

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 263/2023-T**

**Tema: IRC e IRS; Faturas falsas; Ónus da prova; Dedutibilidade de custos e Tributações autónomas.**

## **SUMÁRIO:**

- a) Dizendo o n.º3 do artigo 23.º do CIRC que “os gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para o efeito”, significa que não se exige que o documento comprovativo seja uma fatura ou um recibo admitindo-se que possa assumir outra natureza, ponto é que tais suportes documentais contenham os elementos exigidos pelo n.º 4 do mesmo preceito, recaindo sobre o SP o ónus da prova, quer quanto à existência de um documento de suporte dos gastos que pretende deduzir, quer da verificação dos requisitos previstos no n.º 4 do artigo 23.º do CIR
- b) Para efeito de negação da dedução do IVA nos termos do n.º 3 do artigo 19.º do Código do IVA, impõe-se à AT, nos termos do artigo 74.º da LGT, demonstrar a existência de indícios sérios de que as operações comerciais não são efetivas, sendo que só após esta demonstração resulta para a Requerente o ónus de demonstração da veracidade das transações que, de outro modo, se presumem verdadeiras.
- c) Despesas não documentadas, para efeitos do artigo 88.º do CIRC, são aquelas que não têm por base qualquer documento de suporte que as justifique, não se subsumindo nesse conceito uma despesa em relação ao qual existe suporte documental, ainda que este não reúna os requisitos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 23.º do CIRC.

## **DECISÃO ARBITRAL**

---

Os árbitros Fernanda Maças (Presidente), Prof. Doutor Miguel Matos Torres e Dr. Paulo Ferreira Alves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 21 de junho de 2023, acordam no seguinte:

## I. RELATÓRIO

**A..., LDA**, doravante designado por Requerente, pessoa coletiva n.º ..., com sede na Rua do ..., ..., ... e ..., ...-... Porto, requereu ao CAAD a constituição de Tribunal Arbitral e deduziu pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários de IRC n.º 2022..., 2022..., 2022..., e de IRS, com os n.ºs 2022..., 2022..., 2022..., e Juros compensatórios com o n.º 2022..., 2022..., 2022..., 2022..., 2022... relativo aos exercícios de 2018, 2019 e 2020, realizada ao abrigo das ordens de serviço n.ºs OI2021..., OI2021... e OI 2021... na importância total de € 114 435,39.

Em 11 de Abril de 2023, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, e automaticamente notificado à Autoridade Tributária.

De acordo com o preceituado nos artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes nos prazos legalmente aplicáveis, as quais nada disseram, foram designados árbitros os signatários que comunicaram ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 21 de junho de 2023.

Em 11 de Setembro de 2023, a Requerida apresentou a sua Resposta, e juntou aos autos o processo administrativo (“PA”).

Nos dias 10 e 30 de outubro de 2023 foram realizadas as reuniões previstas no artigo 18.º do RJAT, com a inquirição das Testemunhas arroladas pela Requerente e Requerida, conforme respetiva Ata, que se dá por reproduzida, para todos os devidos e legais efeitos. Nessa mesma reunião foram as partes notificadas para, querendo, apresentarem alegações finais escritas no prazo (sucessivo) de 15 dias, e notificada a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até a data da prolação da decisão arbitral.

As Partes apresentaram alegações.

### **SÍNTESE DA POSIÇÃO DO REQUERENTE**

Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, os seguintes:

- (a) A Requerente alega a ilegalidade da inspeção relativamente ao IRS, sustentando que:
  - a. A AT não deu a conhecer à Requerente o itinerário cognoscitivo e valorativo que a levou a proferir a decisão de alargamento do âmbito da inspeção ao imposto de IRS, não tendo permitido à Requerente conhecer as razões pelas quais o autor do ato decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.
  - b. AT não deu a conhecer à Requerente qualquer despacho fundamentado que justifique o alargamento, tendo-se limitando, unicamente, a comunicar ao sujeito passivo que a inspeção ia ser ampliada!
  - c. O artigo 15.º do RCPITA, permite a alteração e ampliação dos fins e o âmbito procedimento de inspeção bem como da sua extensão, mediante despacho fundamentado.
  - d. Neste sentido, à AT é exigido que profira uma decisão fundamentada, isto é, que permita a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão e aquele possa conhecer as razões por que o autor do ato decidiu como decidiu e não de forma diferente, de

forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação,

- e. A AT limitou-se a notificar a Requerente de um mero formulário onde absolutamente nada se diz quanto aos motivos do alargamento do âmbito da inspeção.
  - f. Por conseguinte, a inspeção realizada ao imposto de IRS e, bem assim, as liquidações de retenção na fonte desse imposto, são ilegais por violação do princípio da legalidade, designadamente por violação de uma formalidade legal essencial e estruturante do procedimento inspetivo, determinando, assim, a invalidade dos ulteriores termos procedimentais, da liquidação que nele se suporta.
- (b) Sobre correções efetuadas quanto a faturas desconsideradas e “retiradas de dinheiro a título definitivo”, a Requerente alega o seguinte:
- a. A lei deixou de falar em indispensabilidade dos gastos, como fazia anteriormente, exigindo agora que o gasto tenha sido incorrido para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, isto é, seja realizado por conta e por causa da atividade, isto é, que seja justificável face à atividade exercida.
- (c) Sobre as faturas mencionadas nos pontos 1) a 6) do RITI – obras – a Requerente alega o seguinte:
- a. A Requerente é uma sociedade que tem por objeto a prestação de serviços de gestão administrativa e empresarial; consultoria técnica não especificada para o mercado nacional e internacional, nomeadamente têxtil, calçados e controlo de qualidade; representação e agenciamento nacional e internacional de têxteis e calçados, comércio por grosso de artigos têxteis, acessórios para a indústria têxtil e calçado, assistência técnica de equipamentos e máquinas de indústria têxtil e calçado.
  - b. A Requerente dedica-se ao agenciamento comercial de prestação de serviços/fornecimento de bens para os seus clientes, junto de empresas Egípcias.
  - c. Cabe-lhe, assim, designadamente fazer a seleção de empresas Egípcias para a prestação de serviços/fornecimento de bens para o Grupo B..., bem como coordenar

todo o processo, encomendas, fabrico, entrega, transmissão de informações referentes a parâmetros de qualidade e prazos de entrega, entre outros, e assegurar a qualidade do serviço prestado.

- d. Trata-se de uma empresa de prestação de serviços de agência que, como tal, para o exercício da sua atividade precisa de escritórios, salas de reuniões, sistemas de comunicações, contactos e visitas a clientes e potenciais clientes, etc.
- e. Neste sentido, a atividade da Requerente é totalmente compatível com a sua laboração num espaço da habitação dos sócios reservado exclusivamente à sede e local de atividade da Requerente.
- f. Foi por causa e para a atividade da empresa que a Requerente adquiriu os bens e serviços descritos nas faturas referidas em 6) do RITI, tais como mobiliário, serviços de carpintaria, estores, vidros e cortinas, destinaram-se à adaptação do espaço às necessidades da empresa (remodelação para escritórios).
- g. E ainda que nalguns casos tais obras de adaptação se incorporem no imóvel, não passam de benfeitorias ao abrigo do comodato celebrado entre a Requerente e os sócios.
- h. Pelo que, relativamente a tais obras, aplicar-se-á o regime das benfeitorias, podendo a Requerente ser indemnizada das benfeitorias necessárias que tenha realizado na coisa emprestada e, não sendo possível o seu levantamento sem detrimento da coisa emprestada, a ser compensada do valor das benfeitorias úteis, segundo as regras do enriquecimento sem causa (artigos 1273º este sentido, a atividade da Requerente é totalmente compatível com a sua laboração num espaço da habitação dos sócios reservado exclusivamente à sede e local de atividade do SP,
- i. Quer porque a AT não alegou um só facto suscetível de evidenciar indícios sólidos e consistentes da dispensabilidade de tais custos para a realização dos proveitos ou ganhos, quer porque efetivamente por causa e para a atividade da empresa que a Requerente adquiriu os bens e serviços descritos nas faturas referidas em 6) do RITI, tais como mobiliário (serviços de carpintaria), estores, vidros e cortinas, destinaram-

se à adaptação do espaço às necessidades da empresa (remodelação para escritórios), as conclusões e correções da AT padecem, nesta parte, de ilegalidade e erro e, como tal, devem ser anuladas.

(d) Sobre as faturas mencionadas nos pontos 7 do RITI – obras – a Requerente alega o seguinte:

- a. A AT não alega a que despesas de utilização do prédio se refere e em que medida não podem ser consideradas para o exercício da atividade, não alega por que motivo as viagens, a estadias e respetivos almoços dos sócios a que alude não respeitam ao exercício da atividade da empresa.
- b. A verdade é que, como está bom de ver, estas despesas inequivocamente são realizadas por causa e por conta da atividade, na medida em que sequer se alvitra como seja possível uma empresa exercer a sua atividade sem tais custos.
- c. Trata-se de custos próprios de qualquer sociedade, relativamente aos quais a AT não tem qualquer fundamento factual para a sua desconsideração.
- d. Trata-se de despesas com um fim empresarial o que não quer dizer que tenha desde logo um fim imediata e diretamente lucrativo, mas que tem, na sua origem e na sua causa, um fim empresarial.
- e. Pelo que o acto praticado pela AT enferma de vício de falta ou insuficiência de fundamentação, pois inexistente qualquer fundamentação de facto que permita perceber o itinerário cognitivo que levou à prática do ato.

(e) Sobre retiradas de dinheiro a título definitivo - art. 5º n.º 2 al. h) do CIRC, alega a Requerente:

- a. Considerando a AT que os custos vertidos das faturas não se revelam relacionados com a realização dos proveitos ou ganhos da empresa, considera a AT que se trata de “retiradas de dinheiro a título definitivo que se enquadram no art. 5º n.º 2 al. h) do CIRC” e que, como tal, estavam sujeitas a retenção na fonte pelo SP – Ponto 8) a 10) do RITI

- 
- b. A AT manifestamente não cumpriu o ónus de alegar e provar factos donde se pudesse extrair conclusão que extraiu (cfr. artigo 74.º da LGT), no sentido de que foram postos à disposição do sócio-gerente proveitos auferidos pela Requerente, constituindo adiantamentos por conta de lucros e, nessa medida, devem ser qualificados como rendimento de capitais nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea h) do CIRS.
- c. Note-se, aliás, que a AT desconsiderou que tais montantes para efeitos de gasto, assumindo tratar-se de proveitos (para o cálculo da matéria tributável) sujeitos à aplicação de IRC.
- d. Ora, como está bom de ver: ou tais montantes (não sendo gastos) são proveitos da Requerente para efeitos de aplicação de IRC – como resulta da liquidação adicional promovida pela AT em sede de IRC, ou tais montantes são lucros, momento em que não seriam tributados em IRS.
- e. O que não pode a AT é tributar duplamente, em sede de IRC e em sede de IRS, os mesmos “rendimentos”.
- (f) Sobre a alegada falsidade das faturas de aquisição de serviços a fornecedores egípcios, alega a Requerente:
- a. Conforme resulta da jurisprudência uniformizada, no caso de faturas falsas, compete à AT fazer a prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua atuação corretiva e, só caso o faça, passa a recair sobre o contribuinte o ónus da prova da existência e dimensão dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito à dedução do imposto.
- b. Neste caso, tem a AT de demonstrar factos ponderosos e objetivos fortemente indiciadores de que tais faturas não têm adesão à realidade.
- c. A Requerente, fruto das relações comerciais e de confiança mantidas junto do Grupo B... tem a capacidade de angariar encomendas para as suas clientes Egípcias.
- d. Sendo que, para o efeito, e a fim de manter a credibilidade de que goza junto do Grupo B..., assegura a este que as empresas Egípcias reúnem as condições técnicas

e de qualidade exigidas.

- e. Nesse sentido, a Requerente tem necessidade de acompanhar as encomendas que o Grupo B..., por seu intermédio, coloca nas empresas Egípcias, controlando a qualidade da produção.
- f. Este controlo de qualidade não pode naturalmente ser realizado pela mesma empresa que produz a encomenda a controlar, havendo necessidade de contratar entidades externas.
- g. Para o efeito, a Requerente socorre-se de empresas Egípcias que disponham de equipas de controlo de qualidade, em regra empresas de produção têxtil que dispõem desses departamentos de controlo de qualidade.
- h. Com absoluta clareza que os serviços contratados não só se inserem na atividade desenvolvida pela Requerente, como aliás são absolutamente indispensáveis à sua atividade.
- i. As faturas emitidas têm como suporte os relatórios de controlo de qualidade, nos quais se faz concreta menção à entidade produtora onde é realizada a inspeção, a referência das peças inspecionadas, o cliente das peças inspecionadas e o número de peças sobre a qual incidiu.
- j. Sendo perfeitamente possível fazer uma correlação entre a encomenda realizada pelo Grupo B... e o concreto controlo de qualidade realizado sobre essa mesma encomenda.
- k. A Requerente logrou demonstrar que: - os documentos que sustentam o gasto cumprem os requisitos do n.º 4 do art. 23º do CIRC, não padecendo de qualquer insuficiência, - o gasto é efetivo, na medida em que existiu efetivamente a variação negativa na esfera da Requerente, o gasto, face à atividade exercida, é plenamente justificado.
- l. Concluindo que a correção ao lucro em causa, através da desconsideração do gasto, assenta em erro de direito e de facto, sendo por esse motivo ilegal.



---

(g) Sobre o saldo das contas sócios 278 e 286 - adiantamento por conta de lucros - alega a Requerente:

- a. Os valores que se encontram lançados a débito na conta 2781 do ano de 2018 e que, como vimos, se destinaram a restituir ao sócio pelos pagamentos/transferências que este realizou por conta da Requerente, entre eles os pagamentos das faturas aos fornecedores egípcios, resulta que tais movimentos não foram colocados à disposição dos sócios a título de lucros.
- b. Mas antes tiveram por base uma concreta relação subjacente: restituir ao sócio pagamentos/transferências que este realizou por conta da Requerente, facto que, por si só, excluiu a sua caracterização que a AT lhe pretende atribuir.
- c. Tanto mais que a AT nem sequer alegou factos objetivos suscetíveis de demonstrar que as quantias em causa foram colocadas à disposição do sócio a título de lucros e não a título de qualquer outro rendimento, tal como p. ex. rendimento de categoria A,
- d. Ora, se se trata de uma dívida a receber da parte dos sócios, trata-se naturalmente de um movimento não definitivo, a título de mútuo, e relativamente ao qual a sociedade mantém o seu direito de crédito, isto é, direito de reembolso.
- e. Face ao vindo de expor, porque a AT não alegou factos capazes de preencher os requisitos do disposto no artigo 6.º, n.º 4, do CIRS e, como tal, não beneficia dessa presunção, quer porque a AT não alegou ou demonstrou, nos termos do art. 74º n.º 1 da LGT, factos objetivos suscetíveis de demonstrar que as quantias em causa foram colocadas à disposição dos sócios a título de lucros e não a título de qualquer outro rendimento, desde logo porque nem sequer alegou a existência de lucros. A correção operada padece de erro e, como tal, deve ser anulada.

(h) Sobre despesas não documentadas, alegou a Requerente:

- a. Refere a AT que os levantamentos realizados da conta da Requerente, não tendo justificação, correspondem a despesas não documentadas.
- b. A Requerente entende que fez prova cabal de que tais levantamentos da conta foram

9.

realizados para o pagamento das faturas:

2019	dez	65	D...	16 500,00 €	levantamento DO
2019	jan	1	C...	8 300,00 €	levantamento DO
2019	jun	95	C...	9 500,00 €	levantamento DO
2020	out	96	D...	15 200,00 €	levantamento DO

- c. Ora, ainda que as despesas correspondentes às faturas que a AT reputa erradamente como falsas pudessem, por qualquer razão, ser elegíveis para concorrer negativamente para a determinação do lucro tributável daquele, a verdade é que, sendo cognoscível o destinatário da despesa incorrida pelo sujeito passivo de IRC, não há lugar à aplicação da tributação autónoma.
- (i) Termina a Requerente sustentando que deve julgar-se procedente a presente ação, declarando-se a ilegalidade e anulação das liquidações oficiosas impugnadas. E deve, ainda, em consequência, ser a Autoridade Tributária condenada a restituir à Requerente, acrescida dos competentes juros, as quantias por aquela pagas à AT, por conta das liquidações objeto da presente ação.

#### **SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA**

Na perspetiva da Requerida, chamada a pronunciar-se defendeu-se alegando, em síntese o seguinte:

- (a) Da alegada “ilegalidade da inspeção relativamente ao IRS”, sustenta a Requerida:
- a. Com efeito, como se sabe, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) tem uniformemente vindo a entender que a fundamentação do ato é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, sendo que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal compreender o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato, ou seja, quando o destinatário possa conhecer as razões que levaram o autor do ato a decidir daquela maneira e não outra.

- 
- b. Por fim, e caso se venha a propugnar pela insuficiência da fundamentação – hipótese que só em teoria e sem conceder se admite –, sempre cabia à Requerente solicitar a emissão da certidão prevista no artigo 37.º do CPPT.
  - c. Ora, não tendo a Autora usado daquela faculdade conferida pela lei, forçoso se torna concluir que o ato sub júdice continha, e contém, todos os elementos necessários à sua cabal compreensão e que o apregoado vício de que padecia ficou sanado.
  - d. Aliás, tendo a Requerente utilizado a faculdade prevista no artigo 37.º do CPPT relativamente a elementos do procedimento, não o fez relativamente ao alargamento do âmbito da inspeção (cfr. pp 330 do PA).
  - e. Tão-pouco, quando chamada a participar no procedimento no âmbito do direito de audiência prévia, a Requerente invocou antes qualquer dificuldade em apreender as razões para o alargamento do âmbito do procedimento inspetivo, designadamente de forma que pusesse em causa a sua capacidade para impugnar tal decisão.
  - f. Por outro lado, não é possível afirmar que determinado ato se encontra infundamentado quando, no caso concreto, a motivação contextual permitiu ao seu destinatário ficar a saber as razões de facto e de direito que levaram a Ré a tomar a decisão em causa, com aquele sentido e conteúdo.
- (b) Sobre faturas desconsideradas relacionadas com “obras”, alega a Requerida:
- a. Relativamente às faturas contabilizadas pela Requerente relacionadas com serviços de carpintaria, colocação de estores e outros, entendem os SIT que tais gastos não devem ser aceites para efeitos de determinação do lucro tributável, nos termos do artigo 23.º do CIRC;
  - b. Sustentam que da análise aos documentos, esses encargos foram incorridos ou suportados pelo sujeito passivo em benefício dos sócios e não para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, nos termos do art.º 23.º do Código do IRC;
  - c. As cópias desses documentos (faturas) estão anexas ao procedimento de inspeção e a sua observação não deixa margem para dúvidas em relação à adequação das

conclusões dos SIT, pois facilmente se verifica que as aquisições subjacentes foram efetuadas em benefício dos sócios.

- d. Assim, vamos encontrar a aquisição de diverso mobiliário, tais como roupeiro, guarda-roupa, cabeceira de cama, armário para casacos e sapateira, tudo bens que, dificilmente, são justificados para o exercício de atividade da Requerente, - a qual, recordamos, e conforme a própria refere no seu PPA (§43.º), se traduz na prestação de serviços.
  - e. Apesar de a Requerente invocar que é uma empresa de prestação de serviços, no âmbito de um contrato de agência, cuja atividade é a seleção de empresas egípcias para a prestação de serviços/fornecimento de bens para o Grupo B..., e que, para o exercício da sua atividade, necessita de escritórios, sala de reuniões, sistemas de comunicações, contactos e visitas a clientes e potenciais clientes, não juntou qualquer prova de ter reunido nas suas instalações com clientes ou potenciais clientes.
  - f. Aqui chegados parece forçoso concluir que a Requerente no presente pedido arbitral não juntou elementos que pudessem conduzir a diferente interpretação dos factos e contrariamente ao que invoca, competia-lhe, e não à AT, nos termos do artigo 74.º da LGT, provar que os gastos foram suportados em benefício da sociedade e não dos seus sócios, prova que, é bom de ver, não logrou fazer.
  - g. Assim, deverá o Tribunal Arbitral negar provimento ao pedido de pronúncia arbitral, mantendo as correções aqui em causa, nos valores € 10 .900,94, € 5.468,60 e € 116,45, respetivamente para 2018, 2019 e 2020.
- (c) Sobre faturas desconsideradas relacionadas com a utilização do prédio e com viagens e estadias dos sócios, alegou a Requerida:
- a. Sustentam os SIT, da análise aos documentos, que esses encargos foram incorridos ou suportados pelo sujeito passivo em benefício dos sócios e não para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, nos termos do art.º 23.º do Código do IRC;
  - b. Os documentos que foram desconsiderados para efeitos fiscais estão identificados em quadros próprios, a páginas 6 a 8 do RIT, e os SIT, em resposta ao direito de audição, justificam, para cada tipo de encargo, as razões que os levaram a não

- aceitar a sua dedução na determinação do lucro tributável dos períodos de tributação de 2018, 2019 e 2020;
- c. Conclusão semelhante retiraram os SIT relativamente a um conjunto de encargos com diversas estadas no país (Albufeira, Olhos d'Água, Serra da Estrela) referindo que os beneficiários desses encargos, registados na contabilidade e deduzidos na determinação do lucro tributável, foram os sócios e/ou os seus familiares e não a sociedade.
  - d. Ora aqui chegados, importa referir que os gastos com deslocações e estadas, no país ou no estrangeiro, são dedutíveis para a determinação do lucro tributável se forem incorridos ou suportados para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC, cumprindo à Requerente a prova de que os gastos cumpriam essa condição;
  - e. Por isso deveria a Requerente vir juntar documentação suficiente onde constassem os elementos identificadores e caracterizadores dos gastos, como, por exemplo, a identificação dos beneficiários da viagem e do seu propósito ou finalidade, a identificação das pessoas ou empresas com que reuniu, de modo a poder associar-se esses gastos suportados aos interesses da Requerente;
  - f. E o mesmo se diga relativamente a diversos gastos suportados pela sociedade com a aquisição de bens ou serviços de limpeza, eletricidade, comunicação, etc, para o domicílio dos seus sócios, que é simultaneamente sede da sociedade, sem que houvesse uma preocupação de separar os gastos destinados a uso próprio dos sócios dos que foram suportados no interesse da Requerente.
  - g. Sobre a correção destes gastos a Requerente pouco ou nada acrescenta no presente pedido arbitral, não juntando elementos de prova e limitando-se a referir que a AT não alega os motivos de os gastos com viagens, estadas e com a aquisição de bens e serviços para a sede/domicílio não poderem ser dedutíveis na determinação do lucro tributável;
  - h. Aqui chegados e face à ausência de elementos de prova para justificar este tipo de encargos e a sua ligação aos interesses da Requerente, concluíram os SIT, e bem, que os mesmos não poderiam ser aceites para efeitos de determinação do lucro tributável nos termos do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC.

