A... suportar os encargos que aquelas representam, na medida em que esses gerentes/administradores são também administradores da A..., bem como administradores e acionistas da F..., sociedade que detém o capital social da A...*

*na sua totalidade, pelo que a atuação dos mesmos poderia e deveria ter ocorrido no âmbito desta, em benefício da mesma e não de terceiros;*

*> A existência de uma prática concertada no sentido de que os montantes faturados pelas sociedades L... e M... para a A..., ascendessem aos mesmos exatos montantes, tendo-se verificado que;*

*> Nas 32 faturas emitidas por estas duas sociedades para a A..., no período de 01.01.2018 a 31.05.2021, 15 faturas emitidas pela L... e 17 faturas emitidas pela M..., apenas 1 fatura da L... não tem exata contrapartida em valor, em uma ou duas faturas da M..., o mesmo se verificando em sentido oposto, a existência de apenas 1 fatura da M... que não tem contrapartida em uma fatura da L..., descartando-se qualquer coincidência estatística dado o nível de correspondência exata face ao universo de faturas;*

*> Esta correspondência das faturas da L... com faturas da M... ocorre sem que, em muitas das vezes, esteja em causa o mesmo negócio:*

*> Assim, o que estará em causa nos contratos celebrados e respetivas faturas, não são de todo os serviços elencados nas mesmas, mas sim a "criação" de fluxos comerciais e documentais que suportam/justificam a existência de exfluxos financeiros da esfera patrimonial da A...;*

*> A semelhança dos montantes faturados pela M... e L..., não será dissociada do facto dos seus gerentes/sócios serem administradores da A... e administradores e acionistas da F..., na qual detém a mesma percentagem do capital social (7,5%).*

*> Apesar de não se verificar uma correspondência exata entre a percentagem de capital detido pelos acionistas da F... e os exfluxos para estes quatro fornecedores (embora relembre-se a K... e a J... são detidas a 100% pela N...), em acréscimo à quase correspondência dos valores faturados pela L... e pela M..., também se verifica que os montantes faturados pela J... e pela K..., no seu conjunto, representam uma proporcionalidade tendente à percentagem de capital social detido na F... por B... (75%);*

*> De se terem ainda verificado as seguintes incoerências:*

*> Relativamente à J...:*

---

- *Surge documentalmente, como intermediária num negócio celebrado sensivelmente seis meses antes da sua constituição e que o contrato de sociedade não contém qualquer referência a esse facto, como deveria, se tal tivesse efetivamente ocorrido;*

- *Nas aquisições de serviços realizadas pela J... à U..., em 2019, que representam a quase totalidade das aquisições que realizou nesse ano, existem indícios fundados de que as operações não corresponderão a operações efetivas entre essas duas entidades;*

- *Nas aquisições de serviços realizadas pela J..., nos primeiros 5 meses de 2021, que respeitam quase exclusivamente a aquisições à L..., e que se afigura uma redundância (a A... adquire serviços à J... que por seu turno os vai adquirir à L...-todas elas com gerentes/administradores em comum), bem como, mais uma vez, nos deparamos com prestações de serviços que no âmbito da L... apenas poderiam ter sido realizadas pelo seu gerente, também administrador da A...;*

> *Relativamente ao contrato celebrado entre a A... e a Z... em 26.04.2018, a A... pagou à J... um montante superior ao devido em € 188.652,31 (pelo câmbio do dia 31-10.2018, data em que o contrato foi celebrado e a conversão em euros foi realizada no próprio contrato - "Doc\_015" patente no Anexo 1), situação inverosímil em operações idôneas, realizadas relativamente a operações efetivas e entre entidades independentes, e que no caso em concreto, ainda que as operações em causa tivessem contribuído para a obtenção de rendimentos acarretaria a desconsideração do montante erroneamente contabilizado como gasto e pago ao alegado intermediário, Este erro terá sucedido em virtude desta operação ter como objetivo "criar um suporte ao exfluxo financeiro na A..., pelo que as partes (A... e J...) não terão procedido às efetivas negociações nem nunca discutido o montante da comissão;*

> *A existência de negócios intermediados em nome da A..., em simultâneo por mais de que uma entidade, em diversas situações por três entidades diferentes, sendo que essas entidades são todas geridas por administradores da A... (e que são concomitantemente administradores e acionistas da F...) e são detidas por estes*



*e/ou por familiares diretos dos mesmos, tendo-se verificado ainda uma grande desproporcionalidade das comissões acordadas (e pagas) com cada um dos intermediários:*

*> A intermediação alegadamente realizada pela J... e pela M... tendente à celebração do contrato entre a A... e a Z... em 26.04.2018, a J... auferiu de um rendimento de € 1.620,001,60 enquanto a M... auferiu de um rendimento de € 40.134,20;*

*A intermediação alegadamente realizada pela M..., pela L... e pela K... tendente à celebração do contrato entre a A... e a BB... em 06.09.2018, pela qual a M... e a L..., individualmente auferiram de um rendimento de € 73.500,00 enquanto a K... auferiu de um rendimento de € 382.731,00;*

*> A cedência da posição contratual da K... à J... na intermediação do negócio celebrado entre a A... e a BB..., daqui resultando uma "doação" da K... à J... no montante de €382.731,00, pois a intermediação ocorreu antes da constituição da J... (nada constando no contrato de sociedade desta última relativamente a esta situação), e pela cedência da posição contratual a J... adquiriu o direito de auferir do montante a ser pago pela A..., sem assumir nenhuma contrapartida, situação também totalmente descabida de racionalidade económica e indiciadora de que o que está em causa são os movimentos financeiros pretendidos e conseguidos e não as operações comerciais documentadas;*

*> Em linha com o verificado relativamente à existência de negócios intermediados por mais do que uma sociedade em nome da A..., ainda ao nível de outras prestações de serviços verificou-se a existência de serviços que são prestados à A... por 2 ou 3 destes fornecedores em simultâneo;*

*No âmbito do contrato celebrado entre a A... e a sociedade francesa GG..., a prestação dos mesmos serviços por parte da K..., L... e M..., mas pelos quais a K... auferiu o montante líquido de IVA de € 352.474,74 e individualmente a L... e a M... auferiram o montante líquido de IVA de € 73.762,63, não se apurando qualquer razão para esta desproporção;*

*> No âmbito do contrato celebrado entre a A... e a sociedade relacionada T..., a prestação dos mesmos serviços por parte da L... e da M..., pelos quais estas auferiram os montantes líquidos de IVA de € 505.000,00 e € 140.193,66, respetivamente;*

*> A A..., em alguns dos negócios analisados no presente relatório recorreu a alguns destes 4 fornecedores para a realização da intermediação com o cliente final quando já existiam relações comerciais com os mesmos e, em algumas dessas situações, relações comerciais já bastante fortes em função dos montantes das operações comerciais acordadas:*

*> A subcontratação da J... para a alegada intermediação do negócio celebrado entre a A... e a Z... em 02.12.2020, quando a A... já mantém relações comerciais com a Z... desde 26.04.2018, data da celebração do contrato referente a um negócio no montante de US\$ 162.000.000,00;*

*> A subcontratação da J... para a alegada intermediação do negócio celebrado entre a A... e a T... em 01.02.2019, quando a A... já mantém relações comerciais com a T... desde 08.01.2018, data da celebração do contrato referente a um negócio no montante de US\$ 2.000.000,00;*

*> No caso da intermediação, alegadamente realizada pela J..., conducente à celebração em 01.02.2019 do negócio entre a A... e a T... no montante de € 8.000,000,00, a mesma é completamente inverosímil do ponto de vista económico, se atentarmos a que a F... detinha de forma direta 40% do capital social da T... e que B... e D... eram à data da celebração deste contrato com a T... , administradores da A... e daquela e tinham acesso privilegiado à mesma sem necessitar de recorrer a entidades terceiras;*

