

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 403/2025-T

Tema: IRC – Operações fictícias - Dedução de gastos, artigo 23.º do CIRC – Presunção de adiantamentos por conta de lucros, artigo 6.º, n.º 4 do CIRS

Sumário

- I. Decorre atualmente do artigo 23.º do Código do IRC, que norteia a dedutibilidade de gastos, a aplicação de dois critérios: um de natureza formal, exigindo-se que os gastos ou perdas tenham um suporte documental adequado, em conformidade com o disposto no seu n.º 3, e outro de natureza material, nos termos do qual se exige que os gastos ou perdas tenham sido «incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC» [cf. artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC].
- II. O conceito de indispensabilidade deve ser interpretado como abrangendo os custos suportados no interesse da empresa ou no exercício das atividades inerentes ao seu objeto social.
- III. Os custos que decorram de decisões alheias a esse interesse ou que revelem ausência de conexão com a atividade societária deverão ser excluídos da dedutibilidade fiscal.
- IV. Compete à Requerente prestar o esclarecimento da sua situação tributária (artigo 75.º n.º 2 al. b da LGT), e comprovar por recurso a elementos de prova as deduções fiscais efetuadas.
- V. Em matéria de dedutibilidade dos gastos, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque (n.º 1 do artigo 74.º da LGT), o que resulta reforçado pela restrição operada pelo n.º 1 do artigo 75.º da LGT à presunção de veracidade das declarações dos contribuintes (“*sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos*”).
- VI. Considerando-se afastada a presunção de veracidade das operações, em resultado da factualidade indiciária demonstrada pela AT, competia ao contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários, que alegou como fundamento do seu direito à

dedução de IRC. Não o tendo feito, não pode ser aceite a dedução fiscal das correspondentes operações, por falta de preenchimento dos pressupostos do artigo 23.º do Código do IRC.

- VII. Não pode inferir-se a distribuição de lucros aos sócios, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS, quando não se verificam os pressupostos previstos nessa norma: a qualidade de sócios dos beneficiários e a ausência de lançamentos em contas correntes dos sócios de quantias a seu favor.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros designados para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 2 de julho de 2025, Alexandra Coelho Martins (Presidente), Clotilde Celorico Palma, e João Gonçalves da Silva, nomeados pelo Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), acordam no seguinte:

II. RELATÓRIO

A..., LDA., adiante “Requerente”, pessoa coletiva e contribuinte fiscal n.º..., com sede em ..., ..., ..., ...-... Almada, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante abreviadamente designado por “RJAT”) e nos artigos 1.º, alínea a) e 2.º, *a contrario*, da Portaria n.º 112- A/2011, de 22 de março.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante identificada por “AT” ou Requerida.

A Requerente pretende que seja declarada a ilegalidade, com a consequente anulação, dos atos de liquidação de **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”)** e

juros compensatórios correlativos, respeitantes a demonstrações de liquidação de IRC, a demonstrações de acerto de contas e a demonstrações de liquidação de juros n.ºs 2024 ... (referente a 2020), 2024 ... (respeitante a 2021), 2024 ... (referente a 2022), 2025 ... (respeitante a 2023), e, ainda, de **Retenções na Fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”)** e **juros compensatórios** inerentes, referentes a demonstrações de liquidação identificadas com os n.ºs 2024 ... (respeitante a 2020), 2024 ... (referente a 2021), 2024 ... (respeitante a 2022) e 2024 ... (respeitante a 2023), na importância global a pagar de **€792.323,52** (setecentos e noventa e dois mil, trezentos e vinte e três euros e cinquenta e dois cêntimos), já incluindo juros compensatórios, nos termos do artigo 163.º do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Requerida.

Em 6 de junho de 2025, a Requerente veio requerer ao Tribunal a ampliação do objeto do processo para incluir a restituição das quantias pagas em execução fiscal, acrescidas de juros indemnizatórios.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que os ora signatários foram nomeados pelo CAAD em 12 de junho de 2025.

As Partes, devidamente notificadas, não manifestaram intenção de os recusar, tendo o Tribunal Arbitral Coletivo ficado constituído em 2 de julho de 2025.

A Requerente arrolou testemunhas e juntou à petição diversos documentos.

Em 19 de setembro de 2025, a Requerida apresentou a sua Resposta considerando desnecessária a inquirição de testemunhas, mas tendo, à cautela, arrolado duas testemunhas, e, na mesma data, juntou o processo administrativo (“PA”).

Por Despacho deste Tribunal Arbitral, de 23 de setembro de 2025, foi determinada a inquirição das testemunhas arroladas por ambas as partes e a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, nas instalações do CAAD em Lisboa, no dia 5 de novembro de 2025, às 10.30, tendo a Requerente, em 26 de setembro de 2025, solicitado o adiamento da mesma por impossibilidade da sua mandatária.

A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT ficou remarcada, por Despacho de 29 de setembro de 2025, para 14 de novembro de 2025, às 10.30, nas instalações do CAAD em Lisboa, tendo sido prestadas declarações de parte pelo atual sócio-gerente B... e inquiridas as testemunhas da Requerente, C..., D... e E..., e a testemunha arrolada pela Requerida, F... .

Em 13 de novembro de 2025, veio a testemunha arrolada pela AT G... invocar a impossibilidade de comparecer no dia 14 de novembro de 2025.

As restantes testemunhas arroladas pela Requerente, H..., não compareceram no dia da reunião e foram prescindidas. Em relação à testemunha G..., o Tribunal apreciará livremente a sua não comparência.

As Partes foram notificadas para apresentarem, de modo simultâneo, alegações escritas, no prazo de dez dias, tendo-o feito em 25 de novembro de 2025. O prazo para a decisão fixou-se até à data-limite prevista no artigo 21.º, n.º 1, do RJAT.

A. POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente invoca quer por recurso a prova documental, quer testemunhal, que as correções em apreço e, consequentemente, os atos que delas resultam, carecem de qualquer fundamento, legal ou factual, sendo ilegais e, por conseguinte, devem ser anulados.

Realça que a Requerida se baseou no facto de estarmos perante entidades juridicamente distintas, mas relacionadas com a Requerente, que com ela manteriam “*relações especiais*”, nos termos e para efeito do disposto no artigo 63.º, n.º 4, alíneas c) e d), do Código do IRC.

Salienta que prestou esclarecimentos acerca das prestações de serviços em causa, tendo destacado a relevância dos mesmos por “*ser uma empresa com uma operação considerável e com poucos recursos internos (trabalhadores).*”

Como invoca, “84. Porém, como se demonstra nesta sede, e através da produção de prova testemunhal se reforçará, contrariamente ao alegado no RIT, ***não estamos perante operações fictícias ou simuladas***, que devam implicar uma correção à matéria tributável de IRC.

85. Nesta senda, refuta-se a consideração tecida pelos serviços de inspeção, no sentido de que “as faturas que emitiram para a A... não corresponderam a verdadeiras operações comerciais, antes se tratando de operações “fictícias” que tiveram por objetivo permitir a alegada dedução de IVA e a contabilização do respetivo gasto em sede de IRC, apurando IVA e IRC a entregar ao Estado em valores muito inferiores aos devidos e legitimando/ “disfarçando” as retiradas financeiras do património do sujeito passivo para outro fim, distribuir aos sócios os resultados obtidos”.

(...)

93. Resumindo, os serviços de inspeção ***não lograram comprovar, com grau de razoabilidade, a verificação das circunstâncias de que depende a aplicação do regime dos preços de transferência, antes se limitando a elencar meros juízos conclusivos e efabulados, sem apresentar a necessária fundamentação, legalmente exigida, pelo que os atos ora impugnados são nulos.***

(...)

134. Em suma, mesmo que se considere que estamos perante relações especiais, de acordo

com o disposto no artigo 63º do Código do IRC, impendia sobre a Autoridade Tributária o dever de analisar criticamente a “Análise Económica aos Serviços Intragrupo Adquiridos 2020”, e de concluir que, in casu, não existiu qualquer violação do regime dos preços de transferência que devesse implicar as correções levadas a cabo.

(...)

146. Na sequência do supraexposto, e de acordo com a jurisprudência nacional maioritária, pode entender-se que a Autoridade Tributária não deveria ter recorrido às regras de preços de transferência para levar a cabo as correções descritas, mas, sim, ter-se socorrido da **Cláusula Geral Anti Abuso** (doravante também referida como **CGAA**), o que, in casu, também não se verificou.

(...)

151. O RIT concluiu que as operações (i.e., as prestações de serviços) tituladas pelas faturas emitidas por diversas entidades, acima melhor identificadas e que constam dos autos, não corresponderiam a verdadeiras prestações de serviços, tendo, consequentemente, proposto a requalificação dessas operações como distribuição de lucros (dividendos), sem a correta aplicação do regime de preços de transferência ou da CGAA.

(...)

164. Como vimos, as correções propostas pelos serviços de inspeção não chegam a respeitar nenhum dos regimes legalmente previstos para “corrigir operações” de acordo com os fundamentos indiciados pelos serviços de inspeção (ou seja, nem aplica o regime dos preços de transferência, nem a CGAA, que não foi chamada à colação) o que, por si mesmo, deve implicar a nulidade dos atos aqui contestados.

165. Note-se que de acordo com o parecer do chefe de equipa e, bem assim, as conclusões gerais do RIT, as correções em crise foram propostas ao abrigo do disposto nos artigos 23.º e 23.º-A do Código do IRC e, em consequência, do disposto nos artigos 5.º, n.ºs 1 e 2, alínea h), 6.º, n.º 4, 22.º, n.º 3 alínea b), 71.º, n.º 3, alínea c), 98.º, n.º 3 e, ainda, 101, n.º 2, alínea a), todos do Código do IRS, no que diz respeito aos pagamentos a sócios e aos alegados adiantamentos por conta de lucros, que deveriam ter sido sujeitos a retenção na fonte à taxa liberatória de 28%, até ao dia 20 do mês seguinte ao da retenção, aplicando-se, ainda, o disposto nos artigos 103.º, n.º 1 do Código do IRS e 28.º, n.º 3 da LGT.