- i. Relativamente à dedutibilidade fiscal dos gastos, enquanto necessária existência de uma relação de causalidade económica entre a assunção dos gastos e os interesses empresarias, sempre se dirá que, sendo certo que a administração fiscal não se deve intrometer na autonomia e na liberdade de gestão dos contribuintes, não se pode aceitar que esse princípio possa impedir a administração fiscal de questionar fundadamente a pertinência de um determinado custo/gasto, à luz do direito fiscal vigente, sindicando a observância dos critérios de razoabilidade, habitualidade, adequação e necessidade económica e comercial subjacentes à letra e ao espírito do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, tendo como pano de fundo a normalidade empresarial, a racionalidade económica e o escopo societário.
- (d) Sobre a alegada falsidade das faturas de aquisição de serviços a fornecedores egípcios, sustenta a Requerida:
- a. Observam os SIT que a Requerente registou nas rúbricas de gastos, designadamente na rúbrica de Fornecimentos e Serviços Externos, contas 6213 e/ou 6221 (Trabalhos Especializados), documentos relativos a serviços adquiridos a fornecedores egípcios.
  - b. Segundo os esclarecimentos prestados em sede de procedimento inspetivo, a Requerente tem a responsabilidade de procurar fábricas que tenham a capacidade de confeccionar os produtos, com a melhor qualidade e ao melhor preço, para o Grupo B... .
  - c. No âmbito da sua atividade, e sendo a produção assegurada por empresas egípcias, tem o dever de acompanhar essas empresas e verificar se reúnem as condições técnicas e de qualidade exigidas pelo Grupo e no sentido de garantir que essas condições se verificam, contrata essa tarefa de acompanhamento a entidades externas, neste caso a empresas egípcias que dispõem de equipas de controlo de qualidade.
  - d. A AT não aceitou os gastos correspondentes às faturas de aquisição de serviços a fornecedores egípcios em virtude de considerar que não são gastos admissíveis nos termos do artigo 23º do CIRC, por estarem suportados em faturas sobre as quais recaem indícios concludentes de serem falsas.

- e. A Requerente nada acrescenta no presente pedido arbitral e volta a referir que era dever da AT demonstrar que tais faturas são falsas e não têm adesão à realidade...
  - f. Volta a referir, sem demonstrar, que são as empresas egípcias que exigem o recebimento em dinheiro e que é o sócio H... que, em visitas frequentes àquele país, efetua esses pagamentos.
  - g. Empresas egípcias que, na qualidade de clientes da Requerente, pagam as faturas em dívida por transferência bancária, sem nunca procederem a qualquer compensação de saldos, como lembram e bem os SIT, procedimento expectável em relações comerciais normais.
  - h. Por tudo quanto se expôs e que resulta compulsado no RIT, outra não poderia ser a conclusão dos SIT, confrontados com as faturas em apreço, que os gastos que elas pretendem documentar não devem ser considerados na determinação do lucro tributável, à luz do artigo 23.º do CIRC, e que a Requerente, contrariamente ao seu entendimento, não logrou justificar a relação destes gastos com a sua atividade.
- (e) Sobre as correções por aplicação do n.º 4 do artigo 6.º do CIRS – adiantamento por conta de lucros, defende a Requerida:
- a. Ora, no caso concreto, a prova da existência de que os lançamentos não resultaram de mútuos, da prestação de trabalho ou de exercício de cargos sociais, há de ser feita através dos elementos que constem da contabilidade da empresa.
  - b. Se nos elementos contabilísticos não existe qualquer documentação que sequer indicie que aquelas quantias foram colocadas à disposição do sócio com o intuito de solver uma qualquer obrigação constituída numa relação jurídica com a empresa, não se poderá exigir mais aos SIT se não essa constatação - ela própria, por via das obrigações de registo e declarativas dos sujeitos passivos, tornando forçosa a conclusão de que os lançamentos não tiveram por base qualquer mútuo, prestação de trabalho ou exercício de cargos sociais.
  - c. Não se mostra, portanto, verdadeira a alegação que a Requerente faz de que a AT «desenvolve o seu relatório de inspeção, sem quaisquer bases factuais, sustentando as correções em meras ilações, suposições, apreciações e entendimentos subjetivos...»

- d. No que concerne em concreto à aplicação do n.º 4 do artigo 6.º do CIRS e às correções dela decorrentes, os SIT sustentaram as suas conclusões em bases factuais e documentos, designadamente na contabilidade da Requerente, a qual era totalmente omissa quanto à existência de qualquer contrato entre empresa e sócio que suportasse aqueles pagamentos.
  - e. Mas, uma vez mais, não oferece qualquer meio de prova que suporte esta afirmação.
  - f. O argumento que a Requerente desenvolve, de seguida (artigos 202.º e ss), designadamente, o de que a aplicação n.º 4 do artigo 6.º do CIRS obrigaria à AT provar a existência de lucros, com o devido respeito, não tem qualquer respaldo legal nem, de resto, se mostra consonante com teleologia da norma.
  - g. Termos em que, também quanto a este elemento da liquidação, não procedem os argumentos arvorados pela Requerente.
- (f) Sobre as Despesas não documentadas – tributação autónoma, sustenta a Requerida:
- a. Verificaram os SIT saídas de dinheiro da conta da Requerente sem que tenham sido apresentados os respetivos documentos de suporte, emitidos por entidades externas à sociedade, que identifiquem a natureza, origem e destino dos serviços inerentes a tais saídas.
  - b. Os SIT, no relatório de inspeção, referem que não é possível confirmar que os levantamentos em numerário tenham servido para efetuar o pagamento de faturas de fornecedores pois que, na contabilidade, esses pagamentos foram feitos através da conta de sócios 278101 ou pagos a dinheiro.
  - c. Observam os SIT que a relevação contabilística dos pagamentos aos fornecedores egípcios por contrapartida de sócios indica que esses pagamentos, a existirem, foram efetuados através de fluxos financeiros externos à empresa.
  - d. Perante estes dados, entenderam os SIT que os levantamentos em numerário e a sua saída do património da Requerente, face à ausência de documentação, apenas cópias dos extratos bancários, configuram despesas não documentadas, conforme consta da alínea b) do nº 1 do artigo 23º A do Código do IRC, e



propuseram a sua sujeição a tributação autónoma, nos termos do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC.

- e. No caso em apreço, os SIT verificaram que foram efetuados levantamentos em numerário da conta bancária da Requerente, no valor de € 49.500,00, sem que tivesse sido apresentado qualquer documento a revelar o destino ou o beneficiário desses meios, pelo que não parece haver dúvidas que a situação factual se enquadra no conceito de despesas não documentadas, prevista no n.º 1 do artigo 88.º do CIRC e sujeita a tributação autónoma.
- f. Por tudo o quanto se expôs, forçoso é concluir que as liquidações de IRC aqui em causa não enfermam dos vícios que lhes aponta a Requerente, devendo por isso manter-se em vigor na ordem jurídica, ficando prejudicado o pagamento de juros indemnizatórios a favor da Requerente.

(a) Conclui a Requerida, sustentando, que deve o presente pedido de pronúncia arbitral improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais conseqüências.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação de atos de IVA (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, a contar da data-limite de pagamento dos atos tributários impugnados.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Quanto à cumulação de pedidos concluiremos mais adiantes pela desnecessidade da sua apreciação.

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

Cumpre apreciar e decidir.

### III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

#### 1. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

A. A Requerente foi alvo de inspeções tributárias com os números: OI2021..., OI2021... e OI 2021...— respetivamente referentes aos anos de 2018, 2019 e 2020.

#### 2018:

5 ALTERAÇÃO DOS FINS, ÂMBITO E EXTENSÃO DO PROCEDIMENTO	
<input type="checkbox"/>	Altera-se a Ordem de Serviço que lhe foi notificada em [ ]/[ ]/[ ] , com os seguintes fundamentos:

#### 2019:

5 ALTERAÇÃO DOS FINS, ÂMBITO E EXTENSÃO DO PROCEDIMENTO	
<input checked="" type="checkbox"/>	Altera-se a Ordem de Serviço que lhe foi notificada em 2021 / 09 / 02 , com os seguintes fundamentos: Em função da ação de inspeção em curso torna-se necessário o alargamento do âmbito para que se proceda à análise de outros impostos.

#### 2020:

5 ALTERAÇÃO DOS FINS, ÂMBITO E EXTENSÃO DO PROCEDIMENTO	
<input checked="" type="checkbox"/>	Altera-se a Ordem de Serviço que lhe foi notificada em 2021 / 09 / 02 , com os seguintes fundamentos: Em função da ação de inspeção em curso torna-se necessário o alargamento do âmbito para que se proceda à análise de outros impostos.

B. Na sequência desses atos inspetivos foram realizadas as seguintes correções em sede de IRC e IRS:

un. EUR

	IRC - Matéria tributável			IRC - Tributação autónoma	Retenção IRS- art.º 6.º		
	2018	2019	2020	2020	2018	2019	2020
Valores declarados	181.451,54	104.539,59	11.804,01	416,76			
<b>Correções Matéria Coletável</b>				<b>Correções T.A.</b>	<b>Correções retenção</b>		
III - 1. 1. Relacionados com obras	10.900,94	5.468,60	116,45				
III - 1. 2. Contabilizados em várias rubricas de gastos	12.129,22	15.631,68	5.560,64				
III - 2. Contabilizados a título de aquisições de serviços a fornecedores egípcios	97.900,00	34.300,00	79.300,00				
III - 3. Lançamentos na conta 278101 a título de lucros ou adiantamento de lucros e/ou III - 1. 3. Retiradas da empresa					39.833,19	5.488,16	2.621,89
III - 4. Levantamentos em numerário				24.750,00			
<b>TOTAL das correções</b>	<b>120.930,16</b>	<b>55.400,28</b>	<b>84.977,09</b>	<b>24.750,00</b>	<b>39.833,19</b>	<b>5.488,16</b>	<b>2.621,89</b>
Valores corrigidos	302.381,70	159.939,87	96.781,10	25.166,76			

cfr. RIT.

C. Na sequência da inspeção tributária realizada ao abrigo das ordens de serviço n.ºs OI2021..., OI2021... e OI 2021..., foram emitidas e notificada a Requerente as seguintes liquidações officiosas de IRC, IRS, juros compensatórios e documentos de acertos de contas, respetivamente:

a. Quanto ao ano de 2018, em sede de IRC

LIQUIDAÇÕES						
	DATA	N.º	VALOR	Data disp via CTT	Data notificação	Data limite pagamento
LIQ. IRC	28/11/2022	20 22	30.438,77€	01/12/2022	16/12/2022	
LIQ JUROS	30/11/2022	20 22	3.592,28€	01/12/2022	16/12/2022	
AC CONTAS	30/11/2022	2022	<b>30 438,77 €</b>	01/12/2022	16/12/2022	17/01/2023

cfr. Doc 1 do PPA

b. Quanto ao ano de 2018, em sede de IRS

LIQUIDAÇÕES						
	DATA	N.º	VALOR	Data disp via CTT	Data notificação	Data limite pagamento
LIQ. IRS	24/11/2022	20 22 ...	2.621,89€			
LIQ JUROS	02/11/2022	202 2 ...	224,38 €			
<b>TOTAL</b>	11/01/2023		<b>2 846,27 €</b>	25/11/2022	12/12/2022	11/01/2023

Cf doc 4 do PPA.

c. Quanto ao ano de 2019, em sede de IRC

LIQUIDAÇÕES						
	DATA	N.º	VALOR	Data disp via CTT	Data notificação	Data limite pagamento
LIQ. IRC	14/12/2022	20 22	7.014,40€	17/12/2022	02/01/2023	
LIQ JUROS	16/12/2022	20 22	1.089,79€	17/12/2022	02/01/2023	
AC CONTAS	16/12/2022	202 2	<b>13 388,65 €</b>	17/12/2022	02/01/2023	02/02/2023

Cfr. Doc 2 do PPA.

d. Quanto ao ano de 2019, em sede de IRS

LIQUIDAÇÕES						
	DATA	N.º	VALOR	Data disp via CTT	Data notificação	Data limite pagamento
LIQ. IRS	24/11/2022	20 22	39.833,19€			
LIQ JUROS	02/11/2022	202 2	6.953,85€			
TOTAL	11/01/2023		<b>46 787,04 €</b>	25/11/2022	12/12/2022	11/01/2023

Cfr. Doc 5 do PPA.

e. Quanto ao ano de 2020, em sede de IRC

LIQUIDAÇÕES						
	DATA	N.º	VALOR	Data disp via CTT	Data notificação	Data limite pagamento
LIQ. IRC	21/12/2022	20 22,	30.743,15€	27/12/2022	11/01/2023	
LIQ JUROS	23/12/2022	202 2	2.181,01€	27/12/2022	11/01/2023	
AC CONTAS	23/12/2022	202 2.	<b>45 268,08 €</b>	27/12/2022	11/01/2023	13/02/2023

Cfr. Doc 3 do PPA

f. Quanto ao ano de 2020, em sede de IRS

LIQUIDAÇÕES						
	DATA	N.º	VALOR	Data disp via CTT	Data notificação	Data limite pagamento
LIQ. IRS	24/11/2022	20 22	5.488,16€			
LIQ JUROS	02/11/2022	202 2	657,19 €			
TOTAL	11/01/2023		<b>6 145,35 €</b>	25/11/2022	12/12/2022	11/01/2023

Cfr. Doc 6 do PPA.

**D.** A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações supra identificadas. Cf. Doc, 1.4, 2.4, 3.4, 4.3, 5.3, 6.3 do PPA.

**E.** Da inspeção tributária realizada ao abrigo das ordens de serviço n.ºs OI2021..., OI2021... e OI 2021..., resultou a seguinte análise (CFR. RIT):

No âmbito do procedimento de inspeção concluído em 30/06/2021 para controlo de pedidos de Reembolso de IVA ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2021( ) (análise do pedido de reembolso de IVA relativo ao 1º trimestre de 2021) e das presentes ordens de serviço (OI2021 , OI2021( ) e OI2021( ) os serviços de inspeção efetuaram a seguinte análise:

1) A sede do sujeito passivo - (Santa Cristina) é a mesma do domicílio fiscal dos sócios do sujeito passivo;

2) Da análise à certidão permanente do sujeito passivo verifica-se que em 17/04/2018 há uma inscrição que evidencia \*AP.14/2018 20:17:37 UTC – ALTERAÇÃO DE CONTRATO DE SOCIEDADE (ONLINE), que altera o artigo 2.º SEDE: a sede do sujeito passivo passou a ser a atual, (Santa Cristina);

3) Quase todas as faturas relativas aos serviços de construção civil adquiridos e/ou similares, nos períodos de 2018, 2019 e 2020, constantes dos elementos de contabilidade, evidenciam uma antiga morada da sede do sujeito passivo (São Romão);

4) Questionado o Contabilista Certificado sobre esta incorreção informou que a sócia gerente referiu que, apesar de as faturas evidenciarem a morada antiga, as obras foram na morada atual e respeitam a obras realizadas no espaço que destina à atividade da empresa;

5) Todavia, a análise efetuada pelos serviços de inspeção no local permitiu concluir que parte das referidas aquisições não tem relevância para a atividade da empresa, uma vez que respeitam a encargos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo que não foram para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, nos termos do art.º 23.º do Código do IRC;

6) O quadro seguinte relaciona os documentos<sup>3</sup>, constantes do ANEXO I – folhas numeradas de 1 a 11:

un: EUR

Diário	Transaction ID	Data	Doc. N.	C/Contabiliz. Soc.	Partir	Fornecedor	Valor Tributável
Bancos	2018-03-31 2 2	31-03-2018	2	62261313	FT 252	FAFE	2.186,98
Compras	2018-03-31 4 3	31-03-2018	3	62261313	FT 71	OSCAJ	4.210,00
Compras	2018-03-31 4 4	31-03-2018	4	62261323	FT 25	MARTINS	3.903,96
Bancos	2018-10-31 2 10	31-10-2018	10	62115	FT 849	ESTOF	600,00
<b>TOTAL 2018</b>							<b>10.900,94</b>
Bancos	2019-10-31 2 32	31-10-2019	32	62261323	ARMARIO GUARDA ROUPA	FAFE	1.744,60
Bancos	2019-11-30 2 6	30-11-2019	6	62261323	FT 183	MARTINS	500,00
Bancos	2019-11-30 2 6	30-11-2019	6	62261323	FT 183	MARTINS	1.618,00
Bancos	2019-12-31 2 3	31-12-2019	3	62261323	FT 42	ANDRE	858,00
Bancos	2019-12-31 2 4	31-12-2019	4	62261323	FT 197	MARTINS	748,00
<b>TOTAL 2019</b>							<b>5.468,60</b>
Compras	2020-01-31 4 4	15-01-2020	4	62115	FT 1/425	FAFL	116,45
<b>TOTAL 2020</b>							<b>116,45</b>

7) A par da correção relacionada com as obras acima evidenciada, constam ainda diversos documentos que foram relevados em diversas rubricas de gastos e que não estão relacionados com a atividade desenvolvida. Com efeito, e pela análise aos documentos, verifica-se que titulam encargos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo mas relativos à utilização do prédio destinado a uso próprio dos sócios, a viagens, a estadias e respetivos almoços dos sócios, que não foram para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, nos termos do art.º 23.º do Código do IRC, conforme quadros seguintes<sup>4</sup>:

Documento contabilidade						
Diário	TransactionID	Date	Doc N°	Conta	DescriçãoMov	Vdóbito
Bancos	2018-03-31 2 4	31-03-2018	4	626711	FT 342	250,00
Diversos	2018-03-31 5 5	31-03-2018	5	626712	FT 3/PREÇO DA FAMA	1.600,00
Compras	2018-04-30 4 4	30-04-2018	4	626711	FT 387	140,00
Bancos	2018-04-30 2 14	30-04-2018	14	626711	FT 367	70,00
Compras	2018-05-31 4 3	31-05-2018	3	626711	FT 420	150,00
Bancos	2018-06-30 2 5	30-06-2018	5	626711	FT 452	150,00
Bancos	2018-06-30 2 2	30-06-2018	2	626712	FT CENTRO JARDINAGEM	542,84
Bancos	2018-06-30 2 2	30-06-2018	2	7822	FT CENTRO JARDINAGEM	-12,84
Diversos	2018-06-30 5 5	30-06-2018	5	626712	FT WORTEN	299,99
Bancos	2018-07-31 2 11	31-07-2018	11	626622	VIAGEM BRASIL	206,31
Bancos	2018-07-31 2 11	31-07-2018	11	622731	VIAGEM BRASIL	7,19
Diversos	2018-07-31 5 8	31-07-2018	8	626623	ESTADIA	641,00
Compras	2018-08-31 4 2	31-08-2018	2	626711	FT 524	120,00
Bancos	2018-08-31 2 8	31-08-2018	8	6268121	COMPRAS BRASIL	11,43
Bancos	2018-08-31 2 8	31-08-2018	8	6268121	COMPRAS BRASIL	0,40
Bancos	2018-08-31 2 8	31-08-2018	8	6268121	COMPRAS BRASIL	112,93
Bancos	2018-08-31 2 8	31-08-2018	8	6268121	COMPRAS BRASIL	3,94
Bancos	2018-08-31 2 8	31-08-2018	8	626621	REFEIÇÕES BRASIL	41,20
Bancos	2018-08-31 2 8	31-08-2018	8	626621	REFEIÇÕES BRASIL	1,44
Bancos	2018-08-31 2 8	31-08-2018	8	626621	REFEIÇÕES BRASIL	15,71
Bancos	2018-08-31 2 8	31-08-2018	8	626621	REFEIÇÕES BRASIL	0,54
Diversos	2018-08-31 5 5	31-08-2018	5	6268121	CMP BRASIL	75,02
Bancos	2018-09-30 2 7	30-09-2018	7	626621	DESPESAS BR	30,61
Bancos	2018-09-30 2 7	30-09-2018	7	622713	DESPESAS BR	1,07
Bancos	2018-09-30 2 7	30-09-2018	7	622713	DESPESAS BR	19,80
Bancos	2018-09-30 2 7	30-09-2018	7	622713	DESPESAS BR	0,69
Bancos	2018-09-30 2 7	30-09-2018	7	622713	DESPESAS BR	42,12
Bancos	2018-09-30 2 7	30-09-2018	7	622713	DESPESAS BR	1,47
Compras	2018-09-30 4 3	30-09-2018	3	626711	FT 548	150,00
Compras	2018-09-30 4 8	30-09-2018	8	626712	FT480	150,00
Diversos	2018-09-30 5 5	30-09-2018	5	626622	VIAGEM BRL	1.405,26
Diversos	2018-09-30 5 5	30-09-2018	5	626622	VIAGEM BRL	2.600,97
Bancos	2018-10-31 2 3	31-10-2018	3	626711	FT 579	150,00
Bancos	2018-11-30 2 6	30-11-2018	6	626711	FT 607	150,00
Diversos	2018-11-30 5 10	30-11-2018	10	626623	OFERTA MODELISMO	89,10
Diversos	2018-11-30 5 11	30-11-2018	11	626623	ESTADIA	200,00
Bancos	2018-12-31 2 2	31-12-2018	2	626622	VIAGEM BRL	57,91
Bancos	2018-12-31 2 2	31-12-2018	2	622731	VIAGEM BRL	2,01
Bancos	2018-12-31 2 2	31-12-2018	2	626622	VIAGEM BRL	70,70
Bancos	2018-12-31 2 2	31-12-2018	2	622731	VIAGEM BRL	1,54
Bancos	2018-12-31 2 2	31-12-2018	2	626622	VIAGEM BRL	62,18
Bancos	2018-12-31 2 2	31-12-2018	2	622731	VIAGEM BRL	2,17
Compras	2018-12-31 4 4	31-12-2018	4	626711	FT 635	112,50
Diversos	2018-12-31 5 15	31-12-2018	15	626622	VIAGEM BR	1.967,64
Diversos	2018-12-31 5 6	31-12-2018	6	626622	VIAGEM BRL	317,55
Diversos	2018-12-31 5 9	31-12-2018	9	626622	DESPESAS BRASIL - 08/20	116,83
<b>TOTAL ANO 2018</b>						<b>12.129,22</b>