*> Ao exposto, acresce o facto da A..., em 31.05.2021, ter sido notificada, para comprovar em termos documentais e de substância, a necessidade de incorrer, nos gastos inerentes às prestações de serviços que lhe foram faturadas pela J... nos meses de julho de 2020 a fevereiro de 2021, para a obtenção de rendimentos "(...) Quanto às prestações de serviços que vos foram faturadas pelo fornecedor J..., nos meses de julho de 2020 e fevereiro de 2021, que a vossa sociedade contabilizou*

*como gastos, e relativamente às quais deduziu o IVA suportado, solicita-se nos termos do n.º 1 do artigo 23º do Código do Imposto Sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas (CIRC) e do artigo 20º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA), a comprovação, em termos documentais e de substância, da necessidade da vossa sociedade incorrer nos mesmos para a obtenção de rendimentos (...) " sendo que a única justificação, dada até ao presente momento, foi a declaração do seu administrador B..., de que é ele que angaria os negócios.*

### *III.11 - Correções*

#### *III.11.1 - Correções em sede de IRC*

##### *III.11.1.1 - Ano de 2018*

*Da desconsideração das faturas emitidas para a A... pelas sociedades K..., J..., L... e M... cujos gastos relevaram para o apuramento da matéria tributável dos anos de 2018, 2019 e 2020, identificadas no quadro patente no Anexo 5, resultam correções ao lucro tributável declarado pela A..., nos montantes patentes no quadro seguinte, e das quais resulta o seguinte lucro tributável corrigido.*

**Quadro n.º 32**

Descrição	Ano		
	2018	2019	2020
Lucro Tributável Declarado	3.420.646,61	984.462,47	1.807.011,24
Correções Propostas	1.430.000,00	1.681.250,00	1.676.304,73
Lucro Tributável Corrigido	4.850.646,61	2.665.712,47	3.483.315,97

#### *III.11.2- Correções em sede de IVA*

*No quadro patente no Anexo 5, identificam-se as faturas cujo IVA suportado, em resultado dos factos expostos no presente relatório e da conclusão extraída por*

estes serviços a partir dos mesmos, não confere o direito à dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20º do CIVA a contrário, apresentando-se ainda os dados (data, diário e lançamento) relativos à contabilização pela A... das respetivas faturas e dedução do IVA.

Tendo-se apresentado no quadro anterior as faturas cujo IVA suportado não confere o direito à dedução nos termos do artigo 20º do CIVA a contrário, apresentam-se no quadro seguinte as correções propostas em sede de IVA por período, correções que irão afetar o campo 22 das declarações periódicas.

Quadro n.º 33

Ano	Mês	Valor do campo 24 das declarações periódicas			Crédito de Imposto	Reembolso Solicitado
		Declarado	Correção	Corrigido		
2018	9	489.060,75	114.999,99	374.060,76	169.024,74	169.024,74
	11	550.732,96	180.090,00	370.642,96	220.354,53	220.354,53
<b>Sub-total - 2018</b>		<b>1.039.793,71</b>	<b>295.089,99</b>	<b>744.703,72</b>		
2019	5	453.286,22	94.269,14	359.017,08	238.765,55	238.765,55
	7	597.515,51	230.000,00	367.515,51	396.533,59	396.533,59
	11	417.644,64	48.875,00	368.769,64	160.634,89	160.634,89
<b>Sub-total - 2019</b>		<b>1.468.446,37</b>	<b>373.144,14</b>	<b>1.095.302,23</b>		
2020	4	391.412,66	46.000,00	345.412,66	119.089,87	119.089,87
	6	447.654,77	22.988,50	424.666,27	153.779,03	153.779,03
	7	536.327,54	123.050,00	413.277,54	275.049,06	275.049,06
	8	639.625,09	25.645,69	613.979,40	130.149,48	130.149,48
	11	636.121,90	27.624,84	608.497,06	203.931,56	203.931,56
	12	1.184.945,72	76.174,09	1.108.771,63	142.394,11	142.394,11
<b>Sub-total - 2020</b>		<b>3.836.087,68</b>	<b>321.483,12</b>	<b>3.514.604,56</b>		
2021	1	556.208,71	110.125,66	446.083,05	180.024,28	180.024,28
	2	680.828,54	223.843,15	456.985,39	337.361,84	337.361,84
	3	535.211,28	53.480,25	481.731,03	201.595,32	201.595,32
	4	564.808,45	53.480,25	511.328,20	145.696,72	145.696,72
	5	617.384,48	52.133,43	565.251,05	215.711,46	215.711,46
<b>Sub-total - 2021</b>		<b>2.954.441,46</b>	<b>493.062,74</b>	<b>2.461.378,72</b>		
<b>Totais gerais</b>		<b>9.298.769,22</b>	<b>1.482.779,99</b>	<b>7.815.989,23</b>		

A Ordem de Serviço OI2020..., que integra o atual procedimento inspetivo, tem como âmbito a análise do reembolso solicitado pela A... na declaração periódica de IVA relativa ao mês de julho de 2020, no montante de € 275,049,06.

*Assim, as correções propostas para o mês de julho de 2020, no montante de € 123.050,00, implicam o deferimento parcial daquele reembolso, no montante de € 151.999,06.*

*As Ordens de Serviço OI2021... e OI2021..., que igualmente integram o atual procedimento inspetivo, têm como âmbito a análise dos reembolsos solicitados pela A... nas declarações periódicas de IVA relativas aos meses de fevereiro e março de 2021, nos montantes de € 337,361,84 e € 201.595,32, respetivamente.*

*Decorrente das correções propostas para aqueles períodos, nos montantes de €223,843,15 e € 53.480,25, respetivamente, os reembolsos serão objeto de deferimento parcial, nos montantes de € 113.518,69 e €148,115,07, respetivamente.*

- G.** A Requerente foi notificada do projecto de RIT, que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, para exercício do direito de audição, mas não se pronunciou, no prazo que lhe foi fixado (página 84 do RIT);
- H.** Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as liquidações adicionais de IRC, e respetivos juros compensatórios, dos anos de 2018, 2019 e 2020, com os n.ºs 2022..., 2022 ... e 2022..., respectivamente, no valor total de € 1.297.969,80, que se sintetizam no quadro que segue:

Períodos	Estorno Liq.	Acerto Liq.	JC	JC Rec. Ind.	Total a Pagar	Dat. Lim. Pag.	N.º Liq. IRC + JC
IRC 2018	229 829,81	136 693,80	16 807,71	24 708,27	408 039,59	10-11-2022	2022 ...
IRC 2019	424 127,70	-10 875,09	0,00	31 746,85	444 999,46	21-11-2022	2022 ...
IRC 2020	0,00	427 457,69	17 473,06	0,00	444 930,75	02-12-2022	2022 ...
<b>Total IRC</b>	<b>653 957,51</b>	<b>553 276,40</b>	<b>34 280,77</b>	<b>56 455,12</b>	<b>1 297 969,80</b>		

(documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, e artigo 2.º deste, não contestado)

- I.** Ainda na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as liquidações de IVA relativas aos períodos de 18.09M (n.º...), 18.11M (n.º...), 19.05M (n.º...), 19.07M (n.º...), 19.11M (n.º...), 20.04M (n.º...), 20.06M (n.º...), 20.08M (n.º...