(...)

178. Termos em que, in casu, se terá de concluir que o disposto no artigo 23.º do Código do IRC **não permitia** levar a cabo **as correções ora contestadas**, sendo os atos em crise nulos por violação da referida norma!

179. Desde logo, as considerações tecidas pelos serviços de inspeção quanto às empresas prestadoras de serviços são irrelevantes, não se apresentando qualquer prova da falsidade alegada.

180. Sublinhamos: o artigo 23.º do Código do IRC não foi pensado para situações em que a AT pretende alterar a natureza jurídica das operações, pois para tal foi criada a CGAA, que está sujeita a regras especiais, que visam proteger tanto o contribuinte, quanto o erário público.

(...)

189. In casu, e pelas razões já anteriormente expostas, considera a Requerente que a autoridade tributária **não deu cumprimento ao seu ónus**, de fazer prova de que estão verificados todos os pressupostos no sentido das operações (prestações de serviços) serem falsas, não tendo os serviços inspetivos logrado demonstrar a existência de sérios indícios de que tais operações tenham sido simuladas e, consequentemente, não tenham existido.”

No que se refere os juros compensatórios, a Requerente pugna pela sua ilegalidade, por não se verificarem os respetivos pressupostos constitutivos.

Termina com a pretensão de juros indemnizatórios, que funda nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 43.º, n.º 1 e 100.º, da LGT e na verificação de erro imputável aos serviços.

Nas suas alegações, a Requerente reproduz os argumentos invocados no Pedido, concluindo que, “dos autos resulta provada e sustentada a posição por si assumida e, nestes termos, comprovada a factualidade em que assenta a tese da ilegalidade dos atos impugnados, pelo que mantém o peticionado.” Como ponto prévio, acrescenta ainda um documento, do qual infere a prova de factos que não estavam devidamente esclarecidos. Porém, este Tribunal não pode considerar tal prova, uma vez que se encontrava esgotada a fase instrutória e a mesma não respeita a documentos e/ou factos supervenientes, sendo a sua junção extemporânea e tidas por não escritas as correspondentes alegações (v. artigos 16.º, alíneas c) e e), do RJAT, 108.º, n.º 3, do CPPT e 423.º do CPC, ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e), do RJAT).

B. POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida mantém e reproduz, no seu essencial, a posição dos Serviços de Inspeção

Tributária no sentido de que no decurso dos referidos procedimentos inspetivos foram detetadas as seguintes situações irregulares em sede de IRC:

- Dedução indevida de gastos suportados por faturas que não titulam operações reais no valor de €1.265.345,24;

- Partindo do pressuposto de operações simuladas (aquisições de serviços fictícias), conclui que as transferências bancárias efetuadas, alegadamente, para pagar as referidas faturas antes consubstanciavam distribuição de resultados/dividendos, cuja retenção na fonte, em sede de IRS, em falta, ascendeu a €441.650,50;

- Mais se apurou que existiram outras transferências bancárias diretamente para as contas tituladas pelos sócios do sujeito passivo, que configuram adiantamentos por conta de lucros, sem que o sujeito passivo tenha, igualmente, procedido à respetiva retenção na fonte, no valor total de € 29.473,62. Tudo perfazendo o valor de retenções de IRS liquidado adicionalmente de € 471.124,12.

A AT reconhece que a Requerente aceita parcialmente certas correções (conforme identificadas no ponto 19 do PA), no entanto, impugna o valor por esta peticionado na ação arbitral, de € 792.323,52 (valor da utilidade económica do pedido de pronúncia arbitral), por não estar justificado e não ser possível quantificar ao pormenor o valor da liquidação que sindicam.

Tal como invoca a Requerida na sua Resposta: *“20. No âmbito da inspeção, verificou-se que parte do IVA deduzido pela Requerente assentava em faturas consideradas falsas, emitidas por entidades indiciadas, relativamente às quais foram reunidos fortes indícios, que constam exaustivamente relatados nos pontos IV. e V. dos RIT’s, visando não só a dedução indevida de IVA, mas também a redução artificiosa do IRC devido e a ocultação de retiradas financeiras para distribuição de resultados aos sócios.*

21.º Quando da validação do IVA deduzido pela Requerente, constatou-se que uma parcela significativa respeitava a faturas emitidas pelas sociedades/entidades abaixo identificadas, alegadamente referentes a serviços prestados: - I... UNIPessoal LDA (ponto IV.2.1.1. do RIT) – J... LDA (ponto IV.2.1.2. do RIT) – K... LDA (ponto IV.2.1.3. do RIT) – L... UNIPessoal LDA (ponto IV.2.1.4. do RIT) – M... UNIPessoal LDA (ponto IV.2.1.5. do RIT) – N... (ponto IV.2.1.6. do RIT) – O... LDA (ponto IV.2.1.7. do RIT) – P... LDA (ponto

IV.2.1.8. do RIT) – Q... UNIPESSOAL LDA (ponto IV.2.1.9. do RIT)

22°. Dada a relevância do IVA deduzido pela Requerente, referente às faturas emitidas por essas entidades, foi efetuada uma análise da atividade exercida por cada uma e a sua coerência com os serviços declarados como prestados, as suas relações com a Requerente, o impacto financeiro e fiscal na esfera de todas elas, tendo a inspeção constatado que os alegados fornecedores:

- são sociedades detidas por filhos dos sócios da Requerente, ou, após o falecimento de um dos sócios, detidas pelos mesmos sócios;*
- aquelas entidades e a Requerente mantêm entre si relações especiais, conforme se encontram definidas no n.º 4, alíneas c) e d), do artigo 63º do CIRC;*
- a grande maioria iniciou atividade após o início do ACE, que coincide com o grande incremento dos resultados líquidos da Requerente por via da imputação da sua quota parte no ACE;*
- a maioria não declarou ter funcionários e as que declararam ter são os próprios sócios gerentes. As entidades que declararam rendimentos pagos aos sócios-gerentes são de valores completamente desfasados do valor faturado à Requerente pela alegada prestação de serviços;*
- efetuaram aquisições de bens e serviços de caráter individual e não de bens e serviços que constituam fatores de produção, como por exemplo, subcontratação do mesmo tipo de serviços que foram faturados à Requerente;*
- algumas faturas, arquivadas na contabilidade, emitidas por essas entidades, continham anotações manuscritas que indicavam referir-se a pagamentos de dividendos e a descrição de pelo menos uma das faturas emitidas pela Q... referia-se a prémio sobre vendas;*
- todos os anos foram distribuídos resultados pelo ACE que em grande parte foram canalizados para liquidar as faturas emitidas por essas entidades;*
- até ao início da sua participação no ACE, ou seja, quando a Requerente exercia em pleno a atividade de extração de inertes, não recorria à subcontratação de serviços semelhantes aos descritos nas faturas;*

23°. Nesta sede, salientamos, a título de exemplo, visto que já reiteramos os factos constantes nos RIT's nos pontos IV. e V. que a sociedade I.. Unipessoal Lda. (NIF ...), constituída em 2019/01/20, tem por objeto a prestação de serviços de apoio à gestão de empresas, composta por uma quota de 250,00€, cujo titular é B..., é o gerente e único

funcionário da empresa, auferindo um salário de 5.268,00€ durante os anos de 2020 e 2021, cuja sede é na morada fiscal do sócio-gerente, e 85% da faturação registada no E-fatura, é efetuada às sociedades A... (a Requerente) e R... LDA. (ver quadro 10 do RIT).

24°. Note-se que os bens e serviços adquiridos pela I... Unipessoal Lda., no período em análise, são despesas de caráter pessoal do seu sócio e pela tipologia e pela natureza da atividade deste operador económico, não indiciam terem sido suportadas para a realização de rendimentos sujeitos a imposto.

25°. Conforme se transcreve do RIT: “A fim de se ter uma perceção da proporção de despesas, no período em análise, que se afiguram não serem gastos incorridos para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, face aos valores dos “rendimentos” declarados, apresenta-se o valor das mesmas no quadro abaixo:

Valores das despesas												
2020			2021			2022			2023			Valor total
Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	
18 103,25	2 830,86	15 269,63	74 584,98	12 419,53	62 161,69	28 145,33	4 177,21	23 964,44	32 925,87	4 278,16	28 645,49	153 759,43

- O único, sócio, gerente e funcionário B... (NIF...), é descendente e herdeiro de S..., sócio-gerente da A..., falecido em 15-05-2023. Como herdeiro, deste último, B..., é a partir daquele momento, também sócio da A... (e gerente a partir de 15-05-2023) e, ainda, em representação da A..., desde 04-01-2021, um dos três administradores do ...-ACE.”

26°. Assim, concluiu a inspeção que as entidades relacionadas não prestaram os serviços, descritos nas faturas, à Requerente ou, no caso da Q..., o serviço foi executado pelo trabalhador da Requerente, consubstanciando aqueles documentos faturas falsas que tiveram por objetivo permitir a alegada dedução de IVA e a contabilização do respetivo gasto em sede de IRC, apurando IVA e IRC a entregar ao Estado em valores muito inferiores aos devidos, legitimando e “disfarçando” as retiradas financeiras do património do sujeito passivo para outro fim, distribuir aos sócios os resultados obtidos e atribuir uma remuneração superior a funcionário, sem, uns e outro, serem sujeitos a qualquer tributação em sede de IRS.”

Nestes termos, conclui a Requerida pela improcedência total do pedido.