Diário	TransactionID	Date	Doc N°	Conta	DescriçãoMov	Vdebito
Compras	2019-01-31 4 4	31-01-2019	4	62621	FT A/687406005	170,79
Compras	2019-01-31 4 6	31-01-2019	6	626711	FT 2/659	150,00
Compras	2019-02-28 4 5	28-02-2019	5	62621	FT A/689532049	159,53
Compras	2019-02-28 4 6	28-02-2019	6	626711	FT 2/684	150,00
Compras	2019-03-31 4 3	31-03-2019	3	626711	FT 2/711	150,00
Compras	2019-03-31 4 4	31-03-2019	4	62621	FT A/691507008	155,51
Bancos	2019-04-30 2 10	30-04-2019	10	62621	FT A/693482580	183,13
Bancos	2019-04-30 2 11	30-04-2019	11	625162	VIAGEM	1.510,00
Bancos	2019-04-30 2 12	30-04-2019	12	626711	FT 2/711	150,00
Bancos	2019-05-31 2 4	31-05-2019	4	62621	FT A/695457891	173,94
Bancos	2019-05-31 2 6	31-05-2019	6	622814	FT 1161	52,94
Bancos	2019-06-30 2 2	30-06-2019	2	62621	FT A/697456125	212,27
Bancos	2019-07-31 2 13	31-07-2019	13	625162	REFEIÇÕES	35,46
Bancos	2019-07-31 2 13	31-07-2019	13	622712	COMISSOES	0,74
Bancos	2019-07-31 2 13	31-07-2019	13	622712	COMISSOES	0,03
Bancos	2019-07-31 2 13	31-07-2019	13	622712	COMISSOES	0,44
Bancos	2019-07-31 2 13	31-07-2019	13	622712	COMISSOES	0,02
Bancos	2019-07-31 2 2	31-07-2019	2	62621	FT 8675	190,95
Bancos	2019-07-31 2 9	31-07-2019	9	625162	REFEIÇÕES	222,00
Diversos	2019-07-31 5 8	31-07-2019	8	625123	REFEIÇÕES 39.99 48.99 199.89 105 RS	91,75
Bancos	2019-08-31 2 23	31-08-2019	23	62621	FT 5100	191,36
Bancos	2019-09-30 2 16	30-09-2019	16	625122	RESERVA 2170692007	320,00
Bancos	2019-09-30 2 2	30-09-2019	2	62621	FT 77157	194,56
Bancos	2019-10-31 2 3	31-10-2019	3	625121	BILHETES AVIAO	1.718,44
Bancos	2019-10-31 2 5	31-10-2019	5	623111	FT 5584	26,57
Bancos	2019-10-31 2 7	31-10-2019	7	62621	FT 1103	194,63
Bancos	2019-11-30 2 2	30-11-2019	2	62621	PT EMPRESAS	202,36
Bancos	2019-11-30 2 4	30-11-2019	4	626711	FT 2/890	150,00
Bancos	2019-11-30 2 7	30-11-2019	7	625162	FR 6819	260,00
Compras	2019-11-30 4 2	30-11-2019	2	626711	FT 2/913	150,00
Bancos	2019-12-31 2 32	31-12-2019	32	6241111/2	ENDESSA	46,51
Bancos	2019-12-31 2 33	31-12-2019	33	6241111/2	ENDESSA	80,86
Bancos	2019-12-31 2 7	31-12-2019	7	62621	PT EMPRESAS	239,17
Compras	2019-12-31 4 2	31-12-2019	2	626711	FT 2/938	120,00
Compras	2019-12-31 4 4	31-12-2019	4	626711	FAT 2/791	150,00
Diversos	2019-12-31 5 13	31-12-2019	13	625163	VOO BRASIL	2.005,69
Diversos	2019-12-31 5 13R1	31-12-2019	13R1	622412	FTR 3	4.471,55
Diversos	2019-12-31 5 13R1	31-12-2019	13R1	622412	FTR 3 IVA	1.028,45
Diversos	2019-12-31 5 16	31-12-2019		626623	VIAGEM BRL	31,23
Diversos	2019-12-31 5 16	31-12-2019		626621	VIAGEM BRL	75,80
Diversos	2019-12-31 5 5	31-12-2019	5	626623	TENIS	83,00
Diversos	2019-12-31 5 5	31-12-2019	5	626623	TENIS	132,00
<b>TOTAL ANO 2019</b>						<b>15.631,68</b>



Documento contabilidade						
Diário	TransactionID	Date	Doc N°	Conta	DescriçãoMov	Vdébito
Bancos	2020-01-31 2 6	31-01-2020	6	622731	VIAGEM BRASIL	1,26
Bancos	2020-01-31 2 6	31-01-2020	6	626621	VIAGEM BRASIL	40,81
Bancos	2020-01-31 2 6	31-01-2020	6	622731	VIAGEM BRASIL	1,42
Bancos	2020-01-31 2 6	31-01-2020	6	626621	VIAGEM BRASIL	63,45
Bancos	2020-01-31 2 6	31-01-2020	6	622731	VIAGEM BRASIL	2,21
Bancos	2020-01-31 2 7	31-01-2020	7	626621	VIAGEM BRASIL	3,60
Bancos	2020-01-31 2 7	31-01-2020	7	622713	VIAGEM BRASIL	0,13
Bancos	2020-01-31 2 7	31-01-2020	7	6242123	GASOLINA	72,68
Bancos	2020-01-31 2 7	31-01-2020	7	625123	FT 3360	9,17
Bancos	2020-01-31 2 7	31-01-2020	7	6242123	GASOLINA	81,70
Bancos	2020-01-31 2 7	31-01-2020	7	625123	FT 5287750	1,75
Compras	2020-01-31 4 3	27-01-2020	3	626711	FT FAC 2/60	150,00
Compras	2020-01-31 4 9	11-01-2020	9	62621	FT A/711289635	232,93
Compras	2020-02-29 4 2	28-02-2020	2	626711	FT FAC 2/977	150,00
Compras	2020-02-29 4 6	13-02-2020	6	62621	FT A/713137803	186,92
Compras	2020-03-31 4 2	11-03-2020	2	62621	FT A/715114535	176,60
Bancos	2020-04-30 2 3	30-04-2020	3	62621	FT 3526	130,06
Bancos	2020-05-31 2 8	31-05-2020	8	62621	FAT MEO	129,21
Bancos	2020-06-30 2 7	30-06-2020	7	626711	HIGIENE E LIMPEZA	140,00
Compras	2020-06-30 4 2	11-06-2020	2	62621	MEO	201,63
Compras	2020-07-31 4 15	31-07-2020	15	626711	HIGIENE E CONFORTO	75,00
Compras	2020-07-31 4 16	31-07-2020	16	626711	HIGIENE E CONFORTO	150,00
Compras	2020-07-31 4 5	30-06-2020	5	626711	HIGIENE E LIMPEZA	75,00
Compras	2020-07-31 4 6	11-07-2020	6	62621	FAT MEO	203,27
Bancos	2020-08-31 2 10	31-08-2020	10	6242123	GASOLINA	53,05
Bancos	2020-08-31 2 4	31-08-2020	4	626621	DESP REPRESENTAÇÃO	49,25
Bancos	2020-08-31 2 5	31-08-2020	5	626621	DESP REPRESENTAÇÃO	47,25
Bancos	2020-08-31 2 6	31-08-2020	6	626621	DESP REPRESENTAÇÃO	117,45
Bancos	2020-08-31 2 7	31-08-2020	7	626621	DESP REPRESENTAÇÃO	34,25
Bancos	2020-08-31 2 9	31-08-2020	9	626621	DESP REPRESENTAÇÃO	86,00
Compras	2020-08-31 4 2	05-08-2020	2	626621	DESP REPRESENTAÇÃO	59,30
Compras	2020-08-31 4 3	11-08-2020	3	62621	FAT MEO	132,33
Compras	2020-08-31 4 7	31-08-2020	7	626711	HIGIENE E LIMPEZA	112,50
Compras	2020-09-30 4 2	05-09-2020	2	62621	VODAFONE	170,38
Compras	2020-10-31 4 13	31-10-2020	13	626621	DESP REPRESENTAÇÃO	43,20
Compras	2020-10-31 4 16	31-10-2020	16	626623	ADIDAS	159,95
Compras	2020-10-31 4 17	31-10-2020	17	625122	ESTADIA	111,60
Compras	2020-10-31 4 3	31-10-2020	3	626711	LIMPEZA	150,00
Compras	2020-10-31 4 4	31-10-2020	4	62621	FAT VODAFONE	229,97
Compras	2020-10-31 4 8	31-10-2020	8	623111	MATERIAIS	56,95
Compras	2020-10-31 4 9	31-10-2020	9	626711	HIGIENE E LIMPEZA	130,00
Compras	2020-11-30 4 10	30-11-2020	10	626711	HIGIENE E LIMPEZA	75,00
Compras	2020-11-30 4 3	30-11-2020	3	62621	VODAFONE	250,26
Bancos	2020-12-31 2 16	31-12-2020	16	625123	REFEIÇÃO	13,05
Bancos	2020-12-31 2 17	31-12-2020	17	625122	ALOJAMENTO	261,50
Bancos	2020-12-31 2 22	31-12-2020	22	625122	ALOJAMENTO	560,70
Compras	2020-12-31 4 15	31-12-2020	15	626711	HIGIENE E LIMPEZA	150,00
Compras	2020-12-31 4 4	31-12-2020	4	62621	VODAFONE	227,90
<b>TOTAL ANO 2020</b>						<b>5.560,64</b>

8) Pelos factos evidenciados em 6) e 7), e pela circunstância de os valores constantes dos respetivos documentos terem sido pagos pelo sujeito passivo sem qualquer deliberação de distribuição antecipada de lucros, aqueles valores devem ser considerados como rendimento de capitais enquadráveis na alínea h) do n.º 2 do art.º 5º do

Código do IRS, uma vez que respeitam a valores pagos a título de encargos relacionados com: (1) serviços de construção civil adquiridos e/ou similares, realizados na moradia dos cônjuges detentores do capital da empresa e que desempenham as funções de gerente (cônjuge mulher), (2) a utilização da moradia destinada a uso próprio dos sócios, (3) viagens, (4) estadias e (5) os respetivos almoços dos sócios;

9) Ou seja, foram valores retirados da empresa comprovadamente não deliberados nem devolvidos pelos sócios, a título definitivo, pelo que se enquadram no art.º 5.º do Código do IRS.

10) Nos quadros seguintes apresenta-se a análise efetuada pelos serviços de inspeção relativamente aos valores dos gastos<sup>5</sup> que efetivamente foram pagos pelo sujeito passivo:

#### ANO 2018

Data	Transação/ID	Documento contabilidade		Conta	Descrição Mov	Gasto		IVA		Pagamento		OBS
		Data	Dep. N.º			Valebr/6	Conta	Valebr/6	Data	Valor		
Compras	2018-03-31 4 3	31-03-2018	3	62261313	PT 71	4.210,00	24322313	968,30		27-03-2018	3.106,98	II - 1.1, sobre desconto
Compras	2018-03-31 4 4	31-03-2018	4	62261313	PT 25	3.903,96				15-03-2018	2.603,96	II - 1.1, 1.300,00 EUR na conta 278101
Bancos	2018-03-31 2 7	31-03-2018	2	62261313	FT 252	2.186,68	24322313	509,01		13-03-2018	2.689,96	II - 1.1
Bancos	2018-03-31 2 4	31-03-2018	4	626111	FT 342	260,00	24322313	57,50		13-03-2018	307,50	II - 1.2
Diversos	2018-03-31 5 5	31-03-2018	5	626712	FT 3/PREÇO DA FAMA	1.900,00						II - 1.2, na conta 278101
Compras	2018-04-30 4 4	30-04-2018	4	626711	FT 367	140,00	24322313	32,20		02-05-2018	172,20	II - 1.2
Bancos	2018-04-30 2 14	30-04-2018	14	626711	FT 367	70,00	24322313	16,10		07-04-2018	86,10	II - 1.2
Compras	2018-05-31 4 3	31-05-2018	3	626711	FT 420	160,00	24322313	34,50		04-06-2018	194,50	II - 1.2
Bancos	2018-06-30 2 5	30-06-2018	5	626711	FT 452	150,00	24322313	34,50		10-07-2018	184,50	II - 1.2
Bancos	2018-06-30 2 2	30-06-2018	2	626712/7822	FT CENTRO JARDINAGEM	530,00				14-06-2018	530,00	II - 1.2
Diversos	2018-06-30 5 5	30-06-2018	5	626712	FT WORTEN	299,99						II - 1.2, na conta 278101
Bancos	2018-07-31 2 11	31-07-2018	11	626622/822731	VIAGEM BRASIL	213,50				01-08-2018	213,50	II - 1.2, na conta 2511101 Cartão de crédito
Diversos	2018-07-31 5 8	31-07-2018	8	626623	ESTADIA	641,00						II - 1.2, na conta 278101
Compras	2018-08-31 4 2	31-08-2018	2	626711	FT 524	120,00	24322313	27,60		03-09-2018	147,60	II - 1.2
Bancos	2018-08-31 2 8	31-08-2018	8	6266121	COMPRAS BRASIL	187,58				03-09-2018	187,58	II - 1.2, na conta 2511101 Cartão de crédito
Diversos	2018-08-31 5 5	31-08-2018	5	6266121	CMP BRASIL	75,02						II - 1.2, na conta 278101
Bancos	2018-09-30 2 7	30-09-2018	7	626621	DESPESAS BR	95,70				29-09-2018	95,70	II - 1.2, na conta 2511101 Cartão de crédito
Compras	2018-09-30 4 3	30-09-2018	3	626711	FT 548	150,00	24322313	34,50		09-09-2018	184,50	II - 1.2
Compras	2018-09-30 4 8	30-09-2018	8	626712	FT 480	150,00	24322313	34,50		03-10-2018	184,50	II - 1.2
Diversos	2018-09-30 5 5	30-09-2018	5	626622	VIAGEM BRL	1.405,26						II - 1.2, na conta 278101
Diversos	2018-09-30 5 5	30-09-2018	5	626622	VIAGEM BRL	2.800,97						II - 1.2, na conta 278101
Bancos	2018-10-31 2 3	31-10-2018	3	626711	FT 578	150,00	24322313	34,50		04-12-2018	184,50	II - 1.2
Bancos	2018-10-31 2 10	31-10-2018	10	61225	FT 849	600,00				06-10-2018	600,00	II - 1.1
Bancos	2018-11-30 2 6	30-11-2018	6	626711	FT 607	150,00	24322313	34,50		05-11-2018	184,50	II - 1.2
Diversos	2018-11-30 5 10	30-11-2018	10	626623	OFERTA MODELISMO	89,10						II - 1.2, na conta 278101
Diversos	2018-11-30 5 11	30-11-2018	11	626623	ESTADIA	200,00				27-08-2018	200,00	II - 1.2
Bancos	2018-12-31 2 2	31-12-2018	2	626622	VIAGEM BRL	196,51				03-01-2019	196,51	II - 1.2, na conta 2511101 Cartão de crédito, portanto pago no mês seguinte
Compras	2018-12-31 4 4	31-12-2018	4	626711	FT 635	112,50	24322313	25,89				II - 1.2, portanto pago no mês seguinte
Diversos	2018-12-31 5 15	31-12-2018	15	626622	VIAGEM BR	1.667,64						II - 1.2, na conta 278101
Diversos	2018-12-31 5 6	31-12-2018	6	626622	VIAGEM BRL	317,58						II - 1.2, na conta 278101
Diversos	2018-12-31 5 9	31-12-2018	9	626622	DESPESAS BRASIL - 09/	118,83				03-09-2018	118,83	II - 1.2, na conta 2511101 Cartão de crédito
<b>TOTAL ANO 2018</b>						<b>23.030,16</b>				<b>TOT. Pago</b>	<b>12.499,90</b>	

\*23.030,16 EUR = 10.900,94 [ponto 6)] + 12.129,22 [ponto 7)]

Resulta da análise ao quadro anterior que relativamente aos gastos não aceites, no montante de 23.030,16EUR, resultaram retiradas da empresa, no ano de 2018, no montante de 12.165,01 EUR<sup>6</sup> (12.499,90 – 196,51 – 138,38);

ANO 2019

Data	Transacção	Data	Doc. n.º	Conta	Descrição	Gastos		IVA		Pagamento		Obs.
						Válido	Conta	Válido	Data	Valor		
	Compras	2019-01-31 4 4	31-01-2019	4	62621 FT A/687406005	170,79	24322313	39,28	28-01-2019	210,07	II-1.2.	
	Compras	2019-01-31 4 6	31-01-2019	6	626711 FT 20458	150,00	24322313	34,50	04-02-2019	184,50	II-1.2.	
	Compras	2019-02-28 4 5	28-02-2019	5	62621 FT A/689532049	159,53	24322313	36,60	28-02-2019	196,22	II-1.2.	
	Compras	2019-02-28 4 6	28-02-2019	6	626711 FT 20684	150,00	24322313	34,50	07-03-2019	184,50	II-1.2.	
	Compras	2019-03-31 4 3	31-03-2019	3	626711 FT 20711	150,00	24322313	34,50	03-04-2019	184,50	II-1.2.	
	Compras	2019-03-31 4 4	31-03-2019	4	62621 FT A/681607008	155,51	24322313	35,77	28-03-2019	191,28	II-1.2.	
	Bancos	2019-04-30 2 10	30-04-2019	10	62621 FT A/689482380	183,13	24322313	42,12	30-04-2019	225,25	II-1.2.	
	Bancos	2019-04-30 2 11	30-04-2019	11	626162 VIAGEM	1.616,00			09-04-2019	1.616,00	II-1.2.	
	Bancos	2019-04-30 2 12	30-04-2019	12	626711 FT 20711	166,00	24322313	34,50	03-06-2019	194,50	II-1.2.	
	Bancos	2019-05-31 2 4	31-05-2019	4	62621 FT A/680437991	173,94	24322313	40,01	30-05-2019	213,95	II-1.2.	
	Bancos	2019-05-31 2 6	31-05-2019	6	622614 FT 1161	62,94			19-05-2019	62,94	II-1.2.	
	Bancos	2019-06-30 2 2	30-06-2019	2	62621 FT A/687456125	212,27	24322313	48,82	28-06-2019	261,09	II-1.2.	
	Bancos	2019-07-31 2 13	31-07-2019	13	626162 REFEIÇÕES	35,48			01-07-2019	35,48	II-1.2., na conta 2511101 Cartão de crédito	
	Bancos	2019-07-31 2 13	31-07-2019	13	622712 COMISSOES	0,74			01-07-2019	0,74	II-1.2., na conta 2511101 Cartão de crédito	
	Bancos	2019-07-31 2 13	31-07-2019	13	622712 COMISSOES	0,03			01-07-2019	0,03	II-1.2., na conta 2511101 Cartão de crédito	
	Bancos	2019-07-31 2 13	31-07-2019	13	622712 COMISSOES	0,44			01-07-2019	0,44	II-1.2., na conta 2511101 Cartão de crédito	
	Bancos	2019-07-31 2 13	31-07-2019	13	622712 COMISSOES	0,02			01-07-2019	0,02	II-1.2., na conta 2511101 Cartão de crédito	
	Bancos	2019-07-31 2 2	31-07-2019	2	62621 FT 6675	190,95	24322313	43,92	30-07-2019	234,87	II-1.2.	
	Bancos	2019-07-31 2 9	31-07-2019	9	626162 REFEIÇÕES	222,00			02-09-2019	222,00	II-1.2., na conta 2511101 Cartão de crédito	
	Diversos	2019-07-31 5 8	31-07-2019	8	625123 REFEIÇÕES 39.89 48.99 199.89 105 R\$	91,75			02-08-2019	91,75	II-1.2., na conta 2511101 Cartão de crédito	
	Bancos	2019-08-31 2 23	31-08-2019	23	62621 FT 5100	191,36	24322313	44,01	29-08-2019	235,37	II-1.2.	
	Bancos	2019-09-30 2 16	30-09-2019	16	626122 RESERVA 2170092007	320,00			02-09-2019	320,00	II-1.2., na conta 2511101 Cartão de crédito	
	Bancos	2019-09-30 2 2	30-09-2019	2	62621 FT 77157	194,86	24322313	44,73	30-09-2019	239,59	II-1.2.	
	Bancos	2019-10-31 2 3	31-10-2019	3	625121 BILHETES AVIAD	1.718,44			16-10-2019	1.718,44	II-1.2.	
	Bancos	2019-10-31 2 6	31-10-2019	6	623111 FT 5584	26,57	24322313	6,11	14-10-2019	32,68	II-1.2.	
	Bancos	2019-10-31 2 7	31-10-2019	7	62521 FT 1103	194,63	24322313	44,76	30-10-2019	239,39	II-1.2.	
	Bancos	2019-10-31 2 32	31-10-2019	32	62201323 ARMARIO GUARDA ROUPA	1.744,60			31-10-2019	1.744,60	II-1.1.	
	Bancos	2019-11-30 2 2	30-11-2019	2	62621 PT EMPRESAS	202,36	24322313	46,54	28-11-2019	248,90	II-1.2.	
	Bancos	2019-11-30 2 4	30-11-2019	4	626711 FT 20890	150,00	24322313	34,50	03-10-2019	184,50	II-1.2.	
	Bancos	2019-11-30 2 6	30-11-2019	6	62261323 FT 183	500,00			25-11-2019	500,00	II-1.1.	
	Bancos	2019-11-30 2 6	30-11-2019	6	62261323 FT 183	1.616,00			20-11-2019	1.616,00	II-1.1.	
	Bancos	2019-11-30 2 7	30-11-2019	7	625162 FR 6819	260,00			20-11-2019	260,00	II-1.2., de 12 a dia 17 de novembro	
	Compras	2019-11-30 4 2	30-11-2019	2	626711 FT 20913	150,00	24322313	34,50	07-11-2019	184,50	II-1.2.	
	Bancos	2019-12-31 2 3	31-12-2019	3	62261323 FT 42	696,00			07-12-2019	696,00	II-1.1.	
	Bancos	2019-12-31 2 4	31-12-2019	4	62261323 FT 197	746,00			04-12-2019	746,00	II-1.1.	
	Bancos	2019-12-31 2 32	31-12-2019	32	6241111/2 ENDESSA	46,51	24322311	10,20	02-12-2019	56,71	II-1.2.	
	Bancos	2019-12-31 2 33	31-12-2019	33	6241111/2 ENDESSA	80,86	24322311	18,12	30-12-2019	98,98	II-1.2.	
	Bancos	2019-12-31 2 7	31-12-2019	7	62621 PT EMPRESAS	239,17	24322313	55,01	30-12-2019	294,18	II-1.2.	
	Compras	2019-12-31 4 2	31-12-2019	2	626711 FT 20918	120,00	24322313	27,60	06-01-2020	147,60	II-1.2., portanto pago no ano seguinte	
	Compras	2019-12-31 4 4	31-12-2019	4	626711 FAT 20791	150,00	24322313	34,50	30-01-2020	184,50	II-1.2., portanto pago no ano seguinte	
	Diversos	2019-12-31 5 13	31-12-2019	13	625163 VOO BRASIL	2.005,69			01-11-2018	2.005,69	II-1.2., na conta 28189 e pago no ano anterior	
	Diversos	2019-12-31 5 13R1	31-12-2019	13R1	6252412 FTR 3	4.471,55			02-12-2019	4.471,55	II-1.2.	
	Diversos	2019-12-31 5 13R1	31-12-2019	13R1	622412 FTR 3 IVA	1.028,45			03-12-2019	1.028,45	II-1.2.	
	Diversos	2019-12-31 5 16	31-12-2019	16	626623 VIAGEM BRL	31,23					II-1.2., na conta 278101	
	Diversos	2019-12-31 5 16	31-12-2019	16	626621 VIAGEM BRL	75,60					II-1.2., na conta 278101	
	Diversos	2019-12-31 5 5	31-12-2019	5	626623 TENS	83,00					II-1.2., na conta 278101	
	Diversos	2019-12-31 5 5	31-12-2019	5	626623 TENS	132,00					II-1.2., na conta 278101	
<b>TOTAL ANO 2019</b>						<b>21.100,28</b>				<b>21.603,46</b>		