...), 20.11M (n.º...), 20.12M (n.º...), 21.01M (n.º...), 21.04M (n.º ...), 21.05M (n.º...), no valor total de € 1.082.406,59, que se sintetizam no quando que segue:

N.º Liq	Período	Valor a Pagar	Data Lim. Pag.
...	18.09M	114 999,99	03-11-2022
	18.11M	180 090,00	03-11-2022
<b>Total 2018</b>		<b>295 089,99</b>	-
	19.05M	94 269,14	03-11-2022
	19.07M	230 000,00	03-11-2022
	19.11M	48 875,00	03-11-2022
<b>Total 2019</b>		<b>373 144,14</b>	-
	20.04M	46 000,00	03-11-2022
	20.06M	22 988,50	03-11-2022
	20.08M	25 645,69	03-11-2022
	20.11M	27 624,84	03-11-2022
	20.12M	76 174,09	03-11-2022
<b>Total 2020</b>		<b>198 433,12</b>	-
	21.01M	110 125,66	03-11-2022
	21.04M	53 480,25	03-11-2022
	21.05M	52 133,43	03-11-2022
<b>Total 2021</b>		<b>215 739,34</b>	-
<b>Total geral</b>		<b>1 082 406,59</b>	-

(documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, e artigo 4.º deste, não contestado)

**J.** Relativamente às referidas liquidações de IVA a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu ainda as liquidações de juros compensatórios de IVA com os n.ºs ... (período 18.09M), ... (período 18.11M), ... (período 19.05M), ... (período 19.07M), ... (período 19.11M), ... (período 20.04M), ... (período 20.06M), ... (período 20.08M), ... (período 20.11M), ... (período 20.12M), ... (período 21.01M), ... (período 21.04M), e ... (período 21.05M), no valor global de € 106.690,43.

(documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral, , cujos teores se dão como reproduzidos, e artigo 5.º do pedido de pronúncia arbitral, não contestado);

**K.** A Requerente dedica-se fundamentalmente à comercialização e manutenção de equipamentos e sistemas de energia e de telecomunicações (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

**L.** A J... tem como objeto social as atividades de intermediação de contratos de compra e venda de bens e serviços entre empresas nacionais e internacionais; consultaria;

---

apoio logístico; fiscalização de embarques e desembarques de bens; agendamento de transportes marítimos, aéreos e terrestres e representação de empresas nacionais e internacionais (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

**M.A K...** tem como objecto social compra, venda, revenda, arrendamento e administração de imóveis, construção civil e obras públicas, prestação de serviços de engenharia, elaboração de orçamentos para obras particulares e públicas e fiscalização destas e gestão de sociedades (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

**N. A M...** tem por objeto social a compra e venda de bens imobiliários; arrendamento e exploração de bens de imobiliários, aquisições de participações noutras empresas; prestação de serviços de intermediação, atividades de serviços de apoio prestados às empresas, consultoria técnica às empresas; prestação de serviços técnicos na área da engenharia (documento n. 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

**O. A L...** tem por objecto social as atividades de consultoria, orientação e assistência operacional a empresas ou a organismos em matérias diversas, como planeamento, organização, controlo, informação e gestão; reorganização de empresas; gestão financeira; estratégias de compensação pela cessação de vínculo laboral; consultoria sobre segurança e higiene no trabalho; concepção de programas contabilísticos e de processos de controlo orçamental; objetivos e políticas de marketing; gestão de recursos humanos (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

**P. A** constituição do F... nos anos de 2018, 2019 e 2020 é a que consta dos documentos n.ºs 10.1, 10.2 e 10.3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;

**Q.** O lucro tributável e os valores facturados à Requerente pelas empresas J..., L..., M... e K... são os que constam dos quadros que seguem:

J... UNIP.		
Modelo 22	Lucro Tributável	Valor faturado
2018	772 495,89 €	783 000,00 €
2019	1 206 166,33 €	1 432 231,60 €
2020	1 150 383,39 €	1 220 654,35 €
2021	1 454 151,08 €	1 993 763,77 €

L... LDA.		
Modelo 22	Lucro Tributável	Valor faturado
2018	142 972,83 €	147 262,63 €
2019	241 953,75 €	133 884,20 €
2020	263 783,13 €	288 547,02 €
2021	260 233,43 €	164 987,27 €

M... LDA.		
Modelo 22	Lucro Tributável	Valor faturado
2018	132 127,11 €	147 262,63 €
2019	108 981,36 €	186 384,20 €
2020	159 942,02 €	288 547,02 €
2021	65 344,65 €	149 987,27 €

K... SA		
Modelo 22	Lucro Tributável	Valor faturado
2018	366 235,90 €	352 474,74 €

(artigo 212.º do pedido de pronúncia arbitral, cujos valores, verificáveis pela AT, não são questionados);

- R.** Em reunião de 16-06-2021, realizada nas instalações da Direção de Finanças do Porto, em que estiveram presentes os administradores B... e E..., bem como a contabilista certificada R..., B... informou que, decorrente do seu nome, reputação, "know how" e relacionamentos comerciais pessoais, é ele que angaria os contratos, atribuindo-os depois, segundo as suas palavras, à empresa que entender (página 8 do RIT, facto não questionado pela Requerente);
- S.** Na mesma reunião, B..., pelas informações prestadas verbalmente, descartou qualquer efetividade às faturas emitidas e aos contratos celebrados pela A..., com a L... e com a M..., respeitantes a comissões por intermediação em negócio, pois ele,



B..., é que angaria os referidos contratos (página 8 do RIT, facto não questionado pela Requerente);

**T.** No dia 03.11.2021, nas instalações da Direção de Finanças do Porto, realizou-se nova reunião em que estiveram presentes a administradora E..., a contabilista certificada R..., e S... (S...), NIF ..., na qualidade de Revisor Oficial de Contas (ROC) da F..., detentora de 100% da A...resultando da mesma a mensagem da preponderância que B... assume na atividade da A..., desta feita como angariador de contratos/obras que permitem a manutenção da atividade da empresa e a obtenção de lucros - criação de mais-valias e de património (situação líquida positiva) página 8 do RIT, facto não questionado pela Requerente);

**U.** Em 31-01-2023, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

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

**2.1.1.** Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e no processo administrativo.

As informações que constam do relatório de inspeção tributária, quando devidamente fundamentado e baseado em critérios objetivos, faz fé, como resulta do artigo 76.º, n.º 1 da LGT, corroborado pelo artigo 371.º, n.º 1, do Código Civil.

A Requerente nada disse sobre o projecto de RIT que lhe foi notificado para exercício do direito de audição, nem apresentou nesse processo arbitral qualquer prova atinente à realidade das despesas cuja ocorrência foi questionada pela Autoridade Tributária e Aduaneira e sua relevância para os interesses da Requerente.

Por isso, não há razão para duvidar dos factos referidos no RIT como constados pela inspeção tributária.

**2.1.2.** Não se provou que a Requerente não tivesse meios para efectuar as actividades de angariação de clientes a que se referem as facturas não aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira. 13.

---

Aduaneira como gastos sem recorrer a serviços das sociedades J..., L..., K... e M..., designadamente as hipotéticas actividades de angariação por estas efectuadas.

Na verdade, a Requerente não apresentou qualquer prova quer das actividades de angariação hipoteticamente desenvolvidas nem da necessidade de recorrer a serviços dessas empresas.

Por outro lado, como se infere nas alíneas R), S) e T) da matéria de facto fixada, era o administrador da Requerente B... quem angariou todos os contratos, atribuindo-os, depois, à empresa do grupo que entendeu.

**2.1.3.** Não se provou que as empresas J..., a K..., a L... e a M... tivessem prestado à Requerente os serviços a que se referem as facturas que não foram aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira como gastos.

Na verdade, há fortes indícios de que essas empresas não tinham condições para prestar os serviços referidos, designadamente por falta de pessoal ao seu serviço e, nos casos em que subcontrataram, de falta de pessoal ao serviço das empresas subcontratadas, ao tempo referido nas facturas como sendo o da prestação de serviços.

Os fornecedores J..., K..., L... e M... , bem como as subcontratadas *U... e à L...*, não possuíam recursos humanos próprios ou de terceiros para desenvolver a actividade de intermediação que justificou as deduções efetuadas pela Requerente, exceção apenas dos seus administradores e gerentes incluídos nos recursos humanos da própria A... (e no caso da M..., os serviços relativas ao contrato celebrado com a T... em 01.02,2019 e com a EE... .

Para além disso, como se disse, infere-se nas alíneas R), S) e T) da matéria de facto fixada, era o administrador da Requerente B... quem angariou todos os contratos, atribuindo-os, depois, à empresa do grupo que entendeu, actividade que se coincide com a que resulta do exercício das funções de administrador da A... .