Nas alegações apresentadas, vem a AT reproduzir, no essencial, o seu entendimento supra, fazendo ainda notar em suma que, “o depoimento das testemunhas arroladas pela Requerente não trouxe qualquer dado novo, apenas corroboraram os factos já referidos nos

relatórios de inspeção e no caso das declarações de parte veio inspirar várias contradições.”

III. 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 tributários de liquidação adicional de IRC e de retenções na fonte de IRS e juros compensatórios inerentes (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º, do RJAT).

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas 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).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias, previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT (*“termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte”*).

Sobre a cumulação de pedidos, está em causa a legalidade de atos de liquidação de IRC e de IRS por retenção na fonte de distintos exercícios - quatro procedimentos de inspeção, um para cada ano objeto de proposta de correções (ou seja, de 2020 a 2023) que correram de forma simultânea com conclusões dos relatórios comuns - com os mesmos fundamentos, pelo que, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do RJAT (à semelhança do artigo 104.º, n.º 1, do CPPT), as questões em crise são suscetíveis de ser decididas com base na aplicação das mesmas normas a situações de facto do mesmo tipo.

Termos em que estão reunidas as condições para a cumulação de pedidos, estando em causa idênticas circunstâncias de facto, e, bem assim, a interpretação e aplicação dos mesmos princípios e regras de direito.

É admissível a ampliação do pedido, conforme discorreremos infra.

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito, conforme discorreremos infra.

III. QUESTÕES A APRECIAR

Considerando a tutela mais estável e eficaz dos interesses em presença, conforme contemplado no artigo 124.º do CPPT, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, importa apreciar as ilegalidades materiais invocadas, por erro nos pressupostos de facto e de direito, que se prendem:

- Por um lado, com as liquidações adicionais de IRC, dos períodos de tributação de 2020, 2021, 2022 e 2023, derivadas da **não aceitação da dedução fiscal de gastos** com operações simuladas/fictícias, ao abrigo do **artigo 23.º do Código do IRC**;
- Por outro lado, com as liquidações de IRS por retenção na fonte, referentes aos mesmos períodos de tributação, fundadas na **presunção de adiantamentos por conta de lucros** prevista no **artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS**, com duas justificações e valores distintos;
 - Dissimulação, através da faturação de serviços fictícios, com vista a disfarçar *“as retiradas financeiras do património do sujeito passivo de forma a distribuir aos sócios os resultados obtidos, sem serem sujeitos a qualquer tributação em sede de IRS”* (retenções na fonte no valor de € 441.650,50);
 - Lançamentos nas contas-correntes de cada um dos sócios –S... (#278006) e T... (#278010) (retenções na fonte no valor de € 29.473,62). Esta última correção foi expressamente aceite pela Requerente no PPA, pelo que não faz parte do objeto desta ação arbitral.

Caberá igualmente decidir sobre o vício de fundamentação e a legalidade das liquidações de juros compensatórios conexas e o direito da Requerente a juros indemnizatórios.

IV. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

A. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos:

1. A A..., LDA., aqui Requerente, é sujeito passivo de IVA e de IRC encontrando-se registada para o exercício da atividade de “EXTRAÇÃO DE SAIBRO, AREIA E PEDRA BRITADA, a que corresponde o CAE 8121 – facto não controvertido e que resulta dos Relatórios de Inspeção Tributária relativamente aos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023 (“RIT”).
2. A estrutura societária da Requerente consubstanciou-se, até 15/05/2023, nos sócios T... e S..., ambos com uma quota de 50%, no valor nominal de €5.000,00 - cf. Documento n.º 7 que se junta e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.
3. O sócio S... faleceu em 15/05/2023, ficando os seus herdeiros titulares da quota de 50% que aquele detinha no capital social da Requerente (no valor nominal de €5.000,00), “*em comum e sem determinação de parte ou direito*” - cf. Documento n.º 7), a saber:
 - N...– cônjuge;
 - U...– filha;
 - B...– filho;
 - V...– filha;
 - W...– filho;
 - Netos (em representação do descendente em linha reta de 1.º grau, por óbito).

-
4. A situação de indivisão da herança e, consequentemente, da quota detida na Requerente, subsiste até ao presente - cf. Documento n.º 7.
5. A Requerente é, desde 28/02/2019, membro de um agrupamento complementar de empresas (ACE), denominado ...-ACE, constituído nessa data, sem capital social, do qual fazem parte mais duas sociedades, com idênticas participações sociais (33,33%): X..., LDA. e Y..., LDA. - facto não controvertido e que resulta do RIT.
6. O ACE tem por objeto a produção, exploração, comercialização e fornecimento de saibro, areias e pedra britada, retiradas das pedreiras Pateira (licença n.º ... detida pela Requerente), Mesquita n.º 6 (licença n.º ...), Mesquita n.º 7 (licença n.º ...) e Mesquita n.º 8 (licença n.º ...), destinados ao fabrico de reboco e betão/cimento e jardinagem – cf. Documento n.º 8 e RIT.
7. Os representantes de cada uma das sociedades integrantes do ACE não são remunerados pelo exercício do cargo de representação – cf. Documento n.º 8 e RIT.
8. Durante os anos em escrutínio nos procedimentos inspetivos, a atividade da Requerente foi desenvolvida no âmbito do ACE constituído - facto não controvertido e que resulta do RIT.
9. Com a constituição do ACE, ocorreu um incremento dos resultados líquidos da Requerente, por via da imputação da sua quota-parte no ACE, bem como o incremento das tarefas administrativas daquela - facto não controvertido e que resulta do RIT.
10. A Requerente assumiu a obrigação de fornecer ao ACE todos os elementos necessários ao bom desempenho da atividade profissional deste – cf. RIT (Anexos 2 e 3) e Documentos n.ºs 8 e 9.
11. Após a constituição do ACE, as tarefas administrativas da Requerente e do ACE foram efetivamente asseguradas pelo funcionário daquela –G... e por Z... e AA...– cf. depoimento das testemunhas C..., D... e E... .

12. A partir da constituição do ACE, os gastos incorridos e aquisições de bens e serviços efetuadas pela Requerente que estivessem relacionados com a atividade do ACE deviam ser redebitados a este último - facto não controvertido e que resulta do RIT.

13. Uma parte dos bens e serviços adquiridos pela Requerente foram refaturados ao ACE, nos anos 2020 a 2023, por estarem associados à exploração daquele - facto não controvertido e que resulta do RIT.

14. Após a constituição do ACE, a Requerente pagou faturas de serviços adquiridos ao abrigo de acordos com sociedades¹, todas detidas por familiares dos sócios da Requerente, e também a uma empresária em nome individual (cônjuge de S...), que se consideram partes relacionadas, ao abrigo do artigo 63.º, n.º 4 do Código do IRC (“CIRC”) - facto não controvertido e que resulta do RIT e cópias das faturas constantes do PA-Anexo 13.

15. Como contrapartida pelos serviços prestados, prevê-se uma retribuição baseada em taxa horária tendo em consideração a tipologia de serviços a serem desenvolvidos:

- Serviços administrations 30,00 Euros/hora
- Serviços de gestão comercial 55,00 Euros/hora
- Serviços de Gestão Executiva e operacional 80,00 Euros/Hora

- cf. Documentos n.ºs 3 a 6.

16. Os serviços adquiridos foram faturados com descritivos semelhantes aos seguintes: “serviços de gestão”, “serviços de gestão operacional, administrativa e comercial”, “prémio de gestão”, “serviços de marketing e vendas”, ou, ainda, a “serviços administrativos, sem referência às horas despendidas nos períodos em causa ou a taxas horárias aplicáveis - facto não controvertido e que resulta do RIT e cópias das faturas constantes do PA-Anexo 13.

17. As referidas sociedades prestadoras de serviços de gestão e administrativos à Requerente:

¹ Além de serviços pagos à sociedade Q... Unipessoal, Lda. que não constituem objeto desta ação, tendo as correções efetuadas pela AT sido aceites pela Requerente.

- Foram constituídas após a criação do ACE, ou são contemporâneas deste², com exceção da L... UNIPESSOAL, LDA. cuja constituição é anterior (remonta a 2014);
- Têm idêntico objeto social (prestação dos mesmos serviços) - serviços de apoio à gestão de empresas, nomeadamente serviços de gestão executiva, operacional, administrativa e comercial (algumas têm ainda a elaboração de pesquisas e estudos de mercado, organização, promoção e gestão de eventos e a compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para os referidos fins, bem como reabilitação e recuperação de edifícios), com exceção da L... UNIPESSOAL, LDA., cujo objeto respeita a serviços de gestão doméstica e administrativa e apoio a proprietários com imóveis em Portugal;
- Têm sede na morada fiscal dos próprios sócios;
- Não têm funcionários a não ser, em alguns casos, os próprios sócios;
- Estão todas sujeitas ao regime simplificado de tributação, sem escrutínio dos gastos pela AT; e
- A grande maioria dos gastos relevados contabilisticamente são eminentemente de natureza pessoal e não profissional, tais como, despesas em cafés, pastelarias, restaurantes, bares, farmácias, lojas de vestuário, lojas de desporto, cinemas, lojas de brinquedos, ginásios, ourivesarias, salões de cabeleireiro, institutos de beleza, perfumarias, espetáculos, babysitter, peixarias, veterinários, turismo em espaço rural, alojamento local, agências de viagem, hotéis e entradas em parques temáticos.

18. A prestadora de serviços em nome individual, viúva de S... (sócio de 50% da Requerente), começou a faturar a Requerente após a morte do cônjuge (facto não controvertido e que resulta do RIT).

19. Em 16/03/2023, a Requerente, titular da licença de exploração da pedreira Pateira n.º 5713, celebrou, com efeitos retroativos a 1 de abril de 2019 e vigência coincidente com a do contrato de exploração da pedreira, um contrato de prestação de serviços com o ACE, ficando este responsável pela execução dos serviços de exploração, escavação, transporte e

² A sociedade L... UNIPESSOAL, LDA. foi constituída 1 mês e 8 dias antes do ACE.

comercialização do recurso mineral, obrigando-se a pagar à Requerente € 0,57 por tonelada de areia extraída e comercializada, atualizada conforme a matagem aplicável, bem como a comunicar a respetiva faturação mensal - cf. Documento n.º 9 e RIT.