\*21.100,28 EUR = 5.468,60 [ponto 6] + 15.631,68 [ponto 7]

Resulta da análise ao quadro anterior que, relativamente aos gastos não aceites, no montante de 21.100,28 EUR, resultaram retiradas da empresa, no ano de 2019, no montante de 19.265,67 EUR<sup>7</sup> (21.603,46 – 147,60 – 184,50 – 2.005,69);

ANO 2020

Tipo	Transacção	Data	Documento contabilístico		Descrição	Código	Debitado	IVA	Credito	Valeto	Data	Valor	Outro
			Base	Conta									
Bancos	2020-01-31 2 6	31-01-2020	6	622731	VIAGEM BRASIL		1,26				02-01-2020	1,26	B-1.2
Bancos	2020-01-31 2 6	31-01-2020	6	626621	VIAGEM BRASIL		40,81				02-01-2020	40,81	B-1.2
Bancos	2020-01-31 2 6	31-01-2020	6	622731	VIAGEM BRASIL		1,42				02-01-2020	1,42	B-1.2
Bancos	2020-01-31 2 6	31-01-2020	6	626621	VIAGEM BRASIL		60,45				02-01-2020	60,45	B-1.2
Bancos	2020-01-31 2 6	31-01-2020	6	622731	VIAGEM BRASIL		2,21				02-01-2020	2,21	B-1.2
Bancos	2020-01-31 2 7	31-01-2020	7	626621	VIAGEM BRASIL		3,60				02-01-2020	3,60	B-1.2
Bancos	2020-01-31 2 7	31-01-2020	7	622731	VIAGEM BRASIL		0,13				02-01-2020	0,13	B-1.2
Bancos	2020-01-31 2 7	31-01-2020	7	6242123	GASOLINA		72,68				25-01-2020	72,68	B-1.2
Bancos	2020-01-31 2 7	31-01-2020	7	625123	PT 3260		9,17				25-01-2020	9,17	B-1.2
Bancos	2020-01-31 2 7	31-01-2020	7	6242123	GASOLINA		81,70				19-01-2020	81,70	B-1.2
Bancos	2020-01-31 2 7	31-01-2020	7	625123	PT 5287750		1,75				19-01-2020	1,75	B-1.2
Compras	2020-01-31 4 3	27-01-2020	3	628711	PT FAC 2090		160,00	24322313	34,50		02-03-2020	194,50	B-1.2
Compras	2020-01-31 4 4	15-01-2020	4	62115	PT 9426		116,45				27-01-2020	116,45	B-1.2
Compras	2020-01-31 4 9	11-01-2020	9	628711	PT A/711288006		202,93	24322313	53,57		30-01-2020	256,50	B-1.2
Compras	2020-05-29 4 2	28-02-2020	2	620711	PT FAC 2977		150,00	24322313	36,50		30-07-2020	186,50	B-1.2
Compras	2020-05-29 4 6	12-02-2020	6	628711	PT A/713137903		188,82	24322313	42,98		20-02-2020	231,80	B-1.2
Compras	2020-05-31 4 2	11-03-2020	2	62521	PT A/715114505		176,63	24322313	40,62		30-03-2020	217,25	B-1.2
Bancos	2020-04-30 2 3	30-04-2020	3	62321	PT 3526		133,06	24322313	29,91		23-04-2020	162,97	B-1.2
Bancos	2020-05-31 2 8	31-05-2020	8	62621	FAT MED		128,21	24322313	29,72		28-05-2020	157,93	B-1.2
Bancos	2020-06-30 2 7	30-06-2020	7	626711	HIGIENE E LIMPEZA		145,00	24322313	32,50		17-06-2020	177,50	B-1.2
Compras	2020-06-30 4 2	11-06-2020	2	62621	MED		201,43	24322313	46,37		23-04-2020	247,80	B-1.2
Compras	2020-07-31 4 15	31-07-2020	15	626711	HIGIENE E CONFORTO		75,00	24322313	17,25		30-03-2020	92,25	B-1.2
Compras	2020-07-31 4 18	31-07-2020	18	626711	HIGIENE E CONFORTO		160,00	24322313	34,50		05-10-2020	194,50	B-1.2
Compras	2020-07-31 4 5	30-05-2020	5	626711	HIGIENE E LIMPEZA		75,00	24322313	17,25		30-07-2020	92,25	B-1.2
Compras	2020-07-31 4 6	11-07-2020	6	62621	FAT MED		203,27	24322313	46,76		28-07-2020	250,03	B-1.2
Bancos	2020-08-31 2 10	31-08-2020	10	6242123	GASOLINA		63,05				05-08-2020	63,05	B-1.2
Bancos	2020-08-31 2 4	31-08-2020	4	626621	DESP REPRESENTAÇÃO		40,25				31-07-2020	40,25	B-1.2
Bancos	2020-08-31 2 5	31-08-2020	5	626621	DESP REPRESENTAÇÃO		47,25				01-08-2020	47,25	B-1.2
Bancos	2020-08-31 2 6	31-08-2020	6	620321	DESP REPRESENTAÇÃO		117,45				04-08-2020	117,45	B-1.2
Bancos	2020-08-31 2 7	31-08-2020	7	626621	DESP REPRESENTAÇÃO		34,25				08-08-2020	34,25	B-1.2
Bancos	2020-08-31 2 9	31-08-2020	9	626621	DESP REPRESENTAÇÃO		86,00				06-08-2020	86,00	B-1.2
Compras	2020-08-31 4 2	05-08-2020	2	626621	DESP REPRESENTAÇÃO		50,30				01-08-2020	50,30	B-1.2, na conta 2611101 Contas de crédito
Compras	2020-08-31 4 3	11-08-2020	3	62621	FAT MED		132,33	24322313	30,44		28-08-2020	162,77	B-1.2
Compras	2020-08-31 4 7	31-08-2020	7	626711	HIGIENE E LIMPEZA		112,50	24322313	25,68		01-09-2020	138,18	B-1.2
Compras	2020-09-30 4 2	05-09-2020	2	62621	VODAFONE		170,38	24322313	39,18		15-09-2020	209,56	B-1.2
Compras	2020-10-31 4 13	31-10-2020	13	626621	DESP REPRESENTAÇÃO		43,20				02-11-2020	43,20	B-1.2, na conta 2611101 Contas de crédito
Compras	2020-10-31 4 16	31-10-2020	16	626621	ADIDAS		169,95				02-11-2020	169,95	B-1.2, na conta 2611101 Contas de crédito
Compras	2020-10-31 4 17	31-10-2020	17	626122	ESTADA		111,63				02-11-2020	111,63	B-1.2, na conta 2611101 Contas de crédito
Compras	2020-10-31 4 3	31-10-2020	3	626711	LIMPEZA		160,00	24322313	34,50		12-10-2020	194,50	B-1.2
Compras	2020-10-31 4 4	31-10-2020	4	62621	FAT VODAFONE		229,97	24322313	52,89		12-10-2020	282,86	B-1.2
Compras	2020-10-31 4 8	31-10-2020	8	626111	MATERIAS		56,98				22-10-2020	56,98	B-1.2
Compras	2020-10-31 4 9	31-10-2020	9	626711	HIGIENE E LIMPEZA		180,00	24322313	26,90		11-11-2020	206,90	B-1.2
Compras	2020-11-30 4 10	30-11-2020	10	626711	HIGIENE E LIMPEZA		75,00	24322313	17,25		03-12-2020	92,25	B-1.2
Compras	2020-11-30 4 3	30-11-2020	3	62621	VODAFONE		250,20	24322313	57,56		30-11-2020	307,76	B-1.2
Bancos	2020-12-31 2 10	31-12-2020	10	625123	REFEICAO		13,06				18-12-2020	13,06	B-1.2
Bancos	2020-12-31 2 17	31-12-2020	17	626122	ALOJAMENTO		261,50				20-12-2020	261,50	B-1.2
Bancos	2020-12-31 2 22	31-12-2020	22	626122	ALOJAMENTO		660,70				30-12-2020	660,70	B-1.2
Compras	2020-12-31 4 15	31-12-2020	15	626711	HIGIENE E LIMPEZA		160,00	24322313	34,50				B-1.2
Compras	2020-12-31 4 4	31-12-2020	4	62621	VODAFONE		227,90	24322313	50,42		29-12-2020	278,32	B-1.2
TOTAL ANO 2020							5.677,09			TOTAL Pago		6.155,85	

\*5.677,09 EUR = 116,45 [ponto 6)] + 5.560,64 [ponto 7)]

Resulta da análise ao quadro anterior que, relativamente aos gastos não aceites, no montante de 5.677,09 EUR, resultaram retiradas da empresa, no ano de 2020, no montante de 6.155,85 EUR<sup>3</sup>.

11) Por outro lado, verificou-se também que relevou nas rubricas de gastos, designadamente na rubrica de Fornecimentos e Serviços Externos, contas 6213 e/ou 6221 (Trabalhos Especializados), documentos relativos a serviços adquiridos a fornecedores egípcios que mereceu uma análise mais aprofundada conforme se descreve nos pontos seguintes;

12) Relativamente à descrição dos serviços prestados com destino aos clientes do mercado externo, a gerente do sujeito passivo<sup>3</sup> esclareceu que é reconhecido pelo Grupo B... conglomerado de empresas espanholas

composto por centenas de empresas que atuam no *design*, fabricação e distribuição de produtos têxteis e, nessa qualidade, tem a responsabilidade de procurar fábricas no mundo que tenham a capacidade de confeccionar os produtos, com a melhor qualidade e ao melhor preço, para aquele grupo;

13) No âmbito desta atividade, e de acordo com os esclarecimentos prestados pela gerente:

- a. Os seus clientes são as fábricas que confeccionam os produtos com destino ao Grupo **B...**
- b. Os serviços prestados pelo sujeito passivo respeitam a serviços de consultoria, relacionados com a produção. Nas palavras da gerente, os serviços servem para que a produção "corra bem, dentro dos padrões exigidos com vista a que estas fábricas consigam efetivamente ver as suas peças aceites e assim faturar à marca a totalidade do que produzem";
- c. Para prestar tais serviços contrata serviços a fornecedores da mesma região dos clientes para certificarem a qualidade do produto;

14) Nos anos em análise, a contabilidade releva os documentos constantes do ANEXO IV – folhas numeradas de 1 a 20, relacionados nos quadros seguintes, lançados a título de gastos relativos a serviços adquiridos a fornecedores egípcios:

2018							
N.º de Documento	Data	Transacção ID	Costs	Descrição	Documento de Compra	Fornecedor	Valor
1)	Compras	2018-01-31 4 4	62132	PT 001-2018 de 30/01/2018	Quality control SUPPORT - January	EGYPTIAN TEXTILES	12.000,00
2)	Compras	2018-02-28 4 7	62132	PT 018-2018 de 15/02/2018	Quality control SUPPORT - February	EGYPTIAN TEXTILES	9.500,00
3)	Compras	2018-04-30 4 7	62132	PT 025-2018 de 15/04/2018	Quality control SUPPORT - April	EGYPTIAN TEXTILES	8.500,00
4)	Compras	2018-06-30 4 5	62132	PT 038-2018 de 25/06/2018	Quality control SUPPORT - June	EGYPTIAN TEXTILES	11.500,00
5)	Compras	2018-07-31 4 6	62132	PT 038-2018 de 25/07/2018	Quality control SUPPORT - July	EGYPTIAN TEXTILES	8.500,00
6)	Compras	2018-08-31 4 7	62132	PT 040-2018 de 25/08/2018	Quality control SUPPORT - August	EGYPTIAN TEXTILES	8.500,00
7)	Compras	2018-09-30 4 6	62132	PT 050-2018 de 29/09/2018	Quality control SUPPORT - September	EGYPTIAN TEXTILES	7.500,00
8)	Compras	2018-08-31 4 3	62132	PT 25/2018 de 15/08/2018	Cost of inspection & Quality Control services	SPEED FOR FREE ZONES	17.500,00
9)	Compras	2018-10-01 4 2	62132	PT 30/2018 de 23/10/2018	Cost of inspection & Quality Control services	SPEED FOR FREE ZONES	18.000,00
<b>Total ano de 2018:</b>							<b>97.900,00</b>

  

2019							
N.º de Documento	Data	Transacção ID	Costs	Descrição	Documento de Compra	Fornecedor	Valor
10)	Compras	2019-12-31 4 3	622131	FAT 85/2019 de 25/12/2019	Cost of inspection & Quality Control	SPEED FOR FREE ZONES	15.500,00
11)	Compras	2019-12-31 4 5	622131	FAT 021/2019 de 15/01/2019	Quality control SUPPORT - January	EGYPTIAN TEXTILES	8.500,00
12)	Compras	2019-12-31 4 6	622131	FAT A35/2019 de 25/09/2019	Quality control SUPPORT - June	EGYPTIAN TEXTILES	9.500,00
<b>Total ano de 2019:</b>							<b>34.500,00</b>

  

2020							
N.º de Documento	Data	Transacção ID	Costs	Descrição	Documento de Compra	Fornecedor	Valor
13)	Compras	2020-09-30 4 2	622131	FAT A200/2019 de 29/09/2019	Quality control SUPPORT - October	EGYPTIAN TEXTILES	7.500,00
14)	Compras	2020-08-31 4 3	622131	FAT A155/2019 de 15/08/2019	Quality control SUPPORT - September	EGYPTIAN TEXTILES	7.500,00
15)	Compras	2020-08-31 4 4	622131	FAT A190/2019 de 29/08/2019	Quality control SUPPORT - August	EGYPTIAN TEXTILES	8.500,00
16)	Compras	2020-08-31 4 5	622131	FAT A100/2019 de 15/08/2019	Quality control SUPPORT - July	EGYPTIAN TEXTILES	7.500,00
17)	Compras	2020-08-31 4 6	622131	FAT A80/2019 de 23/04/2019	Quality control SUPPORT - April	EGYPTIAN TEXTILES	8.500,00
18)	Compras	2020-09-30 4 7	622131	FAT A29/2019 de 15/09/2019	Quality control SUPPORT - February	EGYPTIAN TEXTILES	9.500,00
<b>Sub total das faturas contabilizadas em 2020, relativas a serviços de 2019</b>							<b>43.300,00</b>
19)	Compras	2020-10-31 4 5	622131	SPEED FOR FREE ZONES	FAT 96/2020 de 18/10/2020; Cost of inspection & Quality Control services	SPEED FOR FREE ZONES	15.200,00
20)	Compras	2020-12-31 4 6	622131	SPEED FOR FREE ZONES	FAT 140/2020 de 08/12/2020; Cost of inspection & Quality Control services	SPEED FOR FREE ZONES	14.800,00
<b>Sub total das faturas contabilizadas em 2020, relativas a serviços de 2020</b>							<b>30.000,00</b>
<b>Total ano de 2020:</b>							<b>73.300,00</b>

15) Os gastos em causa encontram-se titulados por faturas que não discriminam, de forma precisa, os serviços a que se reportam, limitando-se a uma referência genérica "Quality control SUPPORT-..." ou "Cost of Inspection & Quality Control services", conforme se pode ver pela consulta dos documentos juntos – ANEXO IV – folhas

17) A insuficiência documental, para efeitos de IRC, designadamente em situações como os documentos aqui em análise (que não contêm todos os elementos necessários à sua cabal compreensão), pode ser suprida através de outros meios de prova (nomeadamente documental), que permitam fazer com que se conclua que se trata de um gasto subsumível ao art.º 23.º do Código do IRC;

18) Todavia, os pontos seguintes demonstram que não foi possível obter quaisquer outros meios de prova:

19) Por um lado, a análise aos documentos emitidos pelo sujeito passivo com destino aos seus clientes, mais concretamente a análise da descrição, não permite concluir qual o tipo de serviços prestados uma vez que apenas refere "Technical Assistance" ou "Technical Assistance to textil machineries", cf. documentos apresentados a título exemplificativo no ANEXO V – folhas numeradas de 1 a 17;

20) O sujeito passivo, quando notificado, na pessoa da gerente, (cf. ANEXO III - folhas 1 e 2), para descrever os serviços prestados e/ou apresentar contratos com destino aos clientes do mercado externo, apenas efetuou uma breve descrição conforme exposto nos pontos 11) e 12), cf. ANEXO III - folhas 3 a 4;

21) Por outro lado, e na tentativa de efetuar um paralelismo entre os serviços prestados aos clientes e os serviços eventualmente adquiridos aos fornecedores egípcios, foi ainda notificado o sujeito passivo para apresentar os contratos efetuados relativos aos serviços adquiridos aos fornecedores : C...  
D... (cf. ANEXO III - folhas 1 e 2);

22) Contudo, apenas referiu que para garantir os serviços de qualidade, cf. ANEXO III - folhas 3 a 4:

sempre que necessário, contrata os serviços de outras empresas na mesma região onde é feita a produção, que certifique a qualidade dessa produção. Assim, empresas como as identificadas neste ponto C... ) e a D... , foram por nós contratadas para fiscalizar o processo na fábrica e os resultados, e é um custo para obtermos a receita junto da fábrica pois faz parte dos nossos serviços de consultoria técnica.