**2.1.4.** Designadamente, no caso da J..., que apresentou facturas de serviços adquiridos à U..., não se provou que tivesse quaisquer funcionários ao seu serviço nos períodos a que se reportam as facturas. As pessoas que foram indicadas como tendo sido contactadas pela J..., o

Dr. W... e Dra. Y..., não auferiram rendimentos pagos pela U... e não se provou sequer que tivessem qualquer relacionamento com a actividade desta.

Para além disso, não se provou que a U... tivesse efectuado qualquer subcontratação de serviços que lhe permitissem prestar os serviços facturados à J...

Além disso, era B..., administrador da Requerente, que, como se refere nas alíneas R), S) e T), da matéria de facto fixada, tratava de todas as angariações de clientes, pelo que não corresponde à realidade que serviços desse tipo tivessem sido prestados à Requerente pela J... .

Nestas condições, não se considera provado que a J... tenha prestado à Requerente quaisquer desses serviços cujas facturas não foram aceites como gastos.

**2.1.5.** No que concerne à L..., no período de 2018 a 2021, tinha como seus gerentes D..., administrador da Requerente, e AA..., esposa daquele e não possuiu qualquer funcionário e não efectuou aquisições que permitam concluir que subcontratou os serviços necessários à realização dos serviços que facturou à A... e à J... . Apenas no período de Março a Setembro de 2019, a sua sócia e gerente AA... foi remunerada, o que não pode justificar a emissão das 16 facturas referidas no RIT, emitidas entre 28-09-2018 e 22-04-2021.

Para além disso, , como se infere nas alíneas R), S) e T) da matéria de facto fixada, era o administrador da Requerente B... quem angariou todos os contratos, atribuindo-os, depois, à empresa do grupo que entendeu.

Nestas condições não merecem credibilidade as facturas emitidas pela L... à Requerente e à J..., pelo que não se considera provado que tais serviços tenham sido prestados.

**2.1.6.** Quanto à M... não tinha funcionários, dispondo apenas de C..., seu sócio-gerente, que é também administrador da A... e administrador e acionista da F... .

Não se afigura crível, à face às regras da experiência que, sendo administrador da Requerente e desenvolvendo uma actividade de angariação para esta, estivesse a agir na qualidade de prestador de serviços à Requerente por conta de uma outra empresa.

Para além disso, como se refere nas alíneas R), S) e T) da matéria de facto fixada, foi o administrador da Requerente, B..., que angariou todos os contratos, atribuindo-os depois à empresa do grupo que entendeu.

Assim, não se considera provado que a M... tivesse prestado os serviços de angariação facturados à Requerente.

**2.1.7.** Relativamente à K... entre 2017 e 31-05-2021 não tinha qualquer funcionário, apenas dispendo dos seus administradores B..., O... e P... e não se provou que possuísse recursos humanos próprios e com as competências necessárias à realização dos serviços facturados à Requerente, nem que tivesse adquirido serviços a terceiros.

Nestas condições, não merecem credibilidade as facturas emitidas pela K... relativas a prestações de serviços à Requerente.

**2.1.8.** Não se provou facto referido no artigo 65.º em que se afirma que os administradores da Requerente *«tenham num determinado período das suas vidas, acalentado o propósito de prosseguirem uma atividade própria e autónoma, com a realização de projetos e investimentos pessoais, aproveitando ou servindo-se das suas especiais competências ou qualificações, académicas ou profissionais, paralela à atividade que já desenvolviam como administradores da Requerente»*.

Nenhuma prova foi produzida sobre os propósitos dos administradores da Requerente quanto a prosseguirem actividades próprias.

**2.1.9.** Não se provou que a Requerente não esteja habilitada nem qualificada para exercer actividade de agenciamento ou a intermediação de negócios, nem a prestação de serviços de consultoria para os negócios, nem disponha de departamento próprio para esse efeito.

A Requerente faz essas afirmações nos artigos 68.º e 69.º do pedido de pronúncia arbitral, mas não apresentou qualquer prova, que qualquer tipo.

Por outro lado, resulta das alíneas R), S) e T) da matéria de facto fixada que o administrador da Requerente B... tinha competências para agenciamento ou a intermediação de negócios. Exercendo-as efectivamente em relação a todas as empresas do grupo.

**2.1.10.** Não se provou que do total de trabalhadores da Requerente, em termos médios, 88% eram eletricitas, 9% administrativos e 2% eram diretores cie departamento, nem que sejam todos eles sem qualquer vocação ou experiência na intermediação ou angariação de contratos ou negócios, dentro ou fora do território nacional, ou na prestação de serviços específicos ou qualificados fora do âmbito de atividade da Requerente

A Requerente faz estas afirmações nos artigos 70.º e 71.º do pedido de pronúncia arbitral, mas não apresentou qualquer prova, de qualquer tipo sobre os factos que afirma.

**2.1.11.** Não se provou que os contratos sejam angariados, em regra, à mesa de um restaurante ou no decorrer de uma viagem e selados com um aperto de mão, nem que os clientes angariados nem sequer conheçam a entidade com quem vão formalizar o contrato ou adjudicar a obra ou serviço angariados, nem que confiança pessoal entre quem angaria e quem é angariado seja a pedra de toque desta actividade.

A Requerente faz essas afirmações nos artigos 75.º a 77.º do pedido de pronúncia arbitral, mas não apresentou qualquer prova.

**2.1.12.** Não se provou que fosse economicamente mais vantajoso para a Requerente contratar a execução de serviços em Angola a uma entidade externa, pagando-lhe o correspondente preço, do que fazer deslocar pessoal próprio, de Portugal para Angola, para prestar os mesmos serviços.

A Requerente faz essa afirmação no artigo 82.º do pedido de pronúncia arbitral, mas não apresentou qualquer prova.

**2.1.13.** Não se provou que a Requerente não tivesse, à data, qualquer presença ou representação própria ou influência em Angola ou em França quando ocorreram a empreitada denominada "*Linha de Transporte e Subestação de ..., Angola*" e o projecto ... .

A Requerente faz essas afirmações nos artigos 80.º, 81.º, 83.º e 85.º do pedido de pronúncia arbitral, mas não apresentou qualquer prova d qualquer tipo.

**2.1.14.** Não se provou que serviços de apoio logístico, fiscalização de embarque, agendamento de transportes marítimos, aéreos e terrestres, no âmbito do contrato entre a A... e a Z..., não podiam ser prestados por pessoal afecto à Requerente.

A Requerente faz essas afirmações nos artigos 86.º e 87.º do pedido de pronúncia arbitral, mas não apresentou qualquer prova de qualquer tipo.

**2.1.15.** Não se provou que os montantes facturados pela M... e L... à Requerente correspondam a repartição do resultado do trabalho das duas sociedades de acordo com a participação que cada um dos administradores era titular no capital social da F... .

A Requerente faz essas afirmações nos artigos 95.º a 100.º do pedido de pronúncia arbitral, mas não apresentou qualquer prova de qualquer tipo.

Para além disso, infere-se das alíneas R), S) e T) da matéria de facto fixada, era o administrador da Requerente B... quem angariou todos os contratos, atribuindo-os, depois, à empresa do grupo que entendeu.

**2.1.6.** Não se provou que a decisão de constituição de sociedades próprias pelos administradores da Requerente não tivesse qualquer propósito fiscal., mas apenas o de organizar e concentrar os seus negócios numa sociedade constituída especialmente para o efeito.

A Requerente faz essa afirmação no artigo 112.º do pedido de pronúncia arbitral, mas não apresentou qualquer prova de qualquer tipo.

**2.1.7.** Não se provou se os administradores da Requerente C... e D... são ou não remunerados pela Requerente nem que sejam remunerados apenas pela F... .

A Requerente faz essa afirmação no artigos 145.º e 147.º do pedido de pronúncia arbitral mas não apresentou qualquer prova, de qualquer tipo.