20. Existem na contabilidade da Requerente, classificadas e arquivadas nas pastas, diversas faturas rasuradas e faturas com anotações com a menção manuscrita a “dividendos” – facto não controvertido e que resulta do RIT e do depoimento da testemunha da Administração Fiscal, que participou na ação inspetiva.

21. Na sequência da apresentação de um pedido de reembolso de IVA, no montante de € 240 000,00, solicitado na declaração periódica respeitante ao 2.º trimestre de 2023 (2306T), a Requerente foi objeto de procedimentos inspetivos externos realizados sob as Ordens de Serviço n.º OI2023..., OI2023..., OI2023... e OI2023..., de âmbito geral, tendo por objetivo a análise global da sua situação tributária, relativamente aos exercícios de 2020, 2021, 2022 e 2023, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 14.º do RCPITA- facto não controvertido e que resulta do RIT.

22. Por terem sido detetadas situações irregulares, em sede de IRC e IRS, num período temporal mais extenso, os serviços de inspeção alargaram o âmbito e a extensão das Ordens de Serviço, nos termos do artigo 15.º do RCPITA, alterando-se o âmbito do Procedimento de Parcial para Geral e quanto à extensão alargou-se ao 2.º semestre de 2023, ou seja 2020, 2021, 2022 e 2023 - facto não controvertido e que resulta do RIT.

23. Os serviços de inspeção levaram a cabo uma análise do “*enquadramento, composição social, estrutura produtiva e atividade desenvolvida por*” vários prestadores de serviços da Requerente, a saber (facto não controvertido e que resulta do RIT):

- I... UNIPessoal, LDA.;
- J..., LDA.;
- K..., LDA.;

- L...UNIPessoal, LDA.;
- M... UNIPessoal, LDA.;
- N...;
- O..., LDA.;
- P..., LDA.; e
- Q... UNIPessoal, LDA..

24. Na sequência dos procedimentos inspetivos foram emitidos os Relatórios de Inspeção, após notificação da Requerente para o exercício do direito de audição, com correções em IVA, IRC e Retenções na Fonte de IRS, estando em discussão nestes autos as referentes ao IRC e Retenções na Fonte – cf. RIT e PPA.

25. Como fundamento das correções em discussão nestes autos, refere o RIT o seguinte, em termos sintéticos:

“O presente procedimento iniciou com o objetivo de apreciar o pedido de reembolso de IVA referente ao período de 202306T, no montante de 240.000,00€. Porém, dado que se constatou existirem factos suscetíveis de correção em sede de outros impostos foi alargado o âmbito do Procedimento de Parcial para Geral.

O sujeito passivo encontra-se registado para o exercício da atividade de “EXTRACÇÃO DE SAIBRO, AREIA E PEDRA BRITADA, a que corresponde o CAE 8121, estando sujeito a IRC por força do artigo 2º do CIRC, e tributado pelo lucro real, conforme resulta da alínea a) do nº 1 do artigo 3º do mesmo diploma legal.

Em sede de IVA está sujeito ao regime normal de periodicidade trimestral, encontrando-se em situação de crédito de imposto desde 201906T, sendo o reembolso objeto da presente análise o primeiro solicitado.

Durante os anos em apreço a atividade da A... LDA (doravante designada de A...) foi desenvolvida no âmbito de um agrupamento complementar de empresas (ACE) constituído, sem capital social, por contrato celebrado em 28-02-2019 e consistiu na extração de areia, saibro e pedra britada, destinados ao fabrico de reboco e betão/cimento, e a jardinagem.

A presente ação de inspeção foi objeto de prorrogação do prazo, por dois períodos adicionais de três meses, nos termos dos n.º 3 e n.º 4 do art.º 36.º do RCPIT.

No âmbito do procedimento de inspeção, foi seguida a metodologia recomendada para este tipo de ação, e de acordo com os factos e fundamentos constantes no ponto IV e V do presente relatório, vão ser efetuadas as correções a seguir descritas.

Quando da validação do IVA deduzido pelo sujeito passivo constatou-se que uma parcela significativa do mesmo respeitava a faturas emitidas pelas sociedades/entidades abaixo identificadas, alegadamente referentes a serviços prestados:

- B... UNIPessoal LDA*
- J... LDA*
- O... LDA*
- P... LDA*
- K... LDA*
- L... UNIPessoal LDA*
- M... UNIPessoal LDA*
- N...*
- Q... UNIPessoal LDA*

Dada a relevância do IVA deduzido pelo sujeito passivo, referente às faturas emitidas por essas entidades foi efetuada uma análise da atividade exercida por cada uma e a sua coerência com os serviços declarados como prestados, as suas relações com o sujeito passivo, o impacto financeiro e fiscal na esfera das mesmas e do sujeito passivo, tendo-se constatado que os alegados fornecedores:

- são sociedades detidas por filhos dos sócios da A..., ou, após o falecimento de um dos sócios, detidas pelos mesmos sócios, isto é, aquelas entidades e a A... mantêm entre si relações especiais, conforme se encontram definidas no n.º 4, alíneas c) e d), do artigo 63.º do CIRC;*
- a grande maioria iniciou atividade após o início do ACE, que coincide com o grande incremento dos resultados líquidos do sujeito passivo por via da imputação da sua quota parte no Agrupamento.*

- a maioria não declarou ter funcionários e as que declaram ter, são os próprios sócios gerentes. As entidades que declaram rendimentos pagos aos sócios-gerentes, são de valores completamente desfasados do valor faturado à A... pela alegada prestação de serviços;
- efetuaram aquisições de bens e serviços de caráter individual e não de bens e serviços que constituam fatores de produção, como por exemplo, subcontratação do mesmo tipo de serviços que foram faturados à A...;
- em sede de IRC, encontram-se todas, enquadradas no regime simplificado de tributação previsto no artigo 86.º-A do Código do IRC, desde a data de início da atividade, ou seja a matéria coletável é obtida através da aplicação do coeficiente de 0,10 aos respetivos rendimentos. Desta forma, os gastos não são escrutinados pois a AT considera que 10% dos rendimentos obtidos são líquidos e que os restantes 90% correspondem a gastos, pelo que o imposto sobre o rendimento pago por estas entidades referente às faturas emitidas ao sujeito passivo é de valor muito inferior, quando comparado com o IRC pago a menos pela A... pelo reconhecimento dos gastos suportados pelas mesmas faturas;

Acresce ainda, que:

- apesar de notificado, o sujeito passivo, para comprovar a relação de causalidade entre os alegados gastos e a atividade exercida, nos termos do artº 23º do CIRC, até à presente data não o efetuou;
- algumas faturas, arquivadas na contabilidade, emitidas por essas entidades, continham anotações manuscritas que indicavam que referir-se a pagamento de partes de dividendos e a descrição de pelo menos uma das faturas emitidas pela Q... referia-se a prémio sobre vendas;
- todos os anos foram distribuídos resultados pelo ACE que em grande parte foram canalizados para liquidar as faturas emitidas por essas entidades.
- até ao início da sua participação no ACE, ou seja, quando o Sujeito Passivo exercia em pleno a atividade de extração de inertes, não recorria à subcontratação de serviços semelhantes aos descritos nas faturas.

Assim, concluiu-se que as entidades relacionadas não prestaram os serviços, descritos nas faturas, à A... ou, no caso da Q..., o serviço foi executado pelo trabalhador da A..., consubstanciando aqueles documentos faturas falsas que tiveram por objetivo permitir a

alegada dedução de IVA e a contabilização do respetivo gasto em sede de IRC, apurando IVA e IRC a entregar ao Estado em valores muito inferiores aos devidos, legitimando e “disfarçando” as retiradas financeiras do património do sujeito passivo para outro fim, distribuir aos sócios os resultados obtidos e atribuir uma remuneração superior a funcionário, sem, uns e outro, serem sujeitos a qualquer tributação em sede de IRS.

[...]

1. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – Correções ao Lucro Tributável
Tal como ficou descrito no ponto IV.2.1 do presente relatório, a AT constatou factos poderosos e objetivos, indiciadores de que as faturas emitidas pelas entidades relacionadas acima identificadas não titulam verdadeiras transações económicas, isto é, apenas servem de instrumento formal para que a A... com elas justifique documentalmente, embora sem substância real, a dedução dos gastos nelas referidos com o objetivo de diminuir o resultado líquido obtido.

Assim, os valores registados nas contas SNC 62211 e 62241, no total de 1.265.345,24€, que corresponde ao somatório das bases tributáveis das faturas, não pode ser aceite como gasto nos termos do artigo 23.º do Código do IRC, pelo que vai proceder-se à respetiva correção do lucro tributável declarado de cada um dos anos objeto de inspeção, conforme segue:

- 2020 – correções no montante de 55.790,20€, alterando o lucro tributável declarado de 466.873,81€ para 522.664,01€;*
- 2021 – correções no montante de 280.900,00€ alterando o lucro tributável declarado de 490.940,68€ para 771.840,68€;*
- 2022 – correções no montante de 483.417,40€ alterando o lucro tributável declarado de 354.422,81€ para 837.840,21€;*
- 2023 – correções no montante de 445.237,64€ alterando o lucro tributável declarado de 797.460,17€ para 1.242.697,81€.*

Refira-se que em 2022, está incluída a correção de uma fatura registada em gastos, em duplicado, não aceite fiscalmente, nos termos dos artºs 23º e 23º-A, ambos do CIRC.