23) Da resposta ressalta ainda o facto de o sujeito passivo referir, relativamente aos pagamentos efetuados àquelas empresas que certificaram a qualidade, ser comum serem em numerário alegando que "por vezes é fundamental para obter o serviço e a confiança do agente para assegurar que a produção vai efetivamente sair da fábrica para ser expedida na totalidade com a qualidade exigível para ser faturada e o valor recebido na totalidade pelo nosso cliente.", cf. ANEXO III – folhas 3 a 4;

24) Acrescenta ainda que "O sucesso dos nossos serviços de consultoria e o pagamento total dos mesmos dependem do sucesso da fábrica em ver o produto fabricado aceite pelo Grupo Inditex.", cf. ANEXO III - folha 3 a 4;

25) Nos elementos de contabilidade não existem quaisquer contratos de prestação de serviços celebrados entre o sujeito passivo e os fornecedores egípcios;

26) Este facto é ainda confirmado pela aposição manuscrita, constante de um documento de pagamento (que é apenas a fatura do fornecedor) relativo ao fornecedor egípcio D... (cf. ANEXO III – folha 5 e 6) que evidencia a inexistência de contrato de prestação de serviços:

"AGUARDO CONTRATO PRESTAÇÃO SERVIÇOS.  
PAGAMENTO NUMERÁRIO  
PELA SOCIA, CONFORME INFORMADO NA REUNIÃO 18/01/2010.";

27) Posteriormente, no âmbito dos procedimentos de inspeção que titulam este relato, a gerente vem apresentar dois dossiês na tentativa de justificar os serviços adquiridos aos fornecedores egípcios, cf. documentos constantes do ANEXO VI – folhas numeradas de 1 a 42);

28) A título de exemplo, apresenta-se a análise ao dossiê constante do ANEXO VI - folhas 1 a 16, que inclui:

- a. A fatura n.º 001/2019, emitida pelo fornecedor egípcio C... em 15/01/2019, no montante de 8.300,00 EUR, cuja descrição apenas evidencia "QUALITY CONTROL SUPPORT" - folha 1;
- b. Dois documentos internos, supostamente emitidos pelo fornecedor egípcio - cf. folhas 2 e 10, intitulados "Final Inspection Report DATE: 15/1/2019", referentes à inspeção efetuada nas empresas K... e L... respetivamente;
- c. Faturas emitidas por M...GROUP (cliente do sujeito passivo), com destino ao seu cliente N... S.A. - cf. folhas 3 a 9;
- d. Faturas emitidas por L... (cliente do sujeito passivo) com destino aos seus clientes N... S.A e O... S.A. - cf. folhas 11 a 16;

29) Relativamente à fatura emitida pela K... com destino ao seu cliente N... S.A (cf. folhas 3 e 4, por exemplo), apenas é possível, quantificar as peças que supostamente terão sido inspecionadas pela C...; para exemplo, atentos no documento interno (cf. folha 2), verifica-se que evidencia que, em 13/11/2018, o fornecedor egípcio terá inspecionado 38.610 peças na empresa K... e que foram faturadas, em 15/11/2018, à N... S.A. (cf. folhas 3 e 4); ou seja, é um documento interno que apenas relaciona as quantidades inspecionadas que supostamente foram vistoriadas;

30) Não é possível validar o valor faturado para o total das vistorias. Questiona-se: porque é que o valor foi 8.300,00 EUR e não outro? Qual a base / contrato que sustenta o montante de 8.300,00 EUR? O sujeito passivo em momento algum justificou o seu cálculo;

31) Ou seja, estes dossiês, de per si, são parcos para abalar as deficiências apontadas às faturas;

32) Refira-se, ainda, que a análise ao programa de contabilidade permite concluir que as faturas relativas ao fornecedor C...; constantes do período de:

- a. 2018 - Apesar de terem sido supostamente emitidas em janeiro/18, fevereiro/18, abril/18 e junho/18, julho/2018, agosto/2018 e novembro de 2018, e contabilizadas nas datas dos períodos de emissão respetivos, foram todas registadas na contabilidade em 14/03/2019, conforme se evidencia no quadro seguinte:

N.º de Dem.	Data	Transmissão	Código	Descrição	Observações	Fornecedor	Montante	Data de Registo
1)	2018-01-31 4 4	22132	FT 001-2018 de 15/01/2019	Quality control SUPPORT - January	C...	12.000,00	14-03-2019 11:26	
2)	2018-02-28 4 7	22132	FT 0152018 de 15/02/2018	Quality control SUPPORT - February	C...	9.000,00	14-03-2019 11:27	
3)	2018-04-30 4 7	22132	FT 025018 de 15/04/2018	Quality control SUPPORT - April	C...	8.500,00	14-03-2019 11:29	
4)	2018-06-30 4 5	22132	FT 033018 de 25/06/2018	Quality control SUPPORT - June	C...	11.500,00	14-03-2019 11:30	
5)	2018-07-31 4 8	22132	FT 0382018 de 25/07/2018	Quality control SUPPORT - July	C...	8.500,00	14-03-2019 11:32	
6)	2018-08-31 4 7	22132	FT 0402018 de 25/08/2018	Quality control SUPPORT - August	C...	8.500,00	14-03-2019 11:33	
7)	2018-08-31 4 8	22132	FT 065018 de 26/11/2018	Quality control SUPPORT - November	C...	7.500,00	14-03-2019 11:34	
8)	2018-08-31 4 3	22132	FT 222018 de 15/09/2018	Cost of Inspection & Quality Control services	D...	17.500,00	26-09-2018 16:13	
9)	2018-10-01 4 2	22132	FT 252018 de 22/10/2018	Cost of Inspection & Quality Control services	D...	16.900,00	05-01-2019 10:28	
<b>Total ano de 2018</b>							<b>107.000,00</b>	

- b. 2019 - Apesar de terem sido supostamente emitidas em janeiro/19 e junho/19, foram contabilizadas com data de 31/12/2019 e foram registadas na contabilidade em 12/02/2020, conforme se evidencia no quadro seguinte:

2019									
N.º de ordem	Diário	TransactionID	Conta	DescriçãoMov	Documento de Controlo	Observ	Fornecedor	Valor	ns1 System Entry Date
101	Compras	2019-12-31 4 3	622131	FAT 85/2019 de 26/12/2019	Cost of inspection & Quality Control		SPEED FOR FREE ZONES	18,500.00	11-02-2020 12:42
111	Compras	2019-12-31 4 5	622131	FAT 001/2019 de 15/01/2019	Quality control SUPPORT - January		EGYPTIAN TEXTILES	8,300.00	12-02-2020 17:09
121	Compras	2019-12-31 4 6	622131	FAT A95/2019 de 25/05/2019	Quality control SUPPORT - June		EGYPTIAN TEXTILES	9,500.00	12-02-2020 17:01
Total ano de 2019								36,300.00	

- c. 2020 - Apesar de terem sido supostamente emitidas em outubro/19, setembro/19, agosto/19, julho/2019, abril/2019 e fevereiro/2019 foram todas contabilizadas com data de 31/05/2020 e foram todas registadas em 24/07/2020, conforme se evidencia no quadro seguinte:

2020									
N.º de ordem	Diário	TransactionID	Conta	DescriçãoMov	Documento de Controlo	Observ	Fornecedor	Valor	ns1 System Entry Date
13)	Compras	2020-05-31 4 2	622131	C...	Fat A200/2019 de 20/10/2019, Quality control		C...	7,800.00	24-07-2020 12:05
14)	Compras	2020-05-31 4 3	622131	C...	Fat A155/2019 de 18/09/2019, Quality control		C...	7,800.00	24-07-2020 12:05
15)	Compras	2020-05-31 4 4	622131	C...	Fat A150/2019 de 20/08/2019, Quality control		C...	8,500.00	24-07-2020 12:05
16)	Compras	2020-05-31 4 5	622131	C...	Fat A100/2019 de 15/07/2019, Quality control		C...	7,800.00	24-07-2020 12:05
17)	Compras	2020-05-31 4 6	622131	C...	Fat A50/2019 de 20/04/2019, Quality control		C...	8,500.00	24-07-2020 12:07
18)	Compras	2020-05-31 4 7	622131	C...	Fat A28/2019 de 25/02/2019, Quality control		C...	9,200.00	24-07-2020 12:07
Sub total das faturas contabilizadas em 2020, relativas a serviços de 2019								49,300.00	
19)	Compras	2020-10-31 4 5	622131	D... FOR FREE ZONES	Fat 98/2020 de 18/10/2020, Cost of inspectio		D... FOR FREE ZONES	15,200.00	16-02-2021 15:58
20)	Compras	2020-12-31 4 6	622131	D... FOR FREE ZONES	Fat 145/2020 de 03/12/2020, Cost of inspectio		D... FOR FREE ZONES	14,800.00	16-02-2021 17:23
Sub total das faturas contabilizadas em 2020, relativas a serviços de 2020								30,000.00	
Total ano de 2020								79,300.00	

33) Este facto, de *per se*, é um indicio de se tratar de faturas que não suportam transações reais, uma vez que os registos contabilísticos deveriam ter ocorrido: (1) na data da emissão da fatura (ou próximo desta) e (2) na data de lançamento dos documentos contabilizados nos períodos respetivos;

34) No que respeita aos pagamentos, é de referir que não há evidência na contabilidade que os permita confirmar pois, conforme quadros seguintes, verifica-se que a contabilidade releva que aqueles (quando existem) foram feitos através da conta de sócios 278101 ou pagos a dinheiro:

2018									
N.º de ordem	Diário	TransactionID	Conta	DescriçãoMov	Documento de pagamento	Observ		Valor	
1)	Compras	2018-01-31 4 4	221130026	PAG FT 001/2018	Cont.221130026 a 278101			12,000.00	
2)	Compras	2018-02-29 4 7	221130026	PAG FT 01/2018	Cont.221130026 a 278101			9,000.00	
3)	Compras	2018-04-30 4 7	221130026	PAG FT 02/2018	Cont.221130026 a 278101			8,500.00	
4)	Compras	2018-06-30 4 5	221130026	PAG FT 03/2018	Cont.221130026 a 278101			11,500.00	
5)	Compras	2018-07-31 4 6	221130026	PAG FT 038/2018	Cont.221130026 a 278101			8,500.00	
6)	Compras	2018-08-31 4 7	221130026	PAG FT 040/2018	Cont.221130026 a 278101			7,800.00	
7)	Compras	2018-08-31 4 8	221130026	PAG FT 085018	Cont.221130026 a 278101			17,500.00	
8)	Diversos	2018-08-31 5 7	221130012	PAG FT SPEED FOR	Cont.221130012 a 278101			16,000.00	
9)	Diversos	2018-12-31 5 13	221130012	PAG FT 35/2018	Cont.221130012 a 278101			16,000.00	
Total ano de 2018								124,800.00	

2019									
N.º de ordem	Diário	TransactionID	Conta	DescriçãoMov	Documento de pagamento	Observ		Valor	
10)	Bancos	2020-01-31 2 12	221130012	PAG FT	Não há documento para análise - extrato bancário refere "Levantamento em numeração"			16,500.00	
11)	Bancos	2020-02-29 2 12	221130026	PAG FT	Não há doc Interno - extrato bancário refere "Levantamento em numeração"			9,500.00	
12)	Bancos	2020-03-31 2 5	221130026	PAG FT	Não há documento para análise - extrato bancário refere "Levantamento em numeração"			8,300.00	
Total ano de 2020								34,300.00	



2020						
Documento de pagamento						
N.º de Ordem	Débito	Transacção ID	Conta	Descrição	Quantia	Valor
13)				Não existe evidência contabilística referente a qualquer pagamento		
14)				Não existe evidência contabilística referente a qualquer pagamento		
15)				Não existe evidência contabilística referente a qualquer pagamento		
16)				Não existe evidência contabilística referente a qualquer pagamento		
17)				Não existe evidência contabilística referente a qualquer pagamento		
18)				Não existe evidência contabilística referente a qualquer pagamento		
19)	Banco	2020-11-30 2 3	221-10012	LEVANTAMENTO Documento bancário a evidenciar levantamento em numerário		15.200,00
<b>TOTAL 2020</b>						<b>15.200,00</b>

35) Com efeito, a contabilidade releva que:

- a. Apesar de possuir contas bancárias, estas não foram utilizadas para fazer os referidos pagamentos;
- b. Os documentos de suporte referentes aos pagamentos, quando existem, são apenas a respetiva fatura do fornecedor egípcio, excetuando-se as faturas evidenciadas nos números de ordem 8) e 9) dos quadros anteriores que apresentam apenas documentos internos;
- c. A relevação contabilística [a transferência do valor da conta de fornecedores (movimentos a débito) para uma conta de sócios 278101 (Movimentos a crédito desta conta)] indica que terão sido os sócios a efetuarem os pagamentos àqueles fornecedores egípcios, através de fluxos financeiros externos à empresa;
- d. Não há evidência de qualquer pagamento para os valores relacionados nas faturas supostamente emitidas em outubro/19, setembro/19, agosto/19, julho/2019, abril/2019 e fevereiro/2019 [cf. n.º de ordem 13) a 18)] e que totalizam o montante de 49.300,00 EUR;

36) As explicações e as posições obtidas por parte do sujeito passivo foram as seguintes:

- a. No âmbito do procedimento de Inspeção ao abrigo da OI2021( ... ), a gerente foi notificada para remeter justificação dos seguintes levantamentos em numerário, constantes dos extratos bancários relativos ao Banco NOVO BANCO:
  - (1) 22/01/2020 – 16.500,00;
  - (2) 28/02/2020 – 9.500,00;
  - (3) 10/03/2020 – 8.300,00;
  - (4) 04/11/2020 – 15.200,00;
- b. A resposta obtida faz parte do ANEXO III - folhas 3 e 4, onde, no seu ponto 4, informa que aqueles levantamentos serviram para efetuar os pagamentos aos fornecedores egípcios uma vez que é comum os pagamentos efetuados ao Egito serem em numerário;
- c. Ou seja, não apresentou qualquer evidência que permita validar as transações estabelecidas entre o sujeito passivo e os referidos fornecedores egípcios;
- d. Já no âmbito dos presentes procedimentos de inspeção, os valores constantes dos quadros evidenciados nos pontos anteriores foram apresentados à sócia gerente, aquando de uma deslocação à sede da empresa, em 21/10/2021, e, na presença de dois elementos da contabilidade, quando confrontada com o facto de os pagamentos relativos aos fornecimentos de serviços ao Egito serem efetuados em numerário, reiterou que os mesmos eram assim realizados por exigência/cultura dos seus fornecedores egípcios;

- e. Importa sublinhar, desde já, que não nos é possível corroborar a alegação evidenciada na alínea b. pois, dos elementos de contabilidade do sujeito passivo, conclui-se que todos os recebimentos dos seus clientes egípcios foram efetuados através de transferências bancárias, designadamente para o cliente C... que também é um fornecedor para o qual o sujeito passivo emitiu faturas em 2020: em outubro (31.140,25 EUR), em novembro (19.303,68 EUR) e em dezembro (46.394,88 EUR), conforme extratos bancários constantes do ANEXO VII - folhas numeradas de 1 a 3;
- f. Dito de outro modo, a entidade C... na qualidade de cliente do sujeito passivo, efetua os pagamentos através de transferências bancárias e na qualidade de fornecedor recebe em numerário. Tal situação, no mínimo, é estranha, até porque, quando uma entidade é cliente e fornecedor em simultâneo, geralmente, existe uma conta corrente onde se registam os movimentos a débito (na qualidade de cliente) e a crédito (na qualidade de fornecedor) onde se efetua o, vulgarmente designado, "encontro de contas";
- g. No caso concreto, verifica-se a emissão de faturas pelo sujeito passivo com destino à entidade, C... que foram totalmente pagas por transferência bancária sem que tenham sido deduzidos quaisquer valores relativos aos supostos fornecimentos cujos serviços, eventualmente ter-se-iam verificado em momentos anteriores. Ou seja, a entidade C... na qualidade de cliente paga sem deduzir o que supostamente teria a receber, na qualidade de fornecedor;
- h. Ainda naquela reunião de 21/10/2021, os serviços de inspeção, de acordo com os elementos que tinham em seu poder:
- (1) Informaram que tal prática não permite validar os negócios, pelo facto de não haver acordo de cooperação internacional com o Estado do Egito e, por outro lado, a LGT determinar, no n.º 1 do art.º 63.º-C, que os sujeitos passivos de IRC estão obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à atividade empresarial desenvolvida;
  - (2) Informaram que o descritivo constante dos documentos emitidos pelo próprio sujeito passivo aos seus clientes egípcios os levou a inferir que eventualmente se tratariam de serviços relacionados com apoio técnico;
  - (3) Com efeito, estabelece o n.º 3 do art.º 4.º do Código do IRC que se consideram obtidos em território português os rendimentos enumerados na sua alínea c), desde que o devedor tenha em Portugal a sua sede ou direção efetiva, ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável situado neste território. Não existindo qualquer convenção destinada a eliminar a dupla tributação celebrada entre Portugal e o Egito, são de aplicar as regras previstas no Código do IRC em matéria de territorialidade. Visto que os serviços são integralmente realizados fora do território português, o elemento de conexão deve ser determinado tendo em conta a parte final do n.º 4 do art.º 4.º do Código do IRC, de acordo com o qual os rendimentos provenientes de prestações de serviços utilizadas em território português só se consideram obtidos neste território quando respeitem a bens nele situados, ou quando respeitem a "estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio";
  - (4) Informaram que a descrição utilizada nos documentos emitidos pelo sujeito passivo com destino aos seus clientes egípcios os induziu a concluir que os serviços contratados constam da enumeração

- taxativa do n.º 4 do art.º 4.º do Código do IRC, mais concretamente, que estão correlacionados com os serviços relacionados com "apoio técnico";
- (5) Pelo que, os rendimentos derivados de tais serviços de "apoio técnico" especializados consideram-se-iam obtidos em território português e, neste sentido, deveriam ser objeto de retenção na fonte, à taxa de 25%, de acordo com a previsão dos n.ºs 1 a 4 do art.º 94.º do Código do IRC;
- (6) Todavia, em 08/11/2021, em reunião ocorrida na Direção de Finanças de Braga, veio o sujeito passivo, nas pessoas da sua gerente e de dois elementos da contabilidade, informar que tal entendimento não poderia ser aceite, na medida em que os referidos serviços respeitam a trabalhos efetivamente realizados no Egito e, por isso, não se tratava de apoio técnico e que, de facto, o descritivo dos documentos das prestações de serviço não estaria a ser bem relevado, e que, a partir daquele momento, iam corrigir o descritivo;
- (7) Perante todos estes argumentos, nessa reunião, os serviços de inspeção informaram que iriam analisá-los e que, posteriormente, efetuariam o reporte, acrescentado, contudo, que seria necessário encontrar uma justificação para os pagamentos em numerário, equacionando, desde logo, um possível levantamento do sigilo bancário na esfera dos sócios e gerentes;
- (8) Em 18/11/2021, foi realizada nova reunião nas instalações da Direção de Finanças de Braga, na presença da gerente do sujeito passivo e de dois elementos da contabilidade (contabilista certificada e jurista), onde se destacou o facto de a inspeção tributária concordar com os argumentos apresentados pelo sujeito passivo no que diz respeito com a não consideração de rendimentos obtidos em território português, nos termos do n.º 4 do artigo 4.º do Código do IRC;
- (9) Ainda nessa reunião, e conjugando todos estes factos, foi referido pelos serviços de inspeção que existiam dúvidas quanto aos beneficiários efetivos dos levantamentos em dinheiro efetuados pelos gerentes, pelo que era convicção da inspeção que os indícios recolhidos, já naquele momento, eram de molde a poder afirmar-se que a gerência deste sujeito passivo teria uma relevante quota-parte de responsabilidade na sugestão de práticas contrárias ao ordenamento fiscal, mostrando-se necessário a verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos;
- (10) Indagado se foram cumpridas as normas alfandegárias que possam comprovar o trânsito dos montantes em numerário aos supostos fornecedores egípcios, o sujeito passivo, na pessoa da sua gerente, referiram não possuir qualquer comprovativo;
- i. Por outro lado, os elementos de contabilidade evidenciam a existência de duas transferências bancárias para a conta n.º \_\_\_\_\_ / o Banco Comercial Português, no ano de 2018, a saber:
- (1) Em 09/03/2018, no montante de 55.000,00 EUR;
- (2) Em 11/06/2018, no montante de 46.000,00 EUR;
- j. Notificado o sujeito passivo para identificar o (s) titular (es) da (s) conta (s) e o (s) beneficiário (s) das referidas transferências esclareceu que pertencem ao sócio \_\_\_\_\_ H... , NIF \_\_\_\_\_;
- k. Conjugando todos os factos, em especial:
- (1) As faturas não discriminam de forma precisa os serviços a que se reportam;
- (2) Não ser possível obter quaisquer elementos de prova credíveis que sustentem os valores faturados pelos fornecedores egípcios (contratos, ...);

- (3) A contabilização dos documentos terem ocorrido em datas muito posteriores à data da suposta emissão;
- (4) As informações obtidas, através da gerente, de que os pagamentos terão sido efetuados em numerário, contrariando assim o disposto no n.º 1 do art.º 63.º-C da LGT e a salvaguarda de mecanismos elementares de controlo interno;
- (5) A relevação contabilística evidenciar que os alegados pagamentos aos fornecedores egípcios:
- No ano de 2018, no montante global de 97.900,00 EUR, terem sido efetuados pelos sócios;
  - No ano de 2020, no montante global de 49.500 EUR, terem sido supostamente efetuados em numerário;
- (6) As transferências de fluxos financeiros para a conta n.º / s/ o Banco Comercial Português do sócio H... NIF no montante global de 101.000,00 EUR (55.000,00 EUR + 46.000,00 EUR), no ano de 2018;
- i. Entendeu-se necessário aceder à informação e/ou documentos bancários relativos à conta do sócio H... a, NIF , a fim de verificar a conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos, nos termos da alínea d), do n.º 1, do art.º 63.º-B, da LGT, no período de 2018;
- m. Neste sentido, foi interpelada a gerente do sujeito passivo com o referido pedido verbal de levantamento de sigilo bancário, sendo que, em resposta, através de correio eletrónico, a sócia gerente e o outro sócio, seu cônjuge, informaram que "chegamos ao limite daquilo que é legítimo e exigível, assim, a posição conjunta dos sócios E... e H... é que não se justifica abdicar de qualquer dos nossos direitos pessoais, pelo que não pretendemos dar acesso às contas bancárias dos sócios";
- n. Perante a recusa por parte da sócia gerente e do outro sócio em esclarecerem a situação perante a AT, nos termos do art.º 63.º-B da LGT, os serviços de inspeção elaboraram informação com o objetivo de solicitar a derrogação o sigilo bancário, em concreto, da conta bancária n.º 4 titulada sobre o Banco Comercial Português, relativa ao período de 2018 e a H... , NIF , enquanto terceiro (sócio e cônjuge da sócia gerente) do sujeito passivo;
- o. Em 23/05/2022, foi proferido Projeto de Decisão favorável pela Sra. Diretora-Geral da AT, nos termos do n.º 2 do art.º 63.º-B da LGT;
- p. O sócio, H... , NIF , foi notificado do ofício com a referência n.º em 28/05/2022, para, querendo, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição sobre o despacho proferido pela Sra. Diretora-Geral da AT, nos termos do n.º 2 do art.º 63.º-B da LGT;
- q. No prazo concedido, o direito de audição foi exercido em petição enviada pela mandatária do sócio, por carta registada, com data dos CTT de 13/06/2022 e registada nesta unidade orgânica com entrada n.º 2022E , de 14/06/2022;

- r. Dados os factos alegados pelo sócio do sujeito passivo, **H...**, NIF: ..., na pessoa da sua mandatária, no exercício de direito de audição, designadamente a falta de notificação dos despachos e pareceres exarados na Informação da Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Braga, facto que, após reanálise, se constatou ter efetivamente sucedido, foi novamente notificado para exercer, querendo, direito de audição complementar, através do ofício com a referência n.º ..., enviado em 14/06/2022;
- s. No prazo concedido, o direito de audição foi exercido em petição enviada pela mandatária do sócio **H...**, NIF: ..., por carta registada, com data dos CTT de 30/06/2022 e registada nesta unidade orgânica com entrada n.º 2022. ...., de 01/07/2022;
- t. Considerando que o direito de audição não ofereceu elementos que permitissem contrariar as conclusões anteriormente evidenciadas, nem foram alegados factos novos, em 05/07/2022, a inspeção tributária elaborou Informação, onde concluiu que se verificavam os pressupostos enumerados no n.º 2 e na alínea d), do n.º 1, do art.º 63.º-B da LGT;
- u. Em 04/08/2022, foi proferida Decisão favorável pela Sra. Diretora-Geral da AT, nos termos do n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT, sendo o sócio, **H...**, NIF: ... na pessoa da sua mandatária, notificado da mesma, através do ofício com a referência n.º ... enviado em 04/08/2022;
- v. Assim, os trabalhos da inspeção avançaram para o pedido de elementos relativos à conta bancária n.º ... titulada sobre o MILLENNIUM BCP, referente ao período de 2018, designadamente foi solicitado o extrato bancário e fotocópia dos movimentos (lançados a débito e a crédito de montante superior a 5.000,00 EUR);
- w. Apesar dos elementos solicitados ao MILLENNIUM BCP terem sido rececionados, os mesmos não serão tidos em conta, dada a interposição de recurso da decisão da administração tributária que determinou o acesso à informação bancária, por parte do sócio e familiar da sócia gerente, **H...**, NIF: ..., em 12/09/2022 [ação que corre os seus termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga sob o n.º de processo 721. BEBRG];
- x. Com efeito, face à referida interposição de recurso, o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção encontrar-se-ia suspenso, nos termos da al.) a) do n.º 5 do art.º 36.º do RCPITA; no entanto, pelo facto de terem decorrido mais de 6 meses desde o início do procedimento de inspeção, o prazo para proceder à liquidação dos impostos, que eventualmente se mostrem devidos, não se suspende;
- y. Assim, tendo em conta a necessidade de, em tempo útil, terminar o procedimento para efeitos de liquidação, não serão tidos em conta os elementos bancários obtidos, que no imediato nos encontramos impedidos de utilizar e que visavam reforçar, de forma definitiva, a prova de que aqueles pagamentos não existiram, tratando-se de meras operações simuladas, com o intuito de obter vantagens fiscais ilegítimas.
- z. Assim, relativamente aos valores comprovadamente transferidos para a conta do sócio, no montante global de 101.000,00 EUR (55.000,00 EUR + 46.000,00 EUR), no ano de 2018, deverão ser qualificados como