### **3. Questão da competência do Tribunal Arbitral**

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a excepção de incompetência parcial deste Tribunal Arbitral para apreciar os pedidos formulados pela Requerente relativamente a períodos em que foram efectuados pedidos de reembolso de IVA que foram indeferidos e em que não houve qualquer liquidação.

A Requerente respondeu, defendendo, em suma, que a apreciação da legalidade desses actos de indeferimento se enquadra nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Como resulta do n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial*».

Por isso, as normas que definem as competências os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, que constam do artigo 2.º do RJAT, devem ser interpretadas, com o alcance de abrangerem a apreciação da legalidade de todos os actos susceptíveis cuja legalidade pode ser objecto de processo de impugnação judicial que se reportem à liquidação de tributos.

Em situações em que é formulado um pedido de reembolso de IVA e, em vez do reembolso ser decidido, se decide que não haver imposto a reembolsar e é emitida uma liquidação nula ou uma liquidação de imposto que a Autoridade Tributária e Aduaneira considera devido, é o acto de liquidação que define a posição final da Administração Tributária sobre a relação jurídica tributária de IVA no período que está em causa.

Como defendem JOSÉ XAVIER DE BASTO e GONÇALO AVELÃS NUNES: «*um reembolso contestado pela administração fiscal em tudo equivale a uma liquidação de imposto e os meios de reagir contra esse acto da administração, que nega ou revoga um reembolso, são idênticos aos a lei põe à disposição dos contribuintes para anular, no todo ou em parte a liquidação do imposto*» ( <sup>1</sup> ). Esta tese esta que está em sintonia com o facto de o artigo 22.º, n.ºs 11 e 13 do CIVA, se estabelecer que a impugnação de actos de indeferimento de pedidos

---

<sup>1</sup> Em «*O que é a “garantia adequada” para efeitos do reembolso do IVA?*», publicado em *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, volume IV, páginas 276-277.

de reembolso se faz através dos meios previstos no artigo 93.º para a impugnação administrativa e contenciosa dos actos de liquidação de IVA. ( <sup>2</sup>)( <sup>3</sup> )

Assim, este Tribunal Arbitral tem competência para apreciar a legalidade dos actos de liquidação impugnados em que a Administração Tributária entendeu que não havia imposto a reembolsar.

No sentido da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD para apreciar a legalidade de actos de liquidação emitidos na sequência de indeferimento de pedidos de reembolso de IVA, tem vindo a decidir uniformemente o Tribunal Central Administrativo Sul como pode ver-se pelos acórdãos de 28-11-2019, processo n.º 44/19.9BCLSB, de 19-11-2020, processo n.º 53/18.5BECTB e de 07-04-2022, processo n.º 56/21.2BCLSB.

Pelo exposto, improcede a excepção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

## **4. Matéria de direito**

### **4.1. Posições das Partes**

A Requerente contabilizou nos anos de 2018, 2019 e 2020, gastos com a aquisição de serviços às sociedades a J..., a K..., a L... e a M... .

A Autoridade Tributária e Aduaneira não aceitou a relevância da maior parte desses gastos para a formação do lucro tributável por entender, em suma, que eles não foram realizados no interesse da Requerente, estando-se perante um circuito documental, com o objectivo de

---

<sup>2</sup> Os n.ºs 11 e 13 do artigo 22.º do CIVA, na redacção da Lei n.º 2/2010, de 15 de Março, estabelecem o seguinte:  
*«11 - Os pedidos de reembolso são indeferidos quando não forem facultados pelo sujeito passivo elementos que permitam aferir da legitimidade do reembolso, bem como quando o imposto dedutível for referente a um sujeito passivo com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou que tenha suspenso ou cessado a sua actividade no período a que se refere o reembolso.  
(...)  
13 - Da decisão referida no n.º 11 cabe recurso hierárquico, reclamação ou impugnação judicial, nos termos previstos no artigo 93.º»*

<sup>3</sup> No sentido de que a impugnação judicial constitui o meio processual adequado à reacção na via contenciosa contra um acto de indeferimento de pedido de reembolso de IVA, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 06-11-2008, processo n.º 0115/08, e de 21-02-2018, processo n.º 0239/16.



---

justificar documentalmente os exfluxos de meios financeiros da esfera patrimonial da A... para a esfera patrimonial daquelas sociedades.

Para fundamentar essa conclusão, a Autoridade Tributária e Aduaneira baseia-se, essencialmente,

- no facto de a Requerente se encontrar em situação de relações especiais, à face da definição que consta do artigo 63.º, n.º 4, do CIRC, com essas empresas, dado aquelas terem como gerentes ou administradores as pessoas, que são administradores da Requerente ou seus familiares;
- aquelas empresas não terem recursos humanos para prestarem os serviços facturados que não foram aceites como gastos;
- a Requerente ter capacidade para realizar, ela própria, os serviços em causa, ao contrário das empresas prestadoras dos serviços, pelo que a aquisição de serviços não aceites com gastos carecia de racionalidade económica, não actuando os administradores da Requerente no interesse desta ao adquirirem esses serviços;
- consequentemente, entendeu a Autoridade Tributária e Aduaneira que os gastos não aceites eram desnecessários para obter ou assegurar a obtenção de rendimentos, pelo que a sua relevância para a formação do lucro tributável é afastada pelo n.º 1 do artigo 23.º do CIRC e é de desconsiderar o IVA suportado, com base no artigo 20.º do CIVA, *a contrario*.

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- as quatro identificadas sociedades têm um objecto social distinto daquele que é prosseguido pela Requerente, que se dedica fundamentalmente comercialização e manutenção de equipamentos e sistemas de energia e de telecomunicações;
- a opção dos administradores da Requerente, B... . C... e D... de constituírem, cada um, uma sociedade própria e autónoma em relação à A..., (a J..., a M... e a L..., respectivamente) não tem nada de inadequado ou inusual, sendo, antes, urna opção perfeitamente legítima e conforme os usos sociais;

- 
- o mesmo sucede quanto à K..., que, embora gerida pelo administrador B..., é detida pela N..., sociedade esta que, por sua vez, tem como acionistas duas filhas desse administrador;
  - a criação destas sociedades corresponde a propósitos dos administradores da Requerente de prosseguirem actividades próprias;
  - nada impedia naturalmente que essas sociedades coexistissem com a Requerente e com ela estabelecessem relações ou transações comerciais;
  - a Requerente não possuía nenhum trabalhador com competências ou habilitações para intermediar ou angariar negócios para a A... ou prestar serviços qualificados ou específicos em outros domínios que não o da energia, atividade que representa o core business da A...;
  - parte dos negócios angariados a que se referem facturas não aceites foram executados fora do território nacional;
  - a opção dos administradores da Requerente de constituírem e/ou gerirem sociedades próprias para, através delas, concretizarem os seus projetos e interesses pessoais, com autonomia em relação à A..., ainda que aproveitando, porventura, o know-how adquirido ao seu serviço, insere-se no âmbito do direito de iniciativa privada e da livre gestão empresarial;
  - o direito à liberdade de iniciativa económica privada está previsto no artigo 61.º, n.º 1, da CRP e a ele se associa a liberdade de iniciativa e organização empresarial, nos termos do artigo 80.º, alínea c), do mesmo diploma;
  - a liberdade empresarial tem associada, por seu turno, a liberdade de gestão fiscal;
  - a decisão dos administradores da A...– e acionistas desta, indiretamente, por via da participação social detida na F..., SGPS, S.A. de procederem à constituição de sociedades próprias, autónomas em relação à A..., S.A, é (foi) perfeitamente legítima e racional do ponto de vista económico e empresarial;
  - não houve nessa escolha ou decisão qualquer propósito de ordem fiscal, mas apenas o de organizar e concentrar os seus negócios numa sociedade constituída especialmente para o efeito;