De notar que os gastos reconhecidos, relativos às faturas emitidas pela Q..., no montante total de 113.105,08€ (2021 a 2023), são aceites para efeitos de determinação do lucro tributável dos respetivos anos por se ter considerado, conforme exposto no ponto IV.2.1, que configuram rendimentos do trabalho dependente auferidos por G..., e por esse motivo aceites como gastos com o pessoal.

1. Retenções na fonte em falta

3.1 Operações simuladas

Conforme já referido, na análise efetuada concluiu-se pela existência de fortes indícios de que os serviços faturados ao sujeito passivo, pelas entidades anteriormente identificadas não consubstanciam operações reais, mas antes operações simuladas, que escondem a real natureza do fluxo financeiro subjacente - distribuição de dividendos aos sócios do sujeito passivo, concluindo-se que aquelas entidades foram apenas um veículo para legitimar e “disfarçar” as retiradas financeiras do património do sujeito passivo de forma a distribuir aos sócios os resultados obtidos, sem serem sujeitos a qualquer tributação em sede de IRS.

Assim, nos termos no n.º 4 do art.º 6.º do CIRS, presume-se que os pagamentos efetuados alegadamente para pagar as faturas em causa, configuram adiantamentos por conta de lucros. De acordo com o n.º 1 e al. h) do n.º 2 do art.º 5.º do CIRS, al. b) do n.º 3 do art.º 22.º, al. c) do n.º 3 do art.º 71.º e al. a) do n.º 2 do art.º 101.º, todos do CIRS, os adiantamentos por conta de lucros são rendimentos de capitais e sujeitos a retenção na fonte à taxa liberatória de 28%, pelo que a sociedade, deveria ter procedido à respetiva retenção na fonte e à sua entrega nos cofres do Estado até dia 20 do mês seguinte ao da retenção, de acordo com o art.º 98.º, n.º 3 do CIRS Sendo a sociedade responsável pelo imposto não retido na fonte, conforme n.º 1 do artigo 103.º do CIRS e 28.º, n.º 3 do LGT, irá proceder-se à respetiva correção, no montante de 441 650,50€, constando a repartição por períodos no ponto V.3.1.1.

3.2 Pagamentos aos sócios

Constatou-se ainda terem existido transferências bancárias a favor dos sócios, que não se tratavam de mútuos nem de remuneração pela prestação de trabalho/exercício de cargo social ou do, pelo que não foi afastada a presunção prevista no n.º 4 do artigo 6.º do

CIRS, configurando adiantamentos por conta de lucros, nos termos do n.º 1 e al. h) do n.º 2 do art.º 5.º do CIRS, que de acordo com a al. b) do n.º 3 do art.º 22.º, al. c) do n.º 3 do art.º 71.º e al. a) do n.º 2 do art.º 101.º, todos do CIRS, são sujeitos a retenção na fonte à taxa liberatória de 28%.

Dado que o sujeito passivo não procedeu à respetiva retenção na fonte e sua entrega nos cofres do Estado, conforme determina o art.º 98.º, n.º 3 do CIRS e é responsável, como decorre do n.º 1 do artigo 103.º do CIRS e 28.º, n.º 3 do LGT, pelo imposto não retido na fonte irá proceder-se à respetiva correção, no montante de 29.473,62€, constando a repartição por períodos no ponto V.3.1.2.

3.3 Conclusão:

As correções totais em sede de Retenções na Fonte ascendem a:

- 2020 – 23.127,59€;
- 2021 – 100.383,94€;
- 2022 – 175.848,25€;
- 2023 – 171.764,35€.

Foram infringidos os artigos referidos ao longo da descrição de cada uma das propostas de correção, suscetíveis das punições previstas nos art.ºs 103.º, 104.º, 114.º e 119.º, todos do RGIT. [...]

26. E, mais detalhadamente, dispõe o RIT:

“IV.2.1.1. I... UNIPessoal, LDA

Através da consulta à certidão permanente, às aplicações informáticas da AT e ao portal E-fatura verificou-se o seguinte:

- *A sociedade I... UNIPessoal LDA (doravante designada de I...), NIF..., é uma entidade residente que exerce a título principal atividade industrial, comercial ou agrícola;*
- *Foi constituída em 20-01-2019 sob a natureza jurídica de sociedade por quotas, tendo por*

objeto a prestação de serviços de apoio à gestão de empresas, nomeadamente serviços de gestão executiva, operacional, administrativa e comercial, a elaboração de pesquisas e estudos de mercado, a organização, promoção e gestão de eventos, a compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para os referidos fins, bem como a reabilitação e recuperação de edifícios;

- Tem um capital social de € 250,00, composto por 1 quota, de que é titular B..., NIF ..., o qual é também o seu único gerente e funcionário. Na qualidade de trabalhador da I... auferiu anualmente um vencimento bruto de € 5 268,00, em 2020 e 2021, de € 5 400,00, em 2022, e de € 5 771,00, em 2023, que corresponde, em cada um dos anos, a um valor inferior ao valor anual do salário mínimo nacional;

- A morada da sede é coincidente com a morada fiscal do sócio - RUA ... CRUZ QUEBRADA-DAFUNDO;

*- Declarou o início da atividade em **31-01-2019**, e está registada, desde o seu início, para o exercício da atividade de “OUT. ACTIVIDADES SERVIÇOS APOIO PRESTADOS ÀS EMPRESAS, N.E.”, à qual corresponde o CAE 82990;*

- Em sede de IRC está enquadrada no regime simplificado de tributação do lucro tributável, por opção desde o ano em que iniciou a atividade;

- No que respeita à propriedade de bens imóveis, na base de dados da AT apenas como proprietário conjuntamente com O... LDA e Q... UNIPessoal LDA, de um lote de terreno para construção urbana (artigo ..., da freguesia...), sito em ..., adquirido em 26-04-2024, pelo valor total de €120.000,00, na proporção de 1/3;

- Não tem registados em seu nome quaisquer contratos de arrendamento;

- Quanto ao património automóvel, é proprietário da viatura com a matrícula ..., adquirida em janeiro de 2022;

- Da análise à informação constante no portal E-fatura, relativa às faturas emitidas e comunicadas pela I... em 2020, 2021, 2022 e 2023, é dado a verificar que uma parcela significativa dos valores por si faturados (85,61%) indicam como adquirente a A... e a R... LDA, NIF ... (doravante designada de R...);

Quadro 10 – Faturação comunicada no E-fatura, por ano/adquirente*

Nome	2020	2021	2022	2023	Total	%
A...	8 040,20	44 900,00	39 400,00	78 725,07	171 065,27	45,57%
R... LDA	27 867,87	35 804,10	25 928,10	60 699,55	150 299,62	40,04%
TOTAL	35 908,07	80 704,10	65 328,10	139 424,62	321 364,89	85,61%
TOTAL DO E-FATURA	46 338,89	81 304,38	74 692,12	173 066,48	375 401,87	

* Os valores indicados não incluem IVA

- Apenas um valor residual da faturação comunicada no E-fatura pela I... respeita a outros clientes, dois dos quais têm como gerente a sua contabilista certificada (BB... LDA, NIF..., e CC... LDA, NIF...);
- Existe divergência entre a faturação comunicada no E-fatura (€ 171 065,27) e a registada na contabilidade da A..., na conta SNC 22111515267864 (€ 173.315,27), daí resultando uma diferença de € 2 250,00, que se deve ao facto de a A... ter reconhecido, apenas em 2020, uma fatura emitida e comunicada, por esta sociedade, em 2019 (FT 2019/21);
- Relativamente aos bens e serviços adquiridos pela I... no período em análise, e tendo também como fonte de informação o portal E-fatura, constata-se que a quase totalidade dos mesmos respeita a despesas que se afiguram ser de carácter pessoal do seu sócio pois, pela respetiva tipologia, por um lado, e pela natureza da atividade deste operador económico, por outro, não indiciam terem sido incorridas/suportadas para a realização de rendimentos sujeitos a imposto; enquadram-se nesta situação as despesas em cafés, pastelarias, restaurantes, farmácias, lojas de vestuário, lojas de desporto, cinemas, transportes aéreos, agências de viagem, entre outros;
- Assim, são meramente residuais os bens/serviços que poderiam estar relacionados com a alegada fonte produtora (é o caso dos serviços de contabilidade, os quais, no entanto, são inerentes à própria existência de uma empresa, ainda que inativa, por imposição legal), e não se vislumbra o recurso à subcontratação para o exercício da sua atividade, nem através da comunicação de faturas no portal E-fatura, nem na aplicação Recibos Verdes Eletrónicos (fatura/recibo);
- A fim de se ter uma perceção da proporção de despesas, no período em análise, que se

afiguram não serem gastos incorridos para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, face aos valores dos “rendimentos” declarados, apresenta-se o valor das mesmas no quadro abaixo:

Valores das despesas											
2020			2021			2022			2023		
Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT
18 103,25	2 830,86	15 269,63	74 584,98	12 419,53	62 161,69	28 145,33	4 177,21	23 964,44	32 925,87	4 278,16	28 645,49
											153 759,43

- O único, sócio, gerente e funcionário B... (NIF ...), é descendente e herdeiro de S..., sócio-gerente da A..., falecido em 15-05-2023. Como herdeiro, deste último, B..., é a partir daquele momento, também sócio da A... (e gerente a partir de 15-05-2023) e, ainda, em representação da A..., desde 04-01-2021, um dos três administradores do ...-ACE.