- efetuados a título de lucros ou adiantamentos dos lucros<sup>10</sup>, nos termos da al. h), do n.º 2 do art.º 5 do Código do IRS;
- aa. Ainda relativamente aos restantes lançamentos contabilísticos, no período 2020, relacionados com levantamentos em numerário, e que respeitam aos supostos pagamentos aos fornecedores, mas que não foram passíveis de confirmação, encontram-se reunidos os fundamentos para se concluir que estamos na presença de despesas não documentadas sobre as quais incide tributação autónoma, à taxa de 50%, nos termos do n.º 1 do art.º 88 do Código do IRC, consubstanciadas pela saída de meios financeiros da empresa sem documentos de suporte que permitam concluir pelo destino (natureza da despesa e beneficiários da mesma) que lhes foi dado;
- bb. Com efeito, considera-se despesa não documentada, todo aquele fluxo financeiro, cujos elementos formais e substanciais possíveis de recolher em sede de procedimento de inspeção, por exemplo, não permitam determinar a sua natureza, destinatário e relação com o exercício de atividade económica, seja esta analisada numa ótica a montante ou a jusante;
- cc. Parece ainda conveniente referir que o recurso a esta metodologia de pagamento é típica no caso de emissão e utilização de faturas falsas, pois a partir da concretização do levantamento bancário, torna-se impossível continuar a tarefa de *follow the money*, principal objetivo de quem utiliza a fatura falsa, dificultando assim a atividade da inspeção;
- 37) **Resumindo**, por maioria de razão, não é permitido validar os gastos contabilizados nas rubricas da conta Fornecimentos e Serviços Externos, contas 6213 e/ou 6221 (trabalhos especializados), referentes a serviços prestados pelos fornecedores egípcios, com os seguintes fundamentos:
- a. Pela análise aos elementos formais e substanciais recolhidos dos mesmos, verificou-se a sua insuficiência, afigurando-se impossível comprovar tais operações; com efeito, **as faturas emitidas pelos fornecedores egípcios não indicam com clareza os serviços efetuados e tão pouco os quantificam, faltando-lhe elementos para que sejam consideradas credíveis e titulando operações verdadeiras;**
- b. **Notificado o sujeito passivo para apresentar os contratos/ esclarecimentos relacionados com os mesmos, apenas descreve a motivação para os mesmos;**
- c. **Relativamente aos elementos que o sujeito passivo junta para fundamentar o teor das faturas não se mostra possível identificar o modo da sua execução e preço unitário dos serviços; efetivamente, sendo as faturas tão parcas de elementos, não é possível correlacionar os documentos apresentados com as mesmas;**
- d. **No que se refere aos pagamentos aos fornecedores egípcios, quando relevados na contabilidade, através da conta do sócio ou em numerário, os fundamentos apresentados pelo sujeito passivo para utilizar tal modalidade de pagamento também não podem ser aceites pela AT porque:**

- (1) Primeiro, conforme determinado no n.º 1 do art.º 63.º -C da LGT os sujeitos passivos estão obrigados a possuir conta bancária através da qual devem ser movimentados os pagamentos e os recebimentos respeitantes à atividade desenvolvida;
  - (2) Depois, o alegado pelo sujeito passivo no que respeita a ser comum os pagamentos ao Egito serem efetuados em numerário também não é passível de confirmação, até porque os recebimentos dos seus clientes egípcios foram efetuados através de transferências bancárias para a conta do sujeito passivo;
  - (3) E se, hipoteticamente, tivessem sido transportados esses montantes em dinheiro para fora da UE, haveria de ter sido declarada a saída desses capitais numa estância alfandegária, o que não ocorreu;
  - (4) E, por último, não é possível a validação dos negócios com recurso a meios alternativos ao alcance da AT, em respeito do princípio do inquisitório, pois o Estado português não tem acordo de cooperação com o reino do Egito, facto que deveria ter conduzido a uma preocupação acrescida por parte do sujeito passivo no cumprimento de mecanismos básicos de controlo interno;
- e. O facto de a contabilidade não evidenciar os pagamentos das faturas supostamente emitidas pelos fornecedores egípcios em outubro/19, setembro/19, agosto/19, julho/2019, abril/2019 e fevereiro/2019, no total de 49.300,00 EUR, no mínimo, é estranho, até porque se trata de um fornecedor que também é cliente. Conforme já referido, geralmente existe uma conta corrente onde se efetua o, vulgarmente designado, "encontro de contas";
- 38) Tudo conjugado e acrescido ao resumo dos factos-índice expostos no ponto anterior, leva a concluir que as faturas que titulam os gastos são falsas.
- 39) Com efeito, concluiu-se que os gastos não se encontram comprovados, nem foi demonstrada a sua indispensabilidade, pois os elementos carreados, não permitem aquilatar do *modum* e do *quantum* dos serviços prestados inerentes às faturas, nem a sua concreta configuração ou caracterização, nos termos do n.º 3 do art.º 23.º do Código do IRC que determina que, os gastos dedutíveis devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito, devendo conter os elementos indicados no n.º 4 do mesmo artigo;
- 40) É de sublinhar que todas as diligências efetuadas tendentes à validação dos encargos, numa ótica substantiva e não meramente formal, foram norteadas pelo princípio do inquisitório previsto no art.º 58.º da LGT, conjugado com o princípio da verdade material (art.º 6.º do RCPITA) e o princípio da proporcionalidade (art.º 7.º do RCPITA);
- 41) A inspeção tributária efetuou ainda a análise da conta 278101 – Outros devedores e credores - Outros devedores - Sócios (períodos de 2018 e 2019) e 2681 – Acionistas/Sócios Outras operações – Corrente (período de 2020), cf. ANEXO VIII – folhas numeradas de 1 a 11;
- 42) Da análise efetuada aos lançamentos a débito, verifica-se que têm, essencialmente, a ver com documentos relativos a despesas da sócia gerente ou de outras entidades externas;
- 43) A contrapartida daqueles lançamentos a débito são as contas: 2511101 Cartão de crédito Business, 2511102 Cartão de crédito MLL ou a conta 1201 Depósitos à ordem. Posteriormente, e no que respeita aos movimentos registados a crédito das contas 2511101 ou 2511102, na contabilidade consta um movimento mensal em que debita as contas 2511101 ou 2511102 por contrapartida a conta de 1201 Depósitos à ordem. Dito de outro modo, os

lançamentos efetuados a débito das contas 278101 ou 2681 têm, em última instância, a ver com saídas das contas de depósitos à ordem do sujeito passivo e serviram para efetuar o pagamento de despesas da sócia gerente ou outras entidades externas;

44) Relativamente aos lançamentos a crédito daquelas contas – 278181 e 2681, verificou-se que respeitam a gastos relevados na contabilidade do sujeito passivo e que terão sido pagos pela sócia gerente. Todavia, de entre estes valores registados a crédito encontram-se valores, nos períodos de 2018 e 2019, que nada têm que ver com o pagamento de despesas relacionadas com a atividade do sujeito passivo, conforme quadros seguintes:

**ANO 2018**

DI	Diário	TransaçãoID	Conta	DescriçãoMov	Verbeiro	Observações
4	Compras	2018-01-31 4 4	278101	PAG FT 001-2018	12.000,00	CF. factos referidos no ponto 3 - B. Análise ( pontos 3 a 30)
5	Diversos	2018-01-31 5 5	278101	PAG FT 3 OSCAR	2.071,33	Adiantamento para fornecimento de obra
4	Compras	2018-02-28 4 7	278101	PAG FT 0152018	9.000,00	CF. factos referidos no ponto 3 - G. Análise ( pontos 3 a 30)
5	Diversos	2018-02-21 5 5	278101	FT 3PREÇO DA F...	1.000,00	actos de contro. de salariedade de gastos ( ponto 7)
5	Diversos	2018-02-21 5 5	278101	PAG PARCIAL FT 25	1.300,00	Pagamento a AS. Márcia de acordo com o balanço de gastos ( ponto 6)
4	Compras	2018-04-30 4 2	278101	EDP - COMPT 2018	280,00	relacionado com o troc. a débito, no valor de 213,77
4	Compras	2018-04-30 4 7	278101	PAG FT 0252018	8.500,00	CF. factos referidos no ponto 3 - G. Análise ( pontos 3 a 30)
4	Compras	2018-05-31 4 4	278101	NCR EDP - COMPT 2018	83,75	
4	Compras	2018-06-30 4 5	278101	PAG FT 0322018 B...	11.500,00	CF. factos referidos no ponto 3 - B. Análise ( pontos 3 a 30)
5	Diversos	2018-08-30 5 6	278101	IFT WORTEN	206,94	Transferência desconsiderada de gastos ( ponto 7)
4	Compras	2018-07-31 4 6	278101	PAG FT 0082018	6.000,00	CF. factos referidos no ponto 3 - G. Análise ( pontos 3 a 30)
5	Diversos	2018-07-31 5 8	278101	ESTADA	641,20	Desconsiderado de gastos ( ponto 7)
4	Compras	2018-08-31 4 7	278101	PAG FT 0422018	8.300,00	CF. factos referidos no ponto 3 - B. Análise ( pontos 3 a 30)
4	Compras	2018-08-31 4 8	278101	PAG FT 0682018 I	7.300,00	CF. factos referidos no ponto 3 - G. Análise ( pontos 3 a 30)
5	Diversos	2018-08-31 5 8	278101	CUP BRASIL	76,00	Desconsiderado de gastos ( ponto 7)
5	Diversos	2018-09-31 5 7	278101	PAG FT SPEED FOR FREE ZONES	17.300,00	CF. factos referidos no ponto 3 - G. Análise ( pontos 3 a 30)
5	Diversos	2018-09-30 5 5	278101	VIAJEM BRL	2.000,00	Desconsiderado de gastos ( ponto 7)
5	Diversos	2018-09-30 5 5	278101	VIAJEM BRL	1.405,20	Desconsiderado de gastos ( ponto 7)
2	Bancos	2018-10-31 2 16	278101	DEVOL TRAVELLUP 26/09	9,80	Saldo da conta 2511102
2	Bancos	2018-10-31 2 16	278101	DEVOL TRAVELLUP 26/09	21,20	Saldo da conta 2511102
2	Bancos	2018-10-31 2 16	278101	DEVOL TRAVELLUP 26/09	707,31	Saldo da conta 2511102
2	Bancos	2018-10-31 2 16	278101	DEVOL CMP CORTE INGLÉS - 5/PT	215,00	relacionado com a taxa. Adesão no valor de 5,18
5	Diversos	2018-11-30 5 10	278101	OFERTA MOJELSMO	69,70	Desconsiderado de gastos ( ponto 7)
5	Diversos	2018-11-30 5 11	278101	ESTADA	500,00	Desconsiderado de gastos ( ponto 7)
5	Diversos	2018-12-31 5 13	278101	PAG FT 362018	16.900,00	CF. factos referidos no ponto 3 - G. Análise ( pontos 3 a 30)
5	Diversos	2018-12-31 5 15	278101	VIAJEM BRL - FILPE	2.931,40	Desconsiderado de gastos ( ponto 7)
5	Diversos	2018-12-31 5 8	278101	VIAJEM BRL	317,55	Desconsiderado de gastos ( ponto 7)
5	Diversos	2018-12-31 5 9	278101	DESPESAS BRASIL - 08/2018	116,50	Desconsiderado de gastos ( ponto 7)
<b>TOTAL 2018</b>					<b>112.892,07</b>	

**ANO 2019**

DI	Diário	TransaçãoID	Conta	DescriçãoMov	Verbeiro	Observações
5	Diversos	2019-12-31 5 18	278101	VIAJEM BRL	31,23	Desconsiderado de gastos ( ponto 7)
5	Diversos	2019-12-31 5 15	278101	VIAJEM BRL	75,80	Desconsiderado de gastos ( ponto 7)
5	Diversos	2019-12-31 5 5	278101	TENS	215,00	Desconsiderado de gastos ( ponto 7)
<b>TOTAL 2019</b>					<b>322,03</b>	

45) Tudo analisado, conclui-se que a diferença entre os valores lançados a débito e os valores lançados a crédito das referidas contas (saldo devedor), depois de expurgados os valores que não se consideram com o pagamento de despesas relacionadas com a atividade do sujeito passivo acima evidenciados, respeitaram a adiantamentos por conta de lucros nos termos da al. h) do n.º 2 do art.º 5.º do Código do IRS;

46) Os valores calculados encontram-se evidenciados no ANEXO VIII – folhas numeradas de 1 a 11 e sintetizam-se no quadro seguinte:



Un: EUR

Período	Descrição	Vdébito	Vcrédito
2018	1- Existência inicial (Saldo não analisado; valor materialmente irrelevante)		2.651,54
	2- Total dos movimentos do período	141.084,65	130.316,24
	3- Movimentos que não devíam ter sido relevados		-112.982,87
	<b>4- Restantes movimentos (1+2+3)</b>	<b>141.084,65</b>	<b>19.984,91</b>
	5- Saldo dos restantes movimentos ( 4- Vdébito-Vcrédito)	121.099,74	
	<b>Descrição</b>	<b>Vdébito</b>	<b>Vcrédito</b>
2019	2- Total dos movimentos do período	12.819,98	9.898,05
	3- Movimentos que não devíam ter sido relevados		-322,03
	<b>4- Restantes movimentos (2+3)</b>	<b>12.819,98</b>	<b>9.576,02</b>
	5- Saldo dos restantes movimentos ( 4- Vdébito-Vcrédito)	3.243,96	
	<b>Descrição</b>	<b>Vdébito</b>	<b>Vcrédito</b>
2020	2- Total dos movimentos do período	7.895,33	3.520,09
	3- Movimentos que não devíam ter sido relevados		
	<b>4- Restantes movimentos (2+3)</b>	<b>7.895,33</b>	<b>3.520,09</b>
	5- Saldo dos restantes movimentos ( 4- Vdébito-Vcrédito)	4.375,24	

47) Ora, acresce-se, sem prescindir, que os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamentos dos lucros, nos termos do n.º 4 do art.º 6.º do Código do IRS.

- F.** A Requerente é uma sociedade que tem por objeto a prestação de serviços de gestão administrativa e empresarial; consultoria técnica não especificada para o mercado nacional e internacional, nomeadamente têxtil, calçados e controlo de qualidade; representação e agenciamento nacional e internacional de têxteis e calçados, comércio por grosso de artigos têxteis, acessórios para a indústria têxtil e calçado, assistência técnica de equipamentos e máquinas de indústria têxtil e calçado. cfr. RIT e prova testemunhal.
- G.** Quanto a correções efetuadas pela AT:
- i. Correções realizadas em sede de IRC resultantes da não consideração das despesas relacionadas com obras no imóvel dos sócios, e sede da Requerente, no valor de 10.900,94€, 5.468,60€ e 116,45€, respetivamente nos anos de 2018, 2019 e 2020, foram apresentadas faturas que dizem respeito a bens e serviços destinados a remodelação para escritórios, de mobiliário, serviços de carpintaria, estores, vidros e cortinas, que se destinava à adaptação do espaço às necessidades da empresa, que foram efetuados na sede e escritório da Requerente. Cfr. RIT e Prova testemunhal.
- a. A Requerente presta serviços de agência, e para o exercício da sua atividade

precisa de escritórios, salas de reuniões, sistemas de comunicações, contactos e visitas a clientes e potenciais clientes. Cfr. prova testemunhal

b.A Requerente possui a sua sede, o seu escritório, no mesmo imóvel que é a habitação própria e permanente dos Acionistas. Cfr. RIT e prova testemunhal.

c.É desta morada que a Requerente exerce a sua atividade profissional. Cfr. RIT e prova testemunhal.

d.A atividade da Requerente é compatível com a sua laboração num espaço da habitação dos sócios reservado à sede e local de atividade do SP. Cfr. Doc. 8 do PPA e prova testemunhal.

- a. Quanto a correções realizadas em sede de IRC resultantes da não consideração de vários gastos, no valor de 12.119,22€, 15.631,68€, 5.560,64€, respetivamente nos anos de 2018, 2019 e 2020, em relação a despesas com deslocações, estadas e refeições, a Requerente apresenta faturas relativas designadamente a viagens ao Egipto e ao Brasil sem identificar em documento suporte o motivo específico de cada viagem, os beneficiários, destinatários, etc.
- ii. No que diz respeito a correções realizadas em sede de IRC resultantes da não consideração de aquisições de serviços a fornecedores egípcios, no valor de 97.900,00€, 34.300,00€ e 79.300,00€ respetivamente nos anos de 2018, 2019 e 2020, ficou ainda provado o seguinte:
  - a. A Requerente dedica-se ao agenciamento comercial de prestação de serviços/fornecimento de bens para os seus clientes, junto de empresas Egípcias. Cfr. RIT e prova testemunhal.
  - b. No âmbito da sua atividade a Requerente, faz a seleção de empresas Egípcias para a prestação de serviços/fornecimento de bens para o Grupo B..., bem como coordena todo o processo (encomendas, fabrico, entrega, transmissão de informações referentes a parâmetros de qualidade e prazos de entrega, entre outros) e assegura a qualidade do serviço prestado. Cfr. Doc. 11 e prova testemunhal.
  - c. A Requerente tem necessidade de acompanhar as encomendas que o Grupo B..., por seu intermédio, coloca nas empresas Egípcias, controlando a qualidade da produção. Este controlo de qualidade não é realizado pela mesma empresa que produz a

encomenda a controlar, havendo necessidade de contratar entidades externas. A Requerente socorre-se de empresas Egípcias que disponham de equipas de controlo de qualidade, em regra empresas de produção têxtil que dispõem desses departamentos de controlo de qualidade. Cfr. prova testemunhal

- d. As faturas emitidas, descrevem o tipo de serviços prestados e têm como suporte os relatórios de controlo de qualidade, nos quais se faz a concreta menção à entidade produtora onde é realizada a inspeção, a referência das peças inspecionadas, o cliente das peças inspecionadas e o número de peças sobre a qual incidiu. Cfr. RIT e prova testemunhal.
- iii. Foram realizadas correções em sede de IRS referentes a lançamento na conta 278101 a título de lucros ou adiantamento de lucros e retiradas da empresa, no valor de 39.833,19, 5.488,16€ e 2.621,89€, respetivamente nos anos de 2018, 2019 e 2020.
  - a. Quanto a correções realizadas em sede de IRC, com a aplicação de taxas de tributação autónoma, referentes a levantamentos em numerário, constantes dos extratos bancários do Novo Banco:
    - (1) 22/01/2020 – 16.500,00;
    - (2) 28/02/2020 – 9.500,00;
    - (3) 10/03/2020 – 8.300,00;
    - (4) 04/11/2020 – 15.200,00;

**H.** A Requerente apresentou o seu pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação parcial das referidas liquidações de IRC e IRS e juros compensatórios inerentes – cfr. registo de entrada no SGP do CAAD.

## **2. FACTOS NÃO PROVADOS**

Não se consideram como não provados quaisquer factos relevantes para o conhecimento da causa.

### 3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos e da prova testemunhal, e nas posições por cada parte assumida em relação aos factos. A testemunhas revelaram conhecimento dos factos e depuseram com credibilidade e confiança.

Em relação às declarações de Parte da Sócia-gerente da Requerente, E..., demonstrou ter conhecimento direto e profundo da atividade da Requerente, veio com clareza descrever a atividade desenvolvida, que a sociedade se dedica ao ramo têxtil, e o centro da atividade consiste na captação de pedidos de produção têxtil e a locação destes pedidos em fábricas de produção têxtil. Referiu que o principal cliente é o grupo B... . Que o Grupo faz pedidos, e a função da Requerente é encontrar e contratar fabricas para produzirem esses pedidos. Explicou, essencialmente que a sua atividade consiste em satisfazer o cliente, neste caso a B..., este faz os pedidos diretamente às fábricas no Egipto, para produzir, fabricas indicadas pela Requerente, e que a Requerente recebe uma comissão por esses pedidos, pagos pela fábrica. E que à Requerente lhe compete assegurar que as Fabricas por si indicadas possuam qualidade de produção exigida pelo Grupo, e para isso, a Requerente contrata entidades terceiras ou externas, independentes, localizadas no Egipto, para fazerem o controlo de Qualidade pretendido. No que diz respeito ao pagamento em numerário no Egipto às empresas de controlo de qualidade, referiu, que as empresas solicitaram o pagamento em numerário, e apresentaram como justificação a dificuldade que têm em receber transferências do exterior e movimentar esse capital que ficar no Banco. Mais referiu, que não tem um contrato escrito com essas empresas de controlo de qualidade, mas é uma prática habitual, e que também a Requerente, não tem

---

contratos escritos com as empresas de produção.