- 
- essa decisão é insindicável nesta sede, sob pena de se permitir uma intolerável intromissão ou ingerência do Estado no âmbito da gestão de empresas privadas, o que afronta os princípios constitucionais citados e representaria uma restrição inadmissível do princípio da neutralidade fiscal que deve imperar nesta sede;
  - nenhum elemento objetivo foi carreado no sentido da demonstração da ausência da racionalidade económica subjacente aos negócios jurídicos realizados ou da comprovação de uma hipotética artificialidade dos mesmos;
  - ao enquadrar o caso no âmbito do artigo 23.º do CIRC, assume que esses serviços foram efetivamente prestados;
  - as correções determinadas em IRC e IVA e, concomitantemente, as liquidações adicionais de imposto que nelas estão suportadas não podem, por isso, manter-se, por violação dos princípios ínsitos nos artigos 61.º, n.º 1, 80.º, alínea e), 86.º n.º 2, e 103.º, n.º 3, da Constituição da República, devendo, por isso, ser anuladas;
  - inexistente norma ou disposição de índole fiscal que defina o dever de lealdade do administrador de uma sociedade em termos diversos ou complementares daqueles que estão refletidos no Código das Sociedades Comerciais;
  - a conduta dos administradores da Requerente de, através de sociedades próprias, angariarem ou intermediarem, a título oneroso, contratos ou negócios para a A..., e de lhe prestarem serviços no âmbito desses negócios, não configura a omissão do dever de lealdade;
  - o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC admite a dedutibilidade de todos os gastos realizados no interesse da empresa e não permite analisar os gastos contabilizados por determinado sujeito passivo à luz do critério da capacidade dos seus gerente e administradores ou do próprio sujeito passivo quando opta por subcontratar terceiro;
  - a ligação dos gastos à actividade empresarial é evidente;
  - os gastos r considerados imprescindíveis à manutenção da fonte produtora dos rendimentos, dada a sua manifesta e comprovada adequação e conveniência à atividade da Requerente;

- 
- não havendo qualquer prejuízo para o Estado, uma vez que, ao gasto deduzido pela A..., se verificou um rendimento a tributar na esfera das sociedades fornecedoras dos serviços em causa;
  - o IVA suportado e deduzido pela Requerente, está relacionado com a sua atividade (e não com fins alheios à atividade), que confere direito à dedução, pois está suportado em facturas com os requisitos legais e esse direito compagina-se com os princípios de neutralidade, da segurança jurídica e da proporcionalidade;
  - não se verifica qualquer situação de fraude ou de abuso, dado não existir qualquer ocultação de factos ou valores à contabilidade ou às declarações fiscais por parte dos intervenientes, nem qualquer falta de entrega do imposto liquidado por parte dos prestadores de serviços, nem situações de simulação, nem qualquer situação de afetação a fins privados;
  - a AT não invocou a não realização das prestações de serviços (uma eventual simulação), mas apenas sua desnecessidade, argumento que não colhe, quer em sede de IRC, pelos motivos invocados anteriormente, quer, também, por maioria de Talão, em sede de IVA.

A Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo mantém a posição assumida no RIT dizendo, em suma, o seguinte:

- o fundamento das correções controvertidas prende-se com a falta de comprovação da correlação dos gastos titulados nas faturas com a obtenção de rendimento tributável, nos termos do disposto no artigo 23.º do Código do IRC;
- relevância de um gasto para efeitos fiscais sempre dependeu da prova da sua necessidade, adequação, normalidade ou da produção do resultado, sendo que a falta dessas características poderá gerar a dúvida sobre se a causa é ou não empresarial, se é um gasto efetivamente incorrido no interesse da empresa ou se respeita a um qualquer outro interesse, ou seja, se estamos perante um gasto aceite fiscalmente ou não;

- 
- o «interesse empresarial» a que a jurisprudência tem feito apelo, no confronto dos gastos e perdas suportados com a atual redação do n.º 1 do artigo 23.º, comporta não só a exigência de os gastos e perdas não serem estranhos às atividades exercidas no quadro do objeto social, o que pressupõe alguma forma, direta ou indireta, de conexão com as atividades e com a obtenção ou garantia dos rendimentos ou ganhos tributáveis;
  - não obstante se concordar que não cabe à AT sindicar a bondade e oportunidade das decisões da gestão das empresas, nem se intrometer na liberdade e autonomia da gestão, a verdade é que lhe incumbe o escrutínio dos efeitos fiscais produzidos por tais decisões de gestão, mormente em matéria de gastos e perdas, no confronto com as disposições legais constantes, entre outros, do artigo 23.º do Código do IRC, preceito invocado pelos SIT;
  - nos termos do disposto no art.º 75.º, n.º 1 da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos;
  - cabendo, pois, à Requerente, que pretende fazer valer o seu direito à dedutibilidade dos gastos, o ónus de demonstrar e comprovar a veracidade da operação e a sua indispensabilidade/ necessidade para a obtenção dos rendimentos sujeitos a imposto;
  - inexistente qualquer racionalidade económica nas operações comerciais, bem como inexistente a necessidade de a Requerente suportar os encargos que aquelas representam, na medida em que os gerentes/administradores das sociedades fornecedoras dos serviços são também administradores da Requerente, bem como administradores e acionistas da sociedade que detém a Requerente – a F...;
  - trata-se de encargos que foram incorridos no âmbito da prossecução de interesses alheios, mormente dos sócios», os quais, por tal motivo, não são dedutíveis para efeitos fiscais;
  - no que concerne à dedução de IVA, a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com

direito à dedução é, em princípio, necessária para que o direito à dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão de tal direito;

- as faturas e os respetivos gastos em análise não estão, de facto, relacionadas com o exercício da atividade da Requerente e não se comprovou a correlação dos gastos titulados nas faturas com a obtenção de rendimento tributável da Requerente;
- o invocado princípio da liberdade da iniciativa privada, consagrado no artigo 61.º da CRP, não foi constitucionalmente considerado como um preceito respeitante aos direitos, liberdades e garantias, não constituindo, por isso, um princípio absoluto (cfr. artigo 18.º, n.º 1 da CRP).

## **4.2. Apreciação das questões**

### **4.2.1. Questão da ilegalidade das liquidações de IRC e respectivos juros compensatórios**

artigo 23.º, n.º 1, do CIRC estabelece o seguinte:

#### **Artigo 23.º**

#### **Gastos e perdas**

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

O conceito de indispensabilidade dos custos, a que se reporta o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, refere-se aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das actividades decorrentes ao seu escopo societário (*business purpose*).

Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos, nomeadamente quando não apresentem qualquer afinidade com a actividade da sociedade, é

que deverão ser desconsiderados, como se refere no acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de e 27-06-2018, processo n.º 1402/17:

*Quanto à indispensabilidade dos custos, como vem afirmando a doutrina de referência (António Moura Portugal, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa e Tomás de Castro Tavares, Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas, Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, págs. 7 a 180) e também a mais significativa jurisprudência, o conceito a que se reporta o artº 23º do CIRC tem sido ligado aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das actividades decorrentes ao seu escopo societário.*

*Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos, nomeadamente quando não apresentem qualquer afinidade com a actividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados.*

*Como ficou exarado no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 28.06.2017, proferido no recurso 627/16, «no entendimento que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a adoptar para efeito de averiguar da indispensabilidade de um custo (cfr. art. 23.º do CIRC na redacção em vigor em 2001), a AT não pode sindicat a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade.*

*Assim, um custo ou perda será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efectuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínosa, e a AT apenas pode desconsiderar os que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objectivos alheios (quando for de concluir, à face das regras da experiência comum que não tinha potencialidade para gerar proveitos)» - neste sentido vide também os Acórdãos Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Novembro de 2011, recurso n.º 107/11, e de 24.09.2014, recurso 779/12.*

Assim, o conceito de indispensabilidade de custos que consta do artigo 23.º n.º 1, do CIRC, não exige uma ligação causal entre gastos e proveitos, bastando que as despesas tenham uma relação com o objecto da empresa, sejam incorridas no âmbito da sua actividade ou evidenciem um *business purpose*.