IV.2.1.2. J... LDA

Através da consulta à certidão permanente, às aplicações informáticas da AT e ao portal E-fatura verificou-se o seguinte:

- A sociedade J... LDA (doravante designada de J...), NIF..., é uma entidade residente que exerce a título principal atividade industrial, comercial ou agrícola;
- Foi constituída em **13-03-2020** sob a natureza jurídica de sociedade por quotas, tendo por objeto a prestação de serviços de apoio à gestão de empresas, nomeadamente serviços de gestão executiva, operacional, administrativa e comercial, a elaboração de pesquisas e estudos de mercado, a organização, promoção e gestão de eventos, a compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para os referidos fins, bem como a reabilitação e recuperação de edifícios;
- Tem um capital social de € 500,00, composto por 5 quotas, distribuídas da seguinte forma:
 - Quota de € 100,00, de que é titular B..., com o NIF...
 - Quota de € 100,00, de que é titular S..., com o NIF ...
 - Quota de € 100,00, de que é titular W..., com o NIF ...
 - Quota de € 100,00, de que é titular U..., com o NIF ...

- *Quota de € 100,00, de que é titular V..., com o NIF ...*
- *Após o falecimento de S..., a respetiva quota foi distribuída pelo cônjuge (N..., NIF...), e pelos descendentes em linha reta, entre os quais figuram os restantes sócios da J... [...]*
- *Na presente data a gerência é exercida pelos sócios B... e W...;*
- *A morada da sede é coincidente com a morada fiscal da sócia N...- RUA ... CRUZ QUEBRADA-DAFUNDO;*
- *Na consulta à Declaração Anual – Informação Empresarial Simplificada (IES) dos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, é dado verificar que está declarada a inexistência de funcionários em 2020, 2021 e 2023, e a existência de 4 funcionários em 2022. No período em análise não foram apresentadas quaisquer DMR's, e nas declarações mod. 10 apresentadas em 2022 e 2023 apenas constam rendimentos da categoria B pagos a DD..., NIF..., com o CAE principal de “ALOJAMENTO MOBILADO PARA TURISTAS” (CAE 55201). De notar, que estes valores respeitam a estadias no lodge Villa 100, sempre em período estival (no caso, julho e agosto);*
- *Declarou o início da atividade em 15-07-2020, e está registada, desde o seu início, para o exercício da atividade de “OUT. ACTIVIDADES SERVIÇOS APOIO PRESTADOS ÀS EMPRESAS, N.E.”, à qual corresponde o CAE 82990;*
- *Em sede de IRC está enquadrada no regime simplificado de tributação do lucro tributável, por opção desde o ano em que iniciou a atividade;*
- *Não tem registados em seu nome quaisquer bens imóveis, contratos de arrendamento ou viaturas;*
- *Da análise à informação constante no E-fatura, relativa às faturas emitidas e comunicadas pela J... em 2020, 2021, 2022 e 2023, é dado verificar que os valores por si faturados têm como únicos clientes/adquirentes a A... e a R...;*

Quadro 11 – Faturação comunicada no E-fatura, por ano/adquirente*

Nome		2020	2021	2022	2023	Total	%
A...		18 000,00	103 500,00	150 300,00	83 442,50	355 242,50	53,48%
R...	LDA	59 981,76	96 274,33	48 997,35	103 744,51	308 997,95	46,52%
TOTAL		77 981,76	199 774,33	199 297,35	187 187,01	664 240,45	100,00%
TOTAL DO E-FATURA		77 981,76	199 774,33	199 297,35	187 187,01	664 240,45	

* Os valores indicados não incluem IVA

- Relativamente aos bens e serviços adquiridos pela J... no período em análise, e tendo também como fonte de informação o portal E-fatura, constata-se que, tal como sucede com a I..., a quase totalidade dos mesmos respeita a despesas que se afiguram ser de carácter pessoal dos seus sócios pois, pela respetiva tipologia, por um lado, e pela natureza da atividade deste operador económico, por outro, não indiciam terem sido incorridas/suportadas para a realização de rendimentos sujeitos a imposto; enquadram-se nesta situação as despesas em cafés, pastelarias, restaurantes, lojas de brinquedos, lojas de vestuário, ginásios, hotéis, ourivesarias, salões de cabeleireiro, entre outros;

- São meramente residuais os bens/serviços que poderiam estar relacionados com a alegada fonte produtora (é o caso dos serviços de contabilidade, os quais são inerentes à própria existência de uma empresa, ainda que inativa, por imposição legal), e não se vislumbra o recurso à subcontratação para o exercício da sua atividade, nem através da comunicação de faturas no portal E-fatura, nem na aplicação Recibos Verdes Eletrónicos (fatura/recibo);

- A fim de se ter uma perceção da proporção de despesas, no período em análise, que se afiguram não serem gastos incorridos para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, face aos valores dos “rendimentos” declarados, apresenta-se o valor das mesmas no quadro abaixo:

Valores das despesas												
2020			2021			2022			2023			Valor total
Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	
41 918,46	4 767,68	37 149,66	68 582,83	9 791,53	58 789,24	114 069,83	16 534,08	97 457,34	85 790,89	10 877,04	74 913,84	310 362,01

- Os sócios, U... (NIF ...), B... (NIF ...), V...(NIF 2...) e W... (NIF...), são todos descendentes de S..., sócio da A..., falecido em 15-05-2023. Como herdeiros, deste último, são a partir daquele momento, também sócias(os) da A... . São gerentes B... e W... e, conforme anteriormente

referido, B... é, também, gerente da A..., a partir de 15-05-2023 e, ainda, em representação da A..., desde 04-01-2021, um dos três administradores do ...-ACE.

IV.2.1.3. K... LDA

Através da consulta à certidão permanente, às aplicações informáticas da AT e ao portal E-fatura verificou-se o seguinte:

- *A sociedade K... LDA (doravante designada de K...), NIF..., é uma entidade residente que exerce a título principal atividade industrial, comercial ou agrícola;*
- *Foi constituída em **14-07-2022** sob a natureza jurídica de sociedade por quotas, tendo por objeto a prestação de serviços de apoio às empresas, nomeadamente, serviços de apoio à gestão executiva, apoio à gestão estratégica, apoio à gestão comercial, apoio à gestão administrativa, financeira e operacional;*
- *Tem um capital social de € 1000,00, composto por 2 quotas, distribuídas da seguinte forma:*
 - *Quota de € 700,00, de que é titular W..., com o NIF ...*
 - *Quota de € 300,00, de que é titular EE..., com o NIF ... (cônjuge do primeiro)*
- *A gerência é exercida pelo sócio W...;*
- *A morada da sede é coincidente com a morada fiscal dos sócios -...- ... ESTORIL;*
- *Declarou o início da atividade em **01-08-2022**, e está registada, desde o seu início, para o exercício da atividade de “OUT. ACTIVIDADES SERVIÇOS APOIO PRESTADOS ÀS EMPRESAS, N.E.”, à qual corresponde o CAE 82990;*
- *Em sede de IRC está enquadrada no regime simplificado de tributação do lucro tributável, por opção desde o ano em que iniciou a atividade;*
- *Não tem registados em seu nome quaisquer imóveis, viaturas ou contratos de arrendamento;*
- *Da análise à informação constante no E-fatura, relativa às faturas emitidas e comunicadas pela K... em 2022 e 2023, é dado verificar que os valores por si faturados sofreram um acréscimo de 137,38% entre 2022 e 2023 (ano em que faturou à A...), passando de € 82 500,00*

para € 195 838,34, enquanto que os gastos incorridos no mesmo período temporal sofreram um acréscimo de 323,91%, daqui retirando-se que o aumento dos gastos é muito superior ao aumento dos rendimentos. Porém, tais gastos respeitam a despesas que, na sua quase totalidade, se afiguram ser de carácter pessoal dos seus sócios pois, pela respetiva tipologia, por um lado, e pela natureza da atividade deste operador económico, por outro, não indiciam terem sido incorridas/suportadas para a realização de rendimentos sujeitos a imposto; enquadram-se nesta situação as despesas em cafés, bares, restaurantes, hotéis, turismo em espaço rural, espetáculos, ginásio, cabeleireiros, entre outros;

- Assim, são meramente residuais os bens/serviços que poderiam estar relacionados com a alegada fonte produtora, e não se vislumbra o recurso à subcontratação para o exercício da sua atividade, nem através da comunicação de faturas no portal E-fatura, nem na aplicação Recibos Verdes Eletrónicos (fatura/recibo);

- A fim de se ter uma perceção da proporção de despesas, no período em análise, que se afiguram não serem gastos incorridos para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, face aos valores dos “rendimentos” declarados, apresenta-se o valor das mesmas no quadro abaixo:

Valores das despesas		
2023		
Valor Total	IVA	BT
41 840,32	6 590,80	35 249,52

- O sócio gerente. W... (NIF...), é descendente e herdeiro de S..., sócio-gerente da A..., falecido em 15-05-2023.