Em relação à prova testemunhal arrolada pela Requerente importa salientar os contributos trazidos pelos depoimentos de:

- a) F..., é assistente de Diretor no comércio têxtil no Egipto, desde 2019, e que trabalha com a Requerente desde 2017. Esta testemunha demonstrou ter conhecimento direto e profundo da atividade que a empresa onde trabalha presta à Requerente, com quem tem relações comerciais, que fazem o controlo de qualidade para esta empresa, desde o início de produção até ao final, verificam as peças até terem a aprovação do cliente, e fazem relatórios e auditoria, e enviam esses relatórios à Requerente.
- b) G..., desenvolve uma atividade de intermediação de produtos têxteis, entre a fábrica e os clientes, e também desenvolve a atividade de construção. Esta testemunha demonstrou ter conhecimento direto da atividade da Requerente, que conhece bem o Sócio (Sr. H...) da Requerente, no âmbito profissional no Brasil. Que conhece bem, principalmente de uma operação em que levava peças acabadas do Brasil para Portugal para o grupo B... . Referiu, com bastante frequência, uma ou duas vezes ao ano, o H..., está na região do Brasil, e com ele visitam potenciais fornecedores para exportação.
- c) H..., antigo sócio da Requerente, atualmente Diretor Comercial da Requerente, referiu que trabalha há muitos anos com o grupo B..., desde a década de 1990, e que atualmente, as funções e a atividade que a Requerente desempenha é prestar serviços a este grupo. Que há vários anos o procedimento é semelhante ao mesmo, que 99% dos pedidos estão no Egipto. Que fazem todas as diligências necessárias para que esses pedidos sejam realizados. Tem vários componentes, como preço, qualidade, produto final, entrega no prazo, o desenvolvimento do produto, a apresentação de produtos novos. Esta testemunha demonstrou ter conhecimento direto e profundo da atividade da Requerente. Que a Requerente contrata empresas de controlo de qualidade, que emitiam relatórios desde o início do processo, isto fazia parte da atividade normal da empresa. Referiu, que

devido a limitações do Banco Central do Egipto, existe problemas com os pagamentos, sendo que tinham de fazer pagamentos em numerário, que era uma prática habitual de há vários anos.

Sobre as despesas com viagens, estadas e refeições, as testemunhas limitaram-se a afirmar em abstrato que realizam viagens de prospeção e visitas a clientes, em especial no Brasil e Egipto. A Testemunha H... admitiu que tem familiares no Brasil e que os visitas nas deslocações que realiza .

Em relação à prova testemunhal arrolada pela Requerida, importa salientar os contributos trazidos pelos depoimentos de:

- a. I..., inspetora Tributaria e Aduaneira, participou na inspeção realizada à Requerente, aqui em causa, veio esclarecer o relatório e a informação constante no Relatório de Inspeção Tributaria, mas não demonstrou ter conhecimento direto dos factos, da atividade ou das operações realizadas pela Requerente, o seu testemunho não se traduziu na comprovação de factos relevantes para a decisão.
- b. J..., inspetor Tributário e Aduaneiro, coordenador da equipa que participou na inspeção efetuada há Requerente, aqui em causa, veio esclarecer o relatório e a informação constante no Relatório de Inspeção Tributaria, referiu que visitou o imóvel onde está localizada a sede da Requerente durante a inspeção, tendo aí reuniões com a Requerente, e que verificou que o imóvel era o escritório, mas também a habitação do socio da Requerente.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas Partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

#### IV. DO MÉRITO

##### IV-1- Da Ilegalidade da Inspeção relativamente ao IRS

A Requerente começa por alegar que a AT não lhe deu a conhecer qualquer **despacho fundamentado** que, nos termos do disposto no artigo 15.º, n.º1, do RCPITA justifique o alargamento do âmbito da inspeção realizada ao imposto de IRS, razão pela qual as liquidações de retenção na fonte desse imposto, são ilegais por violação do princípio da legalidade, designadamente por violação de uma formalidade legal essencial e estruturante do procedimento inspetivo, determinando, assim, a invalidade dos ulteriores termos procedimentais, ou seja, da liquidação que nele se suporta (cfr. art.º 163.º do Código de Procedimento Administrativo, aplicável *ex vi* do art. 4.º do RCPITA).

Por sua vez, a Requerida defende que a fundamentação é suficiente e que, ainda que assim não fosse, entende que a Requerente sempre poderia deitar mão do disposto pelo art.º 37.º do CPPT e solicitar os elementos em falta, o que não fez, pelo que deixou que a situação se consolidasse na sua esfera jurídica.

Vejamos.

A questão gira e torno do sentido e alcance do disposto no n.º 1 do artigo 15.º do RCPITA, que tem como epígrafe “Alteração dos fins, âmbito e extensão do procedimento,” cujo conteúdo é o seguinte: *”1-Os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspecionada”*.

Assim delimitada verifica-se que a questão é semelhante à que foi objeto de análise na Decisão arbitral proferida no processo n.º 211/2019-T. Por concordarmos com a jurisprudência aí vertida passamos a reproduzi-la, nos termos que seguem.

“(…)

“Conforme é unanimemente preconizado pela doutrina e pela jurisprudência, a

obrigação de fundamentação dos atos em matéria tributária, cumpre *duas funções: uma de natureza exógena, que visa colocar o administrado em condições de conhecer os fundamentos que motivaram a autoridade administrativa a decidir da forma que o fez, por forma permitir-lhe optar conscientemente entre a aceitação do acto e a sua impugnação; e outra de natureza endógena, que visa não só assegurar que os agentes da administração ponderem, de forma séria, cuidada e isenta, os factos concretos e as disposições legais aplicáveis em cada caso, mas também assegurar e garantir o controlo, particularmente pelos tribunais, da observância dos princípios da legalidade, da justiça e da imparcialidade, que se impõem à actuação da administração, aferindo o acerto jurídico das respectivas decisões.*

*Razão por que é essencial a suficiência e a clareza da fundamentação, de modo a que o administrado possa dispor dos elementos necessários à compreensão da motivação do acto administrativo e/ou tributário, permitindo-lhe conhecer as razões fácticas e jurídicas que estiveram na sua base, por forma a aceitá-las ou a rebatê-las, optando em consciência entre a aceitação da decisão e a sua impugnação; e de modo a que o próprio tribunal possa dispor de um real e efectivo controlo sobre a legalidade do acto, aferindo o respectivo acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.*” Neste sentido, concluiu o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) no seu acórdão de 27 de janeiro de 2016 (processo n.º 0324/15).

“Ora, cremos que é essencialmente para assegurar a verificação destas exigências da fundamentação que o n.º 1 do artigo 15.º do RCPITA prescreve que a alteração do âmbito do procedimento de inspeção deve obedecer a vários requisitos, em especial, “Revestir a forma de despacho fundamentado”, isto é, a lei exige existência de um despacho que evidencie, de um modo claro, preciso, direto e completo, as razões justificativas da necessidade ou conveniência dessa alteração.

“No caso em apreço, conforme resulta dos factos dados como provados, no decurso do procedimento de inspeção, a AT decidiu alterar o âmbito do mesmo, tendo, para esse efeito, procedido à notificação, em 15/7/2020, de exemplar da credencial em causa, limitando-se a fazer mera anotação no quadro 5 da mesma, o qual se destina a informar a eventual “*Alteração dos Fins, Âmbito e Extensão do Procedimento*”. Mais, tal anotação refere, apenas, “*Alteração de âmbito para parcial em IVA e IRC, de acordo com a alínea b) do n.º 1 do art.º 14 do RCPITA*”.



“Da análise dos documentos juntos, não se consegue perceber as razões de facto e de direito determinantes da prática do ato de alteração do âmbito da inspeção. Dito de outra forma, não se consegue perceber a razão da mudança de âmbito e extensão do procedimento de inspeção nem tão pouco o raciocínio que levou a Requerida a proceder à mudança do procedimento de âmbito parcial incidente sobre IVA para IVA e IRC. Com efeito, um destinatário normal fica sem perceber qual foi o *iter* lógico, o raciocínio do autor para, perante a situação concreta do procedimento tomar a decisão de mudança de âmbito do procedimento de inspeção.

“A razão de ser da necessidade de fundamentação é assegurar que as razões factuais e jurídicas sejam cognoscíveis pelo interessado de forma clara, para que este possa exercer o seu direito de defesa. Podemos dizer que a melhor ou pior fundamentação é essencialmente aferida segundo aquilo que o interessado entende e segundo a defesa que consegue apresentar. Ou seja, o dever de fundamentação emerge como um importante sustentáculo da legalidade administrativa e instrumento fundamental da respetiva garantia contenciosa (Cfr. Mário Esteves de Oliveira e outros, *Código do Procedimento Administrativo*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 1997, p. 589).

“Por outro lado, as características exigidas à fundamentação, por lei, servem igualmente para se aferir da consistência da atividade da Requerida quanto ao cumprimento de princípios jurídicos fundamentais da igualdade, da imparcialidade e da transparência.

“Com referência específica ao dever de fundamentação constante do artigo 15.º, n.º1, do RCPITA, referem Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira (*Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira*, Anotado e Comentado, 2ª. Edição, revista, atualizada e ampliada, Almedina, Coimbra 2021, pp. 115 ss.) que a alteração dos fins do procedimento de inspeção e a sua extensão, do ponto de vista formal, deve revestir a forma de despacho fundamentado (de modo claro, preciso, direto, atual e completo). Acrescentando os autores que a omissão desta formalidade acarreta a invalidade/ilegalidade da alteração em causa com fundamento em vício de forma.

“Também na jurisprudência pode ler-se, a título de exemplo, que “Na pendência do procedimento de inspeção podem ser alterados os fins e a extensão daquele, posto que tal conste de despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado (...)”, e, mais adiante, conclui-se

que a omissão da alteração dos fins, do âmbito e da extensão do procedimento de inspeção pela entidade que o ordenou, “todas as conclusões referentes ao relatório relativas a tal alargamento são ilegais e, não poderão ter validade fiscal, nem fundamentar qualquer acto de liquidação” ( Acórdão do STA de 15-06-2016, processo n.º 01101/15- cfr. a obra atrás citada a p. 119). “

Naquela Decisão arbitral conclui-se por não verificados os requisitos previstos no artigo 163.º do CPA, prevalecendo o vício de forma emergente de preterição de formalidade legal essencial, ocorrida no procedimento de inspeção, sendo que tal omissão é manifestamente lesiva e invalidante do ato final de liquidação na parte ora impugnada.

Ora, a situação dos autos é semelhante à que justificou a jurisprudência acabada de expor. Como resulta do ponto B dos factos dados como provados, a Requerida limitou-se a notificar a Requerente de um formulário onde se menciona: *Altera-se a Ordem de serviço que lhe foi notificada em 2021/09/02, indicando-se como fundamentação- Em função da ação de inspeção em curso torna-se necessário o alargamento do âmbito para que se proceda à análise de outros impostos.* Note-se que nem sequer é feita qualquer referência ao imposto de IRS.

Finalmente, também não procede o argumento da Requerida no sentido de que a Requerente sempre podia ter lançado mão do disposto no artigo 37.º do CPPT, que permite ao interessado, sempre que a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver os fundamentos legalmente exigidos, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos.

Em primeiro lugar, trata-se de uma mera faculdade e, por outro lado, pressupões que a fundamentação exista, tendo a Requerida apenas omitido a sua comunicação aos interessados. No caso, como ficou dito, não existe o despacho fundamentado tal como é exigido por lei.

Termos em que se considera ilegal o alargamento da inspeção realizada ao imposto de IRS, com a conseqüente invalidade das liquidações de retenção na fonte, com as legais conseqüências.

---

## **IV-2- Da dedutibilidade de gastos para efeitos fiscais (artigo 23º do CIRC) e ónus da prova**

### **Quanto aos pressupostos da dedutibilidade de gastos (artigo 23.º do CIRC) e ónus da prova**

Em sede de IRC, a questão de direito que se coloca prende-se com o sentido e alcance do artigo 23.º do respetivo código para efeitos de aceitação como gasto fiscal de determinadas despesas reconhecidas na contabilidade da Requerente.

A norma central nesta matéria é, assim, o nº 1 do referido artigo 23.º do CIRC, nos termos da qual, *“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”*, articulada com os nºs 3 e 4 no mesmo preceito que referem:

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

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

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

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

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

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

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

Interessa, igualmente, conjugar a análise com o disposto nas alíneas a) e b) do artigo 23º-A, que igualmente se transcrevem:

*“1 - Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:*

*(...)*

*b) As despesas não documentadas;*

*c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.os 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º;*

*(...).*

Como se pode ler na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 793/2021-T, “são três requisitos para que um gasto possa ser deduzido.

*O primeiro requisito encontra-se na primeira parte do n.º 1 do art.º 23.º e consiste em que o gasto tenha efetivamente ocorrido. Trata-se do requisito da “efetividade” do gasto, que a jurisprudência há muito estabeleceu (ac. STA de 22-01-2014, proc. nº 01632/13). Ter o gasto efetivamente ocorrido implica que tenha sido efetuado um pagamento, ou a obrigação de pagamento tenha sido satisfeita e extinta por outra forma que não o pagamento (compensação ou dação em pagamento, por exemplo), ou que tenha sido criada na esfera do sujeito passivo uma obrigação de pagamento.*

*Assim sendo, de uma forma genérica, não é possível aos sujeitos passivos deduzirem um gasto, ainda que bem documentado e ainda quando os documentos de suporte mostrem que tal gasto seria perfeitamente justificado pelo fim de realização do lucro, se não se demonstrar que o gasto é real, seja por existir um pagamento, seja por se ter extinguido por outra forma a dívida respetiva (vg. por compensação de créditos), seja ainda por ter sido gerada para o sujeito passivo uma obrigação de pagamento.*

*O segundo requisito encontra-se na segunda parte do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, sendo este um requisito de natureza finalística, que consiste em que o gasto deve ter sido realizado “para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC”. A lei deixou de falar em indispensabilidade dos gastos, como fazia anteriormente, exigindo agora que o gasto tenha sido incorrido para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Determinante para a dedutibilidade do gasto na atualidade é que o gasto tenha como objetivo contribuir para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. A este segundo requisito, a fim de facilitar a exposição, daremos a designação de “justificação do gasto”.*

*O terceiro requisito diz respeito à documentação do gasto, subdividindo-se em dois aspetos. Em primeiro lugar, é necessário que o gasto se encontre documentado, ou seja que exista prova documental que permita verificar, pelo menos, a existência do gasto. Em segundo lugar, é necessário que o documento que prova a existência do gasto cumpra, ele próprio, vários requisitos quanto ao seu conteúdo, nomeadamente que contenha os elementos de informação elencados nas alíneas a) a c) do n.º 4 do artigo 23.º.”*

De referir que, da atual redação do artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, não consta, como até 31 de dezembro de 2013, que se consideram gastos aqueles que “*comprovadamente sejam indispensáveis*” para realização de rendimentos. Assim, agora deve apenas ser avaliado se os gastos ocorreram no âmbito e por força da atividade empresarial do sujeito passivo, o qual tem, por definição, escopo lucrativo, sendo, por isso, sujeito a IRC.

*Não obstante, cita-se mais uma vez a Decisão Arbitral 793/2021-T, supra, a qual nota que, “já no domínio da redação anterior a noção legal de indispensabilidade era interpretada sob uma perspetiva económico-empresarial, por preenchimento direto ou indireto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro. Os custos indispensáveis equivaliam aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os atos abstratamente subsumíveis num perfil lucrativo. Este desiderato aproximava, de forma propositada, as categorias económicas e fiscais, através de uma interpretação primordialmente lógica e económica da causalidade legal.*

*O gasto imprescindível equivalia a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que representasse um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto,*

---

*a dedutibilidade fiscal do custo dependia, apenas, de uma relação causal e justificada com a atividade da empresa. E “fora do conceito de indispensabilidade ficarão apenas os atos desconformes com o escopo social, aqueles que não se inserem no interesse da sociedade, sobretudo porque não visam o lucro.” (Ac. STA, proferido a 30-11-2011, processo n.º 0107/11): “A regra é que as despesas corretamente contabilizadas sejam custos fiscais; o critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador, não para permitir à Administração intrometer-se na gestão da empresa, ditando como deve ela aplicar os seus meios, mas para impedir a consideração fiscal de gastos que, ainda que contabilizados como custos, não se inscrevem no âmbito da atividade da empresa, foram incorridos não para a sua prossecução mas para outros interesses alheios. Em rigor, não se trata de verdadeiros custos da empresa, mas de gastos que, tendo em vista o seu objeto, foram abusivamente contabilizadas como tal. Sem que a Administração possa avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a sua oportunidade e mérito.*

*O conceito de indispensabilidade não só não podia fazer-se equivaler a um juízo estrito de imperiosa necessidade, como já se disse, como também não podia assentar num juízo sobre a conveniência da despesa, feito, necessariamente, a posteriori. Por exemplo, os gastos feitos com uma campanha publicitária que se revelou infrutífera não podiam, só em função desse resultado, afirmar-se dispensáveis.*

*O juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos era e é exclusivo do empresário. Se ele decidisse fazer despesas tendo em vista prosseguir o objeto da empresa, mas fosse mal-sucedido e essas despesas se revelassem, por último, improfícuas, não deixavam de ser custos fiscais. Mas todo o gasto que contabilizasse como custo e se mostrasse estranho ao fim da empresa não era custo fiscal, porque não indispensável. Como ficou consignado em Acórdão do STA “Entendemos (...) que, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a Administração só pode excluir gastos não diretamente afastados pela lei debaixo de uma forte motivação que convença de que eles foram incorridos para além do objetivo social, ou seja, na prossecução de outro interesse que não o empresarial ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objetivas da empresa.” (Acórdão proferido a 29-03-2006, processo n.º 01236/05).*

*Mais recentemente defendeu, por unanimidade, o Pleno do Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 27-02-2018, proferido no processo n.º 01402/17: O conceito de indispensabilidade dos custos, a que se reporta o artº 23º do CIRC refere-se **aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das atividades 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 atividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados. (nosso negrito)*

*Mais entendeu que é aplicável à generalidade dos encargos suportados no interesse da atividade da empresa: Consideramos definitivamente arredada uma visão finalística da indispensabilidade (enquanto requisito para que os custos sejam aceites como custos fiscais), segundo a qual se exigiria uma relação de causa efeito, do tipo conditio sine qua non, entre custos e proveitos, de modo que apenas possam ser considerados dedutíveis os custos em relação aos quais seja possível estabelecer uma conexão objetiva com os proveitos (23) (Criticando esse entendimento restritivo da indispensabilidade, ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, “A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa”, pág. 243 e segs., e TOMÁS CASTRO 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”, Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, págs. 131 a 133, e “A Dedutibilidade dos Custos em Sede de IRC”, Fisco n.º 101/102, Janeiro de 2002, pág. 40.).*

*Entendemos a indispensabilidade como referida à ligação dos custos à atividade desenvolvida pelo contribuinte. «Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os atos abstratamente subsumíveis num perfil lucrativo. [...] O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção dos ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a atividade produtiva da empresa» (24) (TOMÁS CASTRO TAVARES, Da Relação..., loc. cit., pág. 136.). Só não serão indispensáveis os custos que não tenham relação causal e justificada com a atividade produtiva da empresa.”*

No que se refere ao funcionamento do ónus de prova, a jurisprudência é pacífica no entendimento de que tal ónus recai sobre o sujeito passivo, por estar em causa um facto constitutivo da dedução invocada (art. 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária). A este respeito, cita-se veja-se os acórdãos do TCA Norte de 11-02-2016, proc. n.º 00080/03 e do TCA Sul de 02-02-2010, proc. n.º 03669/09 e de 16-10-2012, proc. n.º 05014/11: *“Se a contabilidade organizada goza da presunção de veracidade e, por isso, cabe à AT o ónus de ilidir essa presunção, demonstrando que os factos contabilizados não são verdadeiros, já no que respeita à qualificação das verbas contabilizadas como custos dedutíveis, cabe ao contribuinte o ónus da prova da sua indispensabilidade para a obtenção dos proveitos ou para a manutenção da força produtora, se a AT questionar essa indispensabilidade!*”

Nestes termos, os gastos contabilizados fundamentamente questionados pela AT, para serem fiscalmente dedutíveis, têm de ser objeto de comprovação objetiva quanto à afetação à realidade empresarial do sujeito passivo que os contabilizou. Neste sentido, cfr., entre outras, as Decisões Arbitrais proferidas nos processos n.ºs 735/2019-T; 510/2020-T; 534/2020-T e 793/2021-T. Embora hoje se tenha deixado de se falar em indispensabilidade, a verdade é que o ónus de prova da ligação do custo à atividade empresarial continua a caber ao sujeito passivo, atenta a fundamentação subjacente deste ónus.

Finalmente, no que concerne à comprovação dos custos, como ficou consignado nas Decisões arbitrais proferidas nos processos 510/2020-T, 534/2021-T e 793/2021-T *“(…) para efeitos de dedutibilidade de um custo entendia a doutrina e a jurisprudência que aquele requisito se demonstra através de documentos que comprovem os custos realizados, sendo que esses documentos podem consistir em meros documentos, faturas, recibos ou até uma nota interna da empresa, conquanto se revelem credíveis e consistentes. Só não sendo considerados como custos fiscalmente relevantes os que não são suportados em documentos válidos. Assim sendo, quanto à prova documental, esta é por norma o meio de prova exigido em razão da sua adequação à prática comercial, não sendo, no entanto, de excluir outros meios de prova para comprovar os custos efetivamente realizados, e como complemento da mesma, como, por exemplo, a prova testemunhal ou a prova pericial.”*



---

Por conseguinte, é perfeitamente legítimo usar a prova testemunhal, apenas para complementar a documental.

Apliquemos então o exposto aos gastos desconsiderados pela Requerida, no caso dos autos.

#### **IV-3- Quanto à ilegalidade das correções**

##### **A-Sobre as faturas mencionadas nos pontos 1) a 6) do RITI – obras**

Recorde-se que relativamente às faturas contabilizadas pela Requerente relacionadas com serviços de carpintaria, colocação de estores e outros, entendem os SIT que tais gastos não devem ser aceites para efeitos de determinação do lucro tributável, nos termos do artigo 23.º do CIRC, por quanto esses encargos foram incorridos ou suportados pelo sujeito passivo em benefício dos sócios e não para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, nos termos do art.º 23.º do Código do IRC.

A Requerente alega que se dedica ao agenciamento comercial de prestação de serviços/fornecimento de bens para os seus clientes que, como tal, para o exercício da sua atividade precisa de escritórios, salas de reuniões, sistemas de comunicações, contactos e visitas a clientes e potenciais clientes, etc. Neste sentido, a atividade da Requerente é totalmente compatível com a sua laboração num espaço da habitação dos sócios reservado exclusivamente à sede e local de atividade da Requerente.

Foi por causa e para a atividade da empresa que a Requerente adquiriu os bens e serviços descritos nas faturas referidas em 6) do RITI, tais como mobiliário, serviços de carpintaria, estores, vidros e cortinas, destinaram-se à adaptação do espaço às necessidades da empresa (remodelação para escritórios). Não é raro no tecido empresarial português encontrar empresas sediadas na casa de habitação dos seus sócios.