Para existir esse *business purpose*, não é necessário que os gastos tenham relação directa com a actividade operacional do sujeito passivo, sendo também relevantes os gastos que tenham uma relação meramente indirecta, desde que tenham sido motivados pelo objectivo último de obtenção de lucros. ( 4 )

Como decorre da matéria de facto fixada, as facturas que não foram aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira para efeitos de dedutibilidade como gastos e dedução de IVA não correspondem a gastos efectuados no interesse da Requerente, pois, designadamente, quanto às facturas que se reportam a hipotéticas actividades de intermediação em negócios e angariação de clientes, não correspondem a qualquer actividade realizada por essas empresas no interesse da Requerente, pois todas as actividades relativas a obtenção de contratos eram efectuadas directa e exclusivamente pelo administrador da Requerente B... que, depois, atribuía a actividade à empresa do grupo que entendia, sem que esta realizasse qualquer actividade.

---

<sup>4</sup> Neste sentido, pode ver-se TOMÁS TAVARES, *Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos*, in *Ciência e Técnica fiscal*, n.º 396, 1999, páginas 136-137:

**“A noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento, directo ou indirecto, da motivação última para a obtenção do lucro. Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os actos abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo. Este desiderato aproxima, de forma propositada, as categorias económicas e fiscais, através de uma interpretação primordialmente lógica e económica de causalidade legal. O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que represente um decaimento económico para empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa”.**

(...)

**“A indispensabilidade subsume-se a todo qualquer acto realizado no interesse da empresa...A noção legal de indispensabilidade reprime, pois, os actos desconformes com o escopo da sociedade, não inseríveis no interesse social, sobretudo porque não visam o lucro...”.**



É com este sentido que deve ser interpretado o RIT, após o reconhecimento implícito pelo administrador B... de que as facturas não se reportavam a qualquer actividade de intermediação em contratos ou angariação de clientes desenvolvida pelas empresas emitentes, ao concluir que não eram necessárias as despesas facturadas para serem obtidos os contratos.

Na verdade, se a concretização dos contatos foi obtida sem qualquer actividade de intermediação ou angariação dessas empresas que emitiram as facturas, é forçoso concluir que as despesas facturadas eram desnecessárias para a obtenção dos rendimentos.

Não está, assim, em causa, a liberdade de gestão da Requerente e, designadamente a possibilidade de adquirir serviços a quem entender, mesmo que tenha meios para, por si mesma, realizar os serviços adquiridos.

O que essa liberdade não confere é a possibilidade de emitir facturas sem que seja realizada a actividade a que elas se reportam, pela empresa que as emite. As despesas facturadas sem que seja realizada a actividade têm forçosamente de considerar-se como desnecessárias para a obtenção dos rendimentos e não pode entender-se que foram efectuadas no interesse da Requerente.

Assim, é de concluir, como concluiu a Autoridade Tributária e Aduaneira reiteradamente no RIT e é inequivocamente corroborado pelas referidas afirmações do administrador da Requerente B..., que as facturas que não foram aceites foram emitidas *«com o único objetivo de justificar documentalmente os exfluxos de meios financeiros da esfera patrimonial da A... para a esfera patrimonial daquelas sociedades»*.

Pelo exposto, as facturas em causa não correspondem a despesas efectuadas no interesse da Requerente, tendo em vista a obtenção de rendimentos, pelo que a sua relevância com gastos, é afastada pelo artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, mesma interpretação referida.

Relativamente a facturas que se reportam a outras actividades e que não foram aceites como gastos pela Autoridade Tributária e Aduaneira, há fortes indícios de que não correspondam a actividades realizadas pela empresas que as emitiram J..., L..., M... e K..., designadamente pela falta de demonstração da disponibilidade de recursos humanos destas empresas para prestarem os serviços facturados, nem como das contratadas.

Perante esses justificados indícios de que os serviços facturados não foram prestados pelas empresas referidas, a Requerente, que foi notificada do projecto de RIT para exercer o

direito de audição, nada disse, não deu qualquer explicação ou apresentou qualquer prova da efectiva prestação desses serviços, o mesmo sucedendo com o presente processo.

Por isso, fica-se numa situação de dúvida sobre a realização dessas despesas no interesse da Requerente, que não pode ser resolvida a seu favor, como resulta das regras de repartição do ónus de prova do art. 74.º da LGT.

Como bem refere a Autoridade Tributária e Aduaneira na sua Resposta, o artigo 75.º, n.º 1, da LGT estabelece que *«presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos»*.

Como decorre do teor expresso da parte final desta norma, a presunção aqui prevista não prejudica os *«demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos»*.

Não existe, assim, qualquer presunção de empresarialidade, dependendo a dedutibilidade da comprovação da conexão dos gastos contabilizados com a actividade empresarial, que está subjacente ao n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, ao limitar a dedutibilidade aos *«gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC»*.

Não se aplicando a presunção quanto à dedutibilidade de gastos, vale a regra geral sobre a repartição do ónus da prova que com consta do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, que estabelece que *«o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque»*.

Assim, sendo a Requerente quem invoca o interesse empresarial das despesas que contabilizou, é sobre ela que recai o ónus da prova desse requisito da sua dedutibilidade.

Por isso, a falta de prova tem de ser processualmente valorada contra a Requerente, o que se reconduz a considerar processualmente assente a falta de interesse empresarial.

Neste contexto probatório, não se colocam as questões de constitucionalidade que a Requerente refere, designadamente o princípio da liberdade de iniciativa, organização e gestão empresarial e fiscal ou da invocada exigência de neutralidade das normas fiscais, pois a não dedutibilidade dos gastos não resulta de hipotética inadmissibilidade de organização

empresarial com concentração de partes dos negócios numa sociedade constituída que a Requerente concretizou, mas antes da falta de prova de os gastos contabilizados terem relação com o interesse da empresarial da Requerente.

Por isso, as correcções efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira em sede de IRC não violam os princípios ínsitos nos artigos 61.º, n.º 1, 80.º, alínea e), 86.º, n.º 2, e 103.º, n.º 3, da Constituição da República, invocados pela Requerente.

Concluindo-se que as liquidações de IRC têm fundamento legal, fica prejudicado, por ser inútil [artigos 130.º e 168.º, n.º 2, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT] o conhecimento das outras questões colocadas relativas à legalidade daquelas liquidações.

Pelo exposto, improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido de anulação das liquidações de IRC e respectivos juros compensatórios.

#### **4.2.2. Questão da ilegalidade das liquidações de IVA e respectivos juros compensatórios**

O artigo 20.º, n.º 1, do CIVA estabelece o seguinte, no que aqui interessa:

##### **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;*

Como diz a Requerente, o direito à dedução do IVA constitui uma pedra basilar neste imposto, sendo o garante do princípio da neutralidade, com tem sido reiteradamente afirmado pelo TJUE.

A não aceitação de despesas como gastos para efeitos de IRC não implica forçosamente a inviabilidade de exercício do direito à dedução, designadamente nas várias situações especiais de indedutibilidade de gastos arroladas no artigo 23.º-A do CIRC.

Mas, sendo o fundamento da indedutibilidade de gastos em sede de IRC a falta de prova de prova da sua realização o interesse empresarial, está-se perante situações em que também não se prova que o IVA facturado e pago tenha incidido sobre serviços adquiridos ou utilizados pela Requerente para a realização das operações tributadas em IVA.

Sendo assim, o artigo 20.º, n.º 1, alínea a), do CIVA não reconhece o direito à dedução do IVA suportado pela Requerente nas facturas em causa.

O mesmo regime resulta do artigo 168.º, n.º 1, da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, que estabelece que apenas reconhece aos sujeitos passivos o direito á dedução «quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas».

Perante a falta de prova da relação das referidas despesas contabilizadas com a actividade da Requerente tributada em IVA, tem de se concluir que não se demonstram os requisitos de que depende o direito à dedução de IVA, pelo que as correcções efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira em sede de IVA tem fundamento legal naquele artigo 20.º, n.º 1.