IV.2.1.4. L... UNIPessoal LDA

Através da consulta à certidão permanente, às aplicações informáticas da AT e ao portal E-fatura verificou-se o seguinte:

- A sociedade L...UNIPessoal LDA (doravante designada de L...), NIF ..., é uma entidade residente que exerce a título principal atividade industrial, comercial ou agrícola;

-
- Foi constituída em **26-09-2014** sob a natureza jurídica de sociedade por quotas, tendo por objeto a prestação de serviços de gestão doméstica e administrativa e apoio a proprietário com Imóveis em Portugal;
 - Tem um capital social de € 250,00, composto por 1 quota, de que é titular V..., NIF..., a qual é também a sua única gerente e funcionária. Na qualidade de trabalhadora da L... auferiu anualmente um vencimento bruto de € 993,17, em 2022, e de € 5.771,43, em 2023, que corresponde, em cada um dos anos, a um valor inferior ao valor anual do salário mínimo nacional;
 - A morada da sede é coincidente com a morada fiscal da sócia - RUA ... ALCABIDECHE;
 - Declarou o início da atividade em **07-10-2014**, e está registada, desde o seu início, para o exercício da atividade de “OUT. ACTIVIDADES SERVIÇOS APOIO PRESTADOS ÀS EMPRESAS, N.E.”, à qual corresponde o CAE 82990;
 - Em sede de IRC está enquadrada no regime simplificado de tributação do lucro tributável, por opção desde o ano em que iniciou a atividade;
 - Não tem registados em seu nome quaisquer imóveis ou contratos de arrendamento;
 - Quanto ao património automóvel, é proprietário da viatura com a matrícula ..., adquirida em dezembro de 2023;
 - Da análise à informação constante no E-fatura, relativa às faturas emitidas e comunicadas pela sociedade L... em 2021, 2022 e 2023, é dado verificar que os valores por si faturados sofreram um acréscimo de 152,33% entre 2021 e 2022 (recorde-se que em 2022 esta sociedade começou a faturar à A...), passando de € 16 625,00 para € 41 950,00, ao contrário dos gastos incorridos no mesmo período temporal, que sofreram uma ligeira redução, passando de € 30 671,32 para € 29 013,82. Entre 2022 e 2023 o cenário alterou-se pois os gastos suportados sofreram um aumento de 29,50%, passando de € 29 013,82 para € 37 573,47, não obstante o acréscimo dos rendimentos ser pouco significativo (6,44%). A evolução dos gastos não acompanha pois a evolução dos rendimentos, sendo que tais gastos respeitam a despesas que, na sua quase totalidade, se afiguram ser de carácter pessoal da sua sócia pois, pela respetiva tipologia, por um lado, e pela natureza da atividade deste operador económico, por outro, não

indicam terem sido incorridas/suportadas para a realização de rendimentos sujeitos a imposto; enquadram-se nesta situação as despesas em cafés, pastelarias, restaurantes, agências de viagem, farmácias, institutos de beleza, salões de cabeleireiro, veterinários, babysitter, alojamento local, entre outros;

- Assim, são meramente residuais os bens/serviços que poderiam estar relacionados com a alegada fonte produtora (é o caso dos serviços de contabilidade, os quais, no entanto, são inerentes à própria existência de uma empresa, ainda que inativa, por imposição legal);

- A fim de se ter uma perceção da proporção de despesas, no período em análise, que se afiguram não serem gastos incorridos para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, face aos valores dos “rendimentos” declarados, apresenta-se o valor das mesmas no quadro abaixo:

Valores das despesas						
2022			2023			Valor total
Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	
34 286,74	5 272,92	29 013,82	44 118,03	6 544,56	37 573,47	78 404,77

- A única sócia, gerente e funcionária, V... (NIF...), é descendente e herdeira de S..., sócio-gerente da A..., falecido em 15-05-2023.

IV.2.1.5. M... UNIPessoal LDA

Através da consulta à certidão permanente, às aplicações informáticas da AT e ao portal E-fatura verificou-se o seguinte:

- A sociedade M... UNIPessoal LDA (doravante designada de M...), NIF ..., é uma entidade residente que exerce a título principal atividade industrial, comercial ou agrícola;

*- Foi constituída em **13-07-2022** sob a natureza jurídica de sociedade por quotas, tendo por objeto a prestação de serviços de apoio à gestão de empresas, nomeadamente serviços de gestão executiva, operacional, administrativa e comercial, consultoria, planeamento e direção operacional a empresas e organismos;*

- Tem um capital social de € 500,00, composto por 1 quota, de que é titular M..., NIF..., a qual é também a sua única gerente; na consulta à Declaração Anual – Informação Empresarial Simplificada (IES) dos anos de 2022 e 2023 verifica-se que não está declarada a existência de qualquer funcionário; não foram apresentadas quaisquer DMR's;
- A morada da sede é coincidente com a morada fiscal da sócia - RUA ... ESTORIL;
- Declarou o início da atividade em **18-07-2022**, e está registada, desde o seu início, para o exercício da atividade principal de “OUT. ACTIVIDADES SERVIÇOS APOIO PRESTADOS ÀS EMPRESAS, N.E.”, à qual corresponde o CAE 82990, e as atividades secundárias de “ACTIVIDADES DE RELAÇÕES PÚBLICAS E COMUNICAÇÃO”, CAE 070210, e “OUTRAS ACTIVIDADES CONSULTORIA PARA OS NEGÓCIOS E A GESTÃO”, CAE 070220;
- Em sede de IRC está enquadrada no regime simplificado de tributação do lucro tributável, por opção desde o ano em que iniciou a atividade;
- Não tem registados em seu nome quaisquer imóveis, veículos ou contratos de arrendamento;
- Da análise à informação constante no portal E-fatura, relativa às faturas emitidas e comunicadas pela sociedade M... em 2022 (quando começou a faturar à A...) e 2023, é dado verificar que os valores por si faturados sofreram um incremento de 115,55%, passando de € 53 019,74 para € 114 283,33. Os gastos incorridos no mesmo período temporal sofreram um decréscimo significativo, passando de € 62 411,63 para € 48 794,57, mas tal deve-se ao facto de nos gastos de 2022 se encontrar incluída a aquisição de serviços de construção civil no montante total de € 32 675,86 (= 4 280,008 + 28 395,869), que se depreende terem sido realizados no local da respetiva sede, o qual é coincidente com o domicílio fiscal da sócia. Expurgando este montante, tem-se um acréscimo dos gastos suportados, os quais respeitam a despesas que, na sua quase totalidade, se afiguram ser de carácter pessoal da sua sócia pois, pela respetiva tipologia, por um lado, e pela natureza da atividade deste operador económico, por outro, não indiciam terem sido incorridas/suportadas para a realização de rendimentos sujeitos a imposto; enquadram-se nesta situação as despesas em restaurantes, alojamento local, vestuário, ginásio, entre outros;

- Assim, são meramente residuais os bens/serviços que poderiam estar relacionados com a alegada fonte produtora e não se vislumbra o recurso à subcontratação para o exercício da sua atividade, nem através da comunicação de faturas no portal E-fatura, nem na aplicação Recibos Verdes Eletrónicos (fatura/recibo);

- A fim de se ter uma perceção da proporção de despesas, no período em análise, que se afiguram não serem gastos incorridos para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, face aos valores dos “rendimentos” declarados, apresenta-se o valor das mesmas no quadro abaixo:

Valores das despesas						
2022			2023			Valor total
Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	
66 445,72	4 034,09	62 411,63	58 347,91	9 553,34	48 794,57	92 431,45

- A única sócia e gerente, FF... (NIF...), é mãe dos descendentes em linha reta de 2º grau (netos), e também herdeiros de S..., sócio-gerente da A..., falecido em 15-05-2023.

IV.2.1.6. N...

Através da consulta às aplicações informáticas da AT e ao portal E-fatura verificou-se o seguinte:

- N... (doravante designada de N...), NIF ..., é residente em Portugal e exerce a título principal atividade industrial, comercial ou agrícola;

- Declarou o início da atividade em **20-05-1998**, e está registada, desde 18-07-2011, para o exercício da atividade principal de “COMMISSIONISTAS”, à qual corresponde o CAE 1319, e desde 30-08-2023 para o exercício da atividade secundária de “OUTROS PRESTADORES DE SERVICOS”, CAE 1519;

- Em sede de IRS está enquadrada no regime simplificado de tributação desde 01-01-2015;

- Não tem registados em seu nome quaisquer imóveis ou contratos de arrendamento;

- N... (NIF ...), é viúva de S..., sócio-gerente da A..., falecido em 15-05-2023, e começou a

faturar para a A... após o óbito do cônjuge.

IV.2.1.7. O... LDA

Através da consulta à certidão permanente, às aplicações informáticas da AT e ao portal E-fatura verificou-se o seguinte:

- A sociedade O... LDA (doravante designada de O...), NIF..., é uma entidade residente que exerce a título principal atividade industrial, comercial ou agrícola;*
- Foi constituída em **12-03-2020** sob a natureza jurídica de sociedade por quotas, tendo por objeto a prestação de serviços de apoio à gestão de empresas, nomeadamente serviços de gestão executiva, operacional, administrativa e comercial, a elaboração de pesquisas e estudos de mercado, a organização, promoção e gestão de eventos, a compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para os referidos fins, bem como a reabilitação e recuperação de edifícios;*
- Tem um capital social de € 500,00, composto por 2 quotas, que se encontram distribuídas da seguinte forma:*
 - Quota de € 250,00, de que é titular AA..., com o NIF ...*
 - Quota de € 250,00, de que é titular Z..., com o NIF ...*
- A gerência é exercida pela sócia AA..., e, nas DMR's apresentadas, Z... consta como única funcionária. Esta funcionária auferia anualmente um vencimento bruto de € 15 000,00, em 2021, e de € 18 000,00, em 2022 e 2023;*
- A morada da sede é coincidente com a morada fiscal da sócia AA..., e do sócio da A..., T...-RUA ...;*
- Declarou o início da atividade em **13-05-2020**, e está registada, desde o seu início, para o exercício da atividade de “OUT. ACTIVIDADES SERVIÇOS APOIO PRESTADOS ÀS EMPRESAS, N.E.”, à qual corresponde o CAE 82990;*
- Em sede de IRC está enquadrada no regime simplificado de tributação do lucro tributável,*

por opção desde o ano em que iniciou a atividade;

- No que respeita à propriedade de bens imóveis, na base de dados da AT consta como coproprietário (conjuntamente com I... e Q... UNIPessoal LDA), na proporção de 1/3, do lote de terreno para construção urbana (artigo..., da freguesia...), sito em ..., adquirido em 26-04-2024, pelo valor total de €120.000,00, bem como de um imóvel destinado a habitação, adquirido em 2021, por € 110.000,00 (artigo..., da freguesia ...), sito na Rua..., n.º..., Moita;
- Quanto ao património automóvel, é proprietário da viatura ..., adquirida em maio de 2023;
- Da análise à informação constante no E-fatura, relativa às faturas emitidas e comunicadas pela O... em 2020, 2021, 2022 e 2023, é dado verificar que a quase totalidade dos valores por si faturados (99,47%) têm como adquirentes a A... e a R...;

Quadro 12 – Faturação comunicada no E-fatura, por ano/adquirente*

Nome	2020	2021	2022	2023	Total	%
A...	27 500,00	128 000,00	155 000,00	60 500,00	371 000,00	56,50%
R...	67 568,16	67 997,86	9 457,19	137 078,97	282 102,18	42,96%
TOTAL	95 068,16	195 997,86	164 457,19	197 578,97	653 102,18	99,47%
TOTAL DO E-FATURA	95 068,16	195 997,86	164 457,19	201 088,34	656 611,55	

* os valores indicados não incluem IVA

- Relativamente aos bens e serviços adquiridos pela O... no período em análise, e tendo também como fonte de informação o portal E-fatura, constata-se que, tal como sucede com os anteriores prestadores de serviços, a quase totalidade dos mesmos respeita a despesas que se afiguram ser de carácter pessoal das suas sócias pois, pela respetiva tipologia, por um lado, e pela natureza da atividade deste operador económico, por outro, não indiciam terem sido incorridas/suportadas para a realização de rendimentos sujeitos a imposto. Enquadram-se nesta situação as despesas em cafés, pastelarias, bares, restaurantes, hotéis, salões de cabeleireiro, institutos de beleza, perfumarias, lojas de vestuário, veterinários, teleférico da Madeira, de serviços de advocacia entre outros. Também na aplicação Recibos Verdes Eletrónicos (fatura/recibo) constata-se a existência da emissão de recibos referentes a despesas desta natureza, como sejam a aquisição de serviços de explicação de inglês e de “depilação completa”/”aplicação de unhas de gel”;

- São meramente residuais os bens/serviços que poderiam estar relacionados com a alegada fonte produtora (é o caso dos serviços de contabilidade, os quais são inerentes à própria existência de uma empresa, ainda que inativa, por imposição legal), e não se vislumbra o recurso à subcontratação para o exercício da sua atividade, nem através da comunicação de faturas no portal E-fatura, nem na aplicação Recibos Verdes Eletrónicos (fatura/recibo);
- A fim de se ter uma perceção da proporção de despesas, no período em análise, que se afiguram não serem gastos incorridos para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, face aos valores dos “rendimentos” declarados, apresenta-se o valor das mesmas no quadro abaixo:

Valores das despesas												
2020			2021			2022			2023			Valor total
Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	
47 853,63	7 720,73	40 125,84	187 616,10	11 966,96	175 633,68	131 183,07	9 640,76	121 527,85	176 643,84	17 417,71	159 030,43	543 296,64

- As sócias AA... (NIF...) e Z... (NIF ...), são, ambas, descendentes de T..., sócio-gerente da A... .

IV.2.1.8. P... LDA

Através da consulta à certidão permanente, às aplicações informáticas da AT e ao portal E-fatura verificou-se o seguinte:

- A sociedade P... LDA (doravante designada de P...), NIF ..., é uma entidade residente que exerce a título principal atividade industrial, comercial ou agrícola;
- Foi constituída em **15-11-2021** sob a natureza jurídica de sociedade por quotas, tendo por objeto a prestação de serviços de apoio à gestão de empresas, nomeadamente serviços de gestão executiva, operacional, administrativa e comercial, a elaboração de pesquisas e estudos de mercado, a organização, promoção e gestão de eventos, a compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para os referidos fins, bem como a reabilitação e recuperação de edifícios;
- Tem um capital social de € 500,00, composto por 2 quotas, que se encontram distribuídas da seguinte forma:

- *Quota de € 250,00, de que é titular AA..., com o NIF ...*
 - *Quota de € 250,00, de que é titular Z..., com o NIF ...*
- A gerência é exercida por ambas as sócias, e na consulta à Declaração Anual – Informação Empresarial Simplificada (IES) dos anos de 2021 e 2022, verifica-se que está declarada a existência de 1 funcionário não remunerado, que se afigura ser uma das sócias e gerentes. Porém, não foi possível saber qual, uma vez que, por ser não remunerada, não foram, conseqüentemente, apresentadas quaisquer DMR's. Em 2023 está declarada a inexistência de funcionários;*
- A morada da sede corresponde à morada fiscal da sócia AA..., e do sócio da A..., T...- ...;*
- Declarou o início da atividade em **01-11-2021**, e está registada, desde o seu início, para o exercício da atividade de “OUT. ACTIVIDADES SERVIÇOS APOIO PRESTADOS ÀS EMPRESAS, N.E.”, à qual corresponde o CAE 82990;*
- Em sede de IRC está enquadrada no regime simplificado de tributação do lucro tributável, por opção desde o ano em que iniciou a atividade;*
- O seu património imobiliário é constituído por um prédio rústico (artigo ..., da freguesia...) e por um prédio urbano (artigo..., da freguesia ...), este último afeto a habitação, ambos adquiridos em 2023 pelo valor global de € 150 000,00, sitos no ...-Moita, e ainda por um prédio urbano (artigo ..., da freguesia ...), afeto a comércio, adquirido em 2024 pelo valor global de € 60 000,00, sito no ...-Moita; este último imóvel foi adquirido em copropriedade com G..., sócio-gerente da sociedade Q... UNIPessoal LDA, NIF ...;*
- Não tem registados em seu nome quaisquer contratos de arrendamento ou viaturas;*
- Da análise à informação constante no E-fatura, relativa às faturas emitidas e comunicadas pela P... em 2021, 2022 e 2023, é dado verificar que uma parcela significativa dos valores por si faturados (96,84%) têm como cliente/adquirente a A... e a R...;*

Quadro 13 – Faturação comunicada no E-fatura, por ano/adquirente*

Nome	2021	2022	2023	Total	%
A...	44 500,00 ¹	81 717,40	126 565,07	252 782,47	67,36%
R...	26 136,02	35 506,79	48 981,34	110 624,15	29,48%
TOTAL	70 636,02	117 224,19	175 546,41	363 406,62	96,84%
TOTAL DO E-FATURA	70 636,02	122 024,69	182 590,58	375 251,29	

* os valores indicados não incluem IVA

¹ neste valor está incluída a fatura n.º 1 de 2021, no montante de € 3 000,00 de BT, que não está comunicada no E-fatura

- Existe divergência entre o valor total da faturação à A..., constante do quadro 13 (€ 252 782,47), e as faturas registadas na conta 22111516633872 (€ 252 782,47), daí resultando uma diferença de € 3 000,00; esta diferença deve-se à contabilização em 2022 de uma fatura em duplicado (FT 19, de 02-11-2022);

- Relativamente aos bens e serviços adquiridos pela P... no período em análise, e tendo também como fonte de informação o portal E-fatura, constata-se que, tal como sucede com os anteriores prestadores de serviços, a quase totalidade dos mesmos respeita a despesas que se afiguram ser de carácter pessoal das suas sócias pois, pela respetiva tipologia, por um lado, e pela natureza da atividade deste operador económico, por

outro, não indiciam terem sido incorridas/suportadas para a realização de rendimentos sujeitos a imposto. Enquadram-se nesta situação as despesas em cafés, pastelarias, restaurantes, salões de cabeleireiro, entradas em parques temáticos, peixarias, serviços de construção civil, entre outros;

- São meramente residuais os bens/serviços que poderiam estar relacionados com a alegada fonte produtora (é o caso dos serviços de contabilidade, os quais são inerentes à própria existência de uma empresa, ainda que inativa, por imposição legal), e não se vislumbra o recurso à subcontratação para o exercício da sua atividade, nem através da comunicação de faturas no portal E-fatura, nem na aplicação Recibos Verdes Eletrónicos (fatura/recibo);

- A fim de se ter uma perceção da proporção de despesas, no período em análise, que se afiguram não serem gastos incorridos para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, face aos valores dos “rendimentos” declarados, apresenta-se o valor das mesmas no quadro abaixo:

Valores das despesas									
2021			2022			2023			Valor total
Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	
7 955,85	1 349,44	6 606,41	48 686,65	7 293,05	41 345,74	201 149,44	5 722,55	195 358,41	257 791,94

- As sócias AA... (NIF ...) e Z... (NIF ...), são, ambas, descendentes de T..., sócio-gerente da A... .

IV.2.1.9. Q... UNIPessoal LDA

Através da consulta à certidão permanente, às aplicações informáticas da AT e ao portal E-fatura verificou-se o seguinte:

- A sociedade Q... UNIPessoal LDA (doravante designada de Q...), NIF..., é uma entidade residente que exerce a título principal atividade industrial, comercial ou agrícola;
- Foi constituída em **30-09-2021** sob a natureza jurídica de sociedade por quotas, tendo por objeto a prestação de serviços de apoio à gestão de empresas, nomeadamente serviços de gestão executiva, operacional, administrativa e comercial, a elaboração de pesquisas e estudos de mercado, a organização, promoção e gestão de eventos, a compra e venda de imóveis, a reabilitação e recuperação de edifícios, alojamento mobilado para turistas de curta duração, bem como arrendamento de bens imobiliários;
- Tem um capital social de € 2 500,00, composto por 1 quota, de que é titular G..., NIF..., o qual é também o seu único gerente e funcionário (não remunerado);
- A morada da sede é coincidente com a morada fiscal do sócio G...- RUA ... AZEITÃO;
- Declarou o início da atividade em **28-10-2021**, e está registada, desde o seu início, para o exercício da atividade de “OUTRAS ACTIVIDADES CONSULTORIA PARA OS NEGÓCIOS E A GESTÃO”, à qual corresponde o CAE 70220;
- Em sede de IRC está enquadrada no regime simplificado de tributação do lucro tributável, por opção desde o ano em que iniciou a atividade;
- No que respeita à propriedade de bens imóveis, na base de dados da AT consta como

coproprietário (conjuntamente com I... e O...), na proporção de