Para a Requerente a despesa preenche os requisitos do artigo 23.º do CIRC, sendo ilegal a correção da Requerida.

Analisado o caso em apreço verifica-se que a Requerida não põe em causa a efetividade dos gastos, mas considera que os mesmos foram incorridos no interesse dos sócios e não da Requerente.

Dos factos dados como provados resulta que a Requerente possui a sua sede, o seu escritório, no mesmo imóvel que constitui habitação própria e permanente dos acionistas e é onde exerce a sua atividade profissional.

Atento o tipo de atividade exercida que se desenvolve com recurso predominante a contactos telefónicos e a outras vias de comunicações eletrónicas, concede-se que a atividade seja compatível com a sua laboração num espaço da habitação dos sócios, sendo tal prática comum em determinados ramos da atividade económica em Portugal. Por sua vez, H..., atualmente é Diretor Comercial da Requerente, referiu que trabalha naquele local de onde contata diariamente com os clientes, tendo confirmados esses gastos para melhor adequação da habitação ao espaço destinado à atividade profissional da Requerente. Por outro lado, não pode deixar de relevar que sempre a Requerente teria de fazer despesa, eventualmente maior, com o pagamento de renda se utilizasse outro local.

Assim sendo, não estando em causa os gastos ocorridos, atentas as regras da experiência, a prática habitual da economia local e o tipo de atividade desenvolvida e, bem assim, a prova testemunhal, afigura-se de concluir que os gastos que a Requerente incorreu com os bens e serviços descritos nas faturas referidas em 6) do RITI, tais como mobiliário, serviços de carpintaria, estores, vidros e cortinas, destinaram-se à adaptação do espaço às necessidades da empresa (remodelação para escritórios).

Nesta sequência deve ser dado provimento ao pedido de pronúncia arbitral quanto às correções aqui em causa, nos valores € 10 .900,94, € 5.468,60 e € 116,45, respetivamente para 2018, 2019 e 2020.

### **B-Despesas com a utilização do prédio e com viagens, estadias e refeições**

Tendo em conta a fundamentação que presidiu à prática do ato tributário impugnado, torna-se relevante para o presente caso, não questionar a existência do gasto, mas sim discutir a verificação dos segundo e terceiro requisitos mencionados, a saber, se o gasto foi incorrido no interesse da Requerente e se se encontra adequadamente comprovado.

Como vimos, sustentam os serviços que da análise da documentação junta que tais encargos foram incorridos ou suportados pelo sujeito passivo em benefício dos sócios e não para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, nos termos do artigo 23.º do IRC. Por outro lado, importa desde logo mencionar que os gastos com deslocações e estadas, no país ou no estrangeiro, são dedutíveis para a determinação do lucro tributável se forem incorridos ou suportados para obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC, cumprindo à Requerente a prova de que os gastos cumpriam essa condição.

No pedido a Requerente alega, em síntese, que, por força da atividade que exerce realiza várias viagens a clientes e potenciais clientes e, bem assim, às empresas que angaria para a prestação dos serviços /fornecimento de bens.

E, para justificar as despesas com deslocações e estadas as quais, note-se, são suscetíveis de confusão entre as realizadas na esfera empresarial ou na esfera privada, sobretudo quando se reconhece que o sócio da Requerente viveu largo período no Brasil onde dispõe de contatos profissionais e familiares, apresentou faturas que não contêm os elementos adequados a estabelecer o nexo entre as deslocações e estadas e a atividade da empresa.

Como se pode ler na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 534/2020-T “*O lucro tributável para efeitos de IRC tem como suporte o resultado apurado na contabilidade (art. 17.º, n.º 1 do CIRC), o que implica que esta esteja organizada de modo a permitir o respetivo controlo, o que impõe, precisamente, que todos os lançamentos estejam apoiados em documentos justificativos e suscetíveis de apresentação sempre que necessário. Os registos contabilísticos, para que possam ser compreendidos e aceites, têm de estar devidamente sustentados em documentação que forneça os dados concretos necessários ao perfeito conhecimento da operação ou operações que os justificam na plenitude dos seus elementos constitutivos. Surge aqui o denominado princípio da documentação, que visa assegurar a verificabilidade externa dos registos contabilísticos e dos respetivos suportes*” (negrito nosso).

Ora, resultou da consulta dos autos que da documentação junta, incluindo da prova testemunhal, que não é possível extrair ligação entre as viagens e os clientes, e mesmo reuniões ao serviço da Requerente, não bastando para cumprir o ónus de prova, que sobre si impende, as considerações de ordem genérica produzidas pelas testemunhas em sede de audiência para justificar e sustentar os gastos em causa. Os elementos identificadores e caracterizadores da despesa, como a identificação dos beneficiários das viagens e do seu propósito ou finalidade, bem como a identificação das pessoas ou empresas contactadas, revelam-se elementos cruciais para permitir a triagem das despesas entre aquelas que possam eventualmente ter natureza privada e aquelas que efetivamente se enquadram na atividade empresarial, não sendo suficiente a alegação abstrata de que se trata de custos inerentes aos usos sociais e comerciais e necessários à prospeção comercial. As mesmas considerações valem para as despesas relacionadas com estadias e almoços.

Em especial no que concerne às com os encargos com viagens ao Brasil, não pode deixar de destacar que, além da Requerente não dispor de nenhum cliente naquele território, releva igualmente que a gerente do sujeito passivo é natural daquele País e que periodicamente aí visita a família, como resulta do probatório.

Finalmente, o argumento utilizado pela Requerente no sentido de que a Requerida em sede de IVA não colocou em causa o direito à dedução não releva nesta sede. Para além de se tratar de tipos de imposto sujeitos a pressupostos e regime diversos, qualquer eventual ilegalidade a ter ocorrido não vincula a Requerida. Improcede por falta de base de sustentação a alegada violação em abstrato de princípios constitucionais, tais como o da legalidade, da segurança jurídica, da igualdade, etc. No fundo, não são mais do que meras alegações abstratas que partem do pressuposto errado do SP no sentido de que é sobre a Requerida que recai o ónus da prova nesta matéria.

No que se refere às despesa assentes em faturas relacionadas com custo com telecomunicações (telefone e internet), serviço de limpeza, etc., a Requerente também aqui se limita a alegar tratarem-se de custos normais de qualquer sociedade esquecendo-se de que tendo decidido fazer da habitação própria o local do escritório e sede da empresa, a contabilidade tem de revelar o tipo de despesa e os critérios de repartição dos custos entre o que deve ser imputado à família e à empresa, o que não se verifica.

---

Nesta sequência, deve improceder, nesta parte, o pedido da Requerente.

### **C- Da alegada falsidade das faturas de aquisição de serviços a fornecedores Egípcios**

Recorde-se que, como observam os SIT a Requerente registou nas rúbricas de gastos, designadamente na rúbrica de Fornecimentos e Serviços Externos, contas 6213 e/ou 6221 (Trabalhos Especializados), documentos relativos a serviços adquiridos a fornecedores egípcios, mas não aceitaram os gastos correspondentes às faturas de aquisição de serviços a fornecedores egípcios em virtude de considerar que não são gastos admissíveis nos termos do artigo 23º do CIRC, por estarem suportados em faturas sobre as quais recaem indícios concludentes de serem falsas.

Para esse efeito alegam, entre o mais,

i) As faturas juntas não preenchem todos os requisitos formais do artigo 23.º do CIRC, designadamente não indicam com clareza os serviços efetuados e tão pouco os quantificam, o que torna impossível comprovar as operações emitidas pelos fornecedores egípcios, faltando-lhe elementos para que sejam consideradas credíveis e titulando operações verdadeiras;

Quanto ao pagamento aos fornecedores egípcios, quando relevados na contabilidade, é feito através da conta do sócio ou em numerário, modalidades de pagamento que também não podem ser aceites pela AT porque: a) Primeiro, conforme determinado no n.º 1 do art.º 63.º-C da LGT, os sujeitos passivos estão obrigados a possuir conta bancária através da qual devem ser movimentados os pagamentos e os recebimentos respeitantes à atividade desenvolvida;b) Não ser possível a confirmação do pagamento sobretudo quando feito em numerário, porque os recebimentos dos seus clientes egípcios foram efetuados através de transferências bancárias para a conta do sujeito passivo;c) E se, hipoteticamente, tivessem sido transportados esses montantes em dinheiro para fora da UE, haveria de ter sido declarada a saída desses capitais numa estância alfandegária, o que não ocorreu; d) E, por último, não é possível a validação

dos negócios com recurso a meios alternativos ao alcance da AT, em respeito do princípio do inquisitório, pois o Estado português não tem acordo de cooperação com o reino do Egito, facto que deveria ter conduzido a uma preocupação acrescida por parte do sujeito passivo no cumprimento de mecanismos básicos de controlo interno;

Por sua vez, o SP alega, em resumo, que em momento algum a Requerida alega que os serviços vertidos nas faturas não são congruentes e não se inserem na atividade da Requerente, nem tão pouco que as fornecedoras egípcias não se dediquem ou não disponham de meios para a prestação dos serviços.

A fundamentar a ilegalidade da atuação da Requerida, a Requerente alega que: “Conforme resulta da jurisprudência uniformizada, no caso de faturas falsas, compete à AT fazer a prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua atuação corretiva e, só caso o faça, passa a recair sobre o contribuinte o ónus da prova da existência e dimensão dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito à dedução do imposto” (Ponto 99.º do Pedido).

Vejamos.

A Requerida não põe propriamente em causa os gastos, mas sim designadamente o facto de as faturas não preencherem todos os requisitos formais do artigo 23.º do CIRC de modo permitirem o seu controlo e serem credíveis e suscetíveis de titularem operações verdadeiras.

Afigura-se não assistir razão à Requerida pelas razões que passamos a expor.

No caso em apreço existem facturas e analisadas verifica-se que as mesmas descrevem de forma fiel os serviços prestados, referindo-se a Quality control support e Cost of inspection & quality control services. Por outro lado, as faturas têm como suporte os relatórios de controlo de qualidade efetuados, nos quais se faz concreta menção à entidade produtora onde é realizada a inspeção, a referência das peças inspecionadas, o cliente e o nº de peças sobre que incidiu o serviço de controlo. Conjugando a prova documental com a prova testemunhal, permite-nos correlacionar o serviço prestado com a atividade desenvolvida pela Requerente.

---

Segundo os esclarecimentos prestados em sede de procedimento inspetivo, a Requerente tem a responsabilidade de procurar fábricas que tenham a capacidade de confeccionar os produtos, com a melhor qualidade e ao melhor preço, para o Grupo B... .

No âmbito da sua atividade, e sendo a produção assegurada por empresas egípcias, tem o dever de acompanhar essas empresas e verificar se reúnem as condições técnicas e de qualidade exigidas pelo Grupo e no sentido de garantir que essas condições se verificam, contrata essa tarefa de acompanhamento a entidades externas, neste caso a empresas egípcias que dispõem de equipas de controlo de qualidade.

Como o serviço é esporádico não existem contratos celebrados, mas tão só facturação.

Da prova testemunhal (H...) reiterou que a Requerente contrata empresas de controlo de qualidade, que emitiam relatórios desde o início do processo, isto fazia parte da atividade normal da empresa. Quanto a não existência de contratos, referiu que nos seus anos de experiência e de conhecimento do mercado, não há contratos e não costumam ser feitos.

No que se refere à atividade de controlo de qualidade, a testemunha F..., é assistente de Diretor no comércio têxtil no Egipto, desde 2019, e que trabalham com a Requerente desde 2017, confirmou que a empresa onde trabalha presta à Requerente, com quem tem relações comerciais, que fazem o controlo de qualidade para esta empresa, desde o início de produção até ao final, verificam as peças até terem a aprovação do cliente, e fazem relatórios e auditoria, e enviam esses relatórios à Requerente.

Em concreto, a alegação da falsidade derivada da circunstância de as faturas não terem sido contabilizadas na data da sua emissão, é absolutamente irrelevante para a análise da sua veracidade e cumprimento do ónus da prova que impende sobre a Requerida. Quando muito poderia ser haver lugar à violação do princípio da especialização dos exercícios, o que não vem invocado.

Em particular, repete-se, a Requerida não põe em causa propriamente a ocorrência dos gastos, mas tão só o facto de não ser possível efetivar o seu controlo quando os pagamentos são feitos através da conta dos sócios ou em numerário. Na primeira situação a Requerida não afasta a realidade do pagamento, antes o confirma.

Quanto aos pagamentos em dinheiro, o facto de serem contabilisticamente ilegais, não significa que estejam necessariamente associados a emissão de operações fictícias, nem lhes é feita qualquer referência no artigo 23.º do CIRC. Acresce que da prova testemunhal (H...) resultou que tais pagamentos são devidos a limitações do Banco Central do Egipto, que existem problemas com os pagamentos, sendo que tinham de fazer pagamentos em numerário, que era uma prática habitual de há vários anos.

Finalmente o argumento invocado quanto ao não existir acordo de cooperação com o Egipto ( o que não permite o controlo das operações) trata-se de facto alheio à Requerente.

No contexto apontado, e tudo conjugado, afigura-se que Requerida não reuniu indícios suficientes capazes de traduzirem uma probabilidade elevada de as operações referidas nas faturas serem simuladas. Probabilidade elevada capaz de abalar a presunção legal de veracidade das declarações do contribuinte e dos dados constantes da sua contabilidade consagrada no artigo 75.º, n.º1, da LGT. Assim sendo, seria de se considerar excessiva e desprovida de base legal, a conclusão no sentido de que estamos perante faturas falsas, por não serem credíveis e suscetíveis de titular operações verdadeiras.

Termos em que deve ser dado provimento ao pedido arbitral, com as legais consequências.

#### **IV-4-Das Despesas não documentadas- artigo 88.º do CIRC.**

Verificaram os SIT saídas de dinheiro da conta da Requerente sem que tenham sido apresentados os respetivos documentos de suporte, estão em causa os seguintes levantamentos em numerário constantes dos extratos bancários relativos ao Novo Banco:

- (1) 22/01/2020 – 16.500,00;
- (2) 28/02/2020 – 9.500,00;
- (3) 10/03/2020 – 8.300,00;
- (4) 04/11/2020 – 15.200,00;



A Requerente, no âmbito do procedimento de inspeção ao abrigo da OI2021..., foi notificada a justificar os levantamentos em numerário e a gerente, em resposta, informou que aqueles levantamentos serviram para efetuar os pagamentos de faturas aos fornecedores egípcios, uma vez que é comum naquele país os pagamentos serem efetuados em numerário.

Os SIT, no relatório de inspeção, referem que não é possível confirmar que os levantamentos em numerário tenham servido para efetuar o pagamento de faturas de fornecedores pois que, na contabilidade, esses pagamentos foram feitos através da conta de sócios 278101 ou pagos a dinheiro.

Entenderam os SIT que os levantamentos em numerário e a sua saída do património da Requerente, face à ausência de documentação, apenas cópias dos extratos bancários, configuram despesas não documentadas, conforme consta da alínea b) do nº 1 do artigo 23º A do Código do IRC, e propuseram a sua sujeição a tributação autónoma, nos termos do nº 1 do artigo 88º do CIRC.

As despesas não documentadas previstas no artigo 88º, nº 1 CIRC são, antes de mais, “despesas.” A existência de uma despesa implica uma saída efetiva de meios de pagamento a favor de terceiros ou, pelo menos, a assunção de uma dívida para com terceiros.

Com efeito, é com esse sentido, de saída efetiva de meios de pagamento (ou de assunção de responsabilidades financeiras) que o Código do IRC emprega o termo “despesa”, por oposição a “gasto”, em múltiplos locais, como, a título de exemplo, nos artigos 23º-A, nº 1 d), 31º, nº 2 a), 32º, nº 2 ou 43º, nº 2.

Como ficou consignado na Decisão arbitral proferida, no processo n.º 735/2019-T, “Sendo conceitos próximos, “gasto” e “despesa”, na terminologia do CIRC, não se confundem, pois enquanto o “gasto”, no código do IRC, é o consumo de um bem ou serviço no processo produtivo, “despesa” é a designação que se utiliza para o facto financeiro em si mesmo, e que consiste num pagamento ou numa assunção de uma dívida (Rogério Fernandes Ferreira, *Conceitos de custos e proveitos do exercício – confronto com outras noções*, Revista TOC nº 83, Fev. 2007, p. 37, considerava que a despesa era o desembolso, ou a assunção de uma responsabilidade financeira, enquanto o “custo” [hoje “gasto”] se verificava num momento posterior e consistia na incorporação da utilidade económica adquirida no processo produtivo).

---

“O entendimento de “despesa” como saída efetiva de meios de pagamento ou assunção de uma responsabilidade financeira decorre também do *ratio* da própria tributação autónoma estabelecida no art. 88º. Com efeito, a despesa, por consistir num efluxo de meios financeiros (ou a assunção de uma dívida) a favor de um terceiro, gera para este um rendimento que deveria ser sujeito a tributação na esfera deste, não sendo possível tal tributação na esfera do terceiro beneficiário exatamente por não se conhecer a sua identidade.

“(…)

“(…) voltando ao conceito de “despesas não documentadas”, e como resulta do próprio termo, as despesas em causa são indocumentadas, importando também tentar precisar o que deve entender-se por despesa indocumentada.

“Atendendo à mesma *ratio* acima descrita, a falta de documentação relevante é a que impede o conhecimento da natureza, origem e finalidade das despesas, conforme tem sido afirmado pelos tribunais superiores (STA, 5/7/2000, proc. nº 24.632; TCA-Sul, 27-04-2017, proc. nº 1514/13.8BELRA; TCA-Norte, 20-01-2005, proc. nº 305/04), ao que devemos acrescentar a identidade dos beneficiários.

“Ou seja, para que a despesa não possa ser considerada indocumentada para efeitos do art. 88º, nº1, o que importa é que a documentação existente dê a conhecer a razão (natureza, origem, finalidade) da despesa, para que se possa avaliar a sua justificação, e os respetivos beneficiários, para que estes possam ser tributados.

“Desta forma, não é a existência de um qualquer documento relativo à despesa, como por exemplo um extrato bancário, que mostre o fluxo financeiro associado à despesa, que impede que a mesma se considere não documentada, pois esse documento nada diz sobre a razão da despesa e pode nada dizer sobre os respetivos beneficiários.

“Mas a documentação necessária não tem por que obedecer aos requisitos dos nºs 3 e 4 do art. 23º, não sendo obrigatório que contenha os elementos aí previstos, e isto porque, para efeitos da aplicação das tributações autónoma previstas no art. 88º, não há que apurar qualquer relação entre a despesa e o fim lucrativo. Por outras palavras não é relevante saber se a despesa se traduz num verdadeiro gasto.”

Aplicando o exposto ao caso em apreço, não foram apresentados os documentos de suporte das despesas em que aquele numerário fora aplicado, possibilitando estabelecer uma conexão do fluxo financeiro entre os cheques e as aquisições de bens e serviços pagas em numerário.

Não sendo os funcionários identificados nos cheques levantados os destinatários finais desse numerário, a materialidade das operações não é cognoscível. Só o seria, caso se documentassem as despesas pagas com o numerário proveniente do levantamento dos cheques por aqueles funcionários, provando, designadamente, os destinatários finais e a finalidade do gasto, sendo que, como ficou dito, ao contrário do alegado pela Requerente, o ónus da prova impende sobre o Sujeito Passivo. O Sujeito passivo invoca a jurisprudência do processo n.º 735/2019-T, mas a situação de pagamento em numerário estava acompanhada de adequada fatura.

Assim, os levantamentos em numerário por via de cheques correspondem a despesas não documentadas *“tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A”* (artigo 88.º, n.º 1 do CIRC).

## V. Quanto pedido de reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios

Os Requerentes pedem o reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Conforme resulta da factualidade os Requerente efetuaram o pagamento liquidações impugnadas.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia

---

com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Por outro lado, como o direito a juros indemnizatórios depende da existência de direito de quantia a reembolsar, dessa competência para decidir sobre o direito a juros indemnizatórios infere-se que ela se estende à apreciação do direito a reembolso.

No caso em apreço, as liquidações impugnadas enfermam parcialmente de vício de violação de lei imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que efetuou as liquidações.

Assim, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT e 61.º do CPPT, na parte procedente.

Os juros indemnizatórios são devidos à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril, desde a data de pagamento até reembolso das quantias pagas.

## **VI. DECISÃO**

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral no que concerne à ilegalidade das correções de retenção respeitantes ao imposto de IRS dos anos 2018, 2019 e 2020, com a consequente anulação das respetivas liquidações e juros compensatórios;
- b) Julgar procedente o pedido referente à ilegalidade das correções referentes a despesas relacionadas com obras, nos valores de €10.900,94, €5.468, 60, e €116,45, respeitantes a IRC, respetivamente para 2018, 2019 e 2020, com a consequente anulação das respetivas liquidações e juros compensatórios;
- c) Julgar improcedente o pedido referente à ilegalidade das correções referentes a despesas relacionadas com viagens, estadias e utilização do prédio, nos valores de €12.129,22, €15.631, 68 e €5.560, 64, referente a IRC respetivamente para os anos de 2018, 2019 e 2020, com a consequente manutenção dos atos tributários impugnados e juros compensatórios.
- d) Julgar procedente o pedido arbitral, no que se refere à ilegalidade das correções na aquisição de serviços a fornecedores Egípcios, nos valores de €97.900,00, € 34. 300, 00 e €79.300,00,

referentes respetivamente a IRC dos anos de 2018, 2019 e 2020, com a consequente anulação das liquidações e juros compensatórios.

- e) Julgar improcedente o pedido respeitante à tributação autónoma, mantendo-se a respetiva liquidação.
- f) E nestes termos condenar a Requerida a restituir à Requerente a quantia indevidamente liquidada e paga, acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos relativos ao período, a contar desde o pagamento do imposto nos termos dos n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral e efetivo reembolso.

## VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor € **114 435,39**, indicado pelo Requerente, respeitante ao montante das liquidações de IRC, IRS e juros compensatórios cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

## VIII. CUSTAS

Custas no montante de € **3.060,00** (três mil e sessenta euros), a suportar pelas partes na proporção do respetivo decaimento integralmente, respetivamente 856,80€ a cargo da Requerente e 2.203,20€ a cargo da Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 04 de Janeiro de 2024

Os árbitros,

Fernanda Maçãs (presidente),

Miguel Matos Torres

Paulo Ferreira Alves