Pelo exposto improcede o pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido de anulação das liquidações de IVA e respectivas liquidações de juros compensatórios.

## **5. Pedidos de restituição de quantias e juros indemnizatórios**

A Requerente pede a restituição do valor do IVA que foi ilegalmente abatido ao valor dos reembolsos que pediu a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira em juros indemnizatórios.

Improcedendo o pedido de anulação das liquidações, improcede o pedido de restituição de quantias, que pressupõe essa anulação, bem como o pedido de juros indemnizatórios, que

132.

pressupõe a existência de uma quantia a reembolsar.

## 6. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira de todos os pedidos.

## 7. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 2.887.440,22, que foi indicado pela Requerente, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

## 8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 37.026,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, cargo da Requerente.

Lisboa, 02 de Outubro de 2023,

Os árbitros,

(Jorge Lopes de Sousa)  
(Árbitro-presidente e relator)

(António de Barros Lima Guerreiro)

(José Eduardo Mendonça da Silva Gonçalves)

Vencido conforme declaração anexa

Voto de vencido no processo nº 63/2023-T

Discordo da tese que fez vencimento, atendendo, de forma sucinta, ao seguinte:

1. Considerando o regime fiscal aplicável em IRC às operações entre entidades relacionadas (designadamente os artigos 15º/3 e 63º/2, 4, 9, 10, 13 do CIRC), e o apuramento da matéria colectável destas, bem como a remissão deste regime (veja-seo Preâmbulo da Portaria nº 268/2021) para os “Guidelines” (2017) da OCDE em matéria de “Preços de Transferência”, os quais prevêm que quando a substância das operações difere da sua forma, deverá se atender àquela, considerando os factos e circunstâncias do caso, também na linha do estabelecido no artigo 35º/1 do Código Civil, no sentido do apuramento da verdade material (no seguimento do dever e princípio do inquisitório), para que a tributação incida sobre o lucro real, e assim aplicado o princípio da capacidade contributiva, como corolário do princípio da igualdade.

2. Considerando o conceito jurídico de preposição<sup>1</sup>, atendendo aos elementos constantes do processo<sup>2</sup>, o Senhor B... representa também o preposto de topo gerente comércio, e que a remuneração de parte destas suas “funções” (no que se refere a angariação de contratos) terá sido atribuída por este a 4 sociedades comerciais, pelo que, reconhecendo-se esta situação, e esta respeitando à atividade da sociedade, entendo serem dedutíveis em IRC os gastos relativos aos serviços prestados pelo Senhor B... (e debitados por aquelas 4 sociedades), bem como, ser dedutível o IVA suportado nestas aquisições de serviços.

3. Sendo admissível a escolha do Senhor B..., em termos das formas de organização dos seus negócios, a situação existente de não dedução dos gastos em IRC, e não dedução do IVA suportado nas aquisições, representa uma violação do princípio da neutralidade em duas vertentes (neutralidade quanto à escolha da forma de organização dos seus negócios, e

quanto, em IVA, ao funcionamento do mercado interno), traduzindo-se numa violação do princípio da capacidade contributiva.

4. Repare-se que, em matéria de IRC, o rendimento das 4 sociedades que contribuiu para o lucro tributável destas, não teve correlativo em matéria de dedução de gastos pelo adquirente dos serviços; e note-se que houvesse lugar a correções em matéria de “preços de transferência”, seria obrigatório ser efetuado o respetivo ajustamento correlativo.

Por estas razões julgaria o Pedido de pronúncia procedente.

José Eduardo Gonçalves

<sup>1</sup> Cfr. Pedro Leitão Pais de Vasconcelos, *A Preposição. Representação Comercial*, 2ª edição, Almedina, 2018 (p247- 263): “Outra questão que se pode colocar é da compatibilização entre o regime do gerente de comércio e o regime orgânico da sociedade comercial, em particular, se faz sentido colocar uma pessoa à frente do comércio da sociedade, quando já se colocaram outras pessoas à frente dos órgãos da sociedade.

A questão coloca-se porque pode causar perplexidade a duplicação de estruturas de comando da mesma entidade, ... No entanto, a duplicação é apenas aparente, ... O órgão de administração de uma sociedade comercial está à frente da sociedade e, necessariamente, à frente de toda a sociedade. Um preposto está à frente do comércio, da empresa, da sua atividade, mas não da sociedade.” Colocando a situação de que “o órgão de administração seria interno à sociedade comercial, enquanto o preposto seria uma pessoa externa ...; um ... auxiliar da sociedade comercial”, considera que “apesar de assim poder suceder, tal não ocorre necessariamente pois esta característica constitui uma simples coincidência”.

“As diferenças fundamentais entre o órgão de administração e os prepostos, em particular do preposto de topo ou gerente de comércio, prende-se com a razão de ser das duas figuras”.

“Com o surgimento das sociedades comerciais com personalidade jurídica, ..., surgiram ... os “legais representantes” das sociedades ... que, por pertencerem ao órgão de administração, podiam vincular a sociedade comercial, mas que ao integrarem este órgão tratam também de assuntos puramente sociais”. E “... se passou a fazer uma diferença binária entre os administradores e gerentes da sociedade, por um lado, e os gerentes de comércio, pelo outro. Esta diferenciação não tem tanta razão de ser com pode parecer à primeira vista”.

“O gerente ou administrador de uma sociedade é um de um órgão, ..., sendo abrangido por um regime jurídico que regula os órgãos da sociedade. O gerente de comércio é um regime jurídico que se aplica a qualquer pessoa que esteja estável e publicamente colocada à frente do comércio de um comerciante”,..., “Acima de tudo, é preposto quem se encontra posto à frente de uma atividade comercial de outrem ou, como diz o art. 248º do Código Comercial quem “se acha proposto para tratar do comércio de outrem”... “Se a atividade for tolerada pelo comerciante, respeitará ... a sua vontade e estaremos então perante um caso de ... preposição” ... “Este modo de instituição do preposto, e prova da instituição do preposto” ... “é suficiente esta colocação pública e estável à frente do negócio”.

“Tradicionalmente, pensa-se no gerente de comércio como uma categoria profissional ... No entanto, esta visão ... não traduz(...) a verdadeira função da figura ... O gerente de comércio é um regime transversal, de topo, que opera sobre qualquer outro regime jurídico de base. Não é um regime que opera com trabalhadores, ou



---

mandatários, ou prestadores de serviços, ou agentes, nem com qualquer outro tipo específico de atividade. O único negócio que se pode afirmar estar ligado ao gerente de comércio é a preposição ...”.

<sup>24</sup>“Na análise individualizada de cada um dos contratos de intermediação celebrados pela A... examinaremos mais pormenorizadamente a atuação de B... . Contudo, para a compreensão dos factos em causa e da fundamentação vertida neste relatório, importa salientar a preponderância deste na angariação de contratos/clientes.

Em reunião de 16.06.2021, realizada nas instalações da Direção de Finanças do Porto, em que estiveram presentes os administradores B... e E..., bem como a contabilista certificada R..., B... informou que, decorrente do seu nome, reputação, "know how" e relacionamentos comerciais pessoais, é ele que angaria os contratos, atribuindo-os depois, segundo as suas palavras, à empresa que entender.

Na mesma reunião, B..., pelas informações prestadas verbalmente, descartou qualquer efetividade às faturas emitidas e aos contratos celebrados pela A..., com a L... e com a M..., respeitantes a comissões por intermediação em negócio, pois ele, B..., é que angaria os referidos contratos.

No dia 03.11.2021, nas instalações da Direção de Finanças do Porto, realizou-se nova reunião em que estiveram presentes a administradora E..., a contabilista certificada R..., e S... (S...), NIF..., na qualidade de Revisor Oficial de Contas (ROC) da F..., detentora de 100% da A..., resultando da mesma a mensagem da preponderância que B... assume na atividade da A..., desta feita como angariador de contratos/obras que permitem a manutenção da atividade da empresa e a obtenção de lucros - criação de mais-valias e de património (situação líquida positiva)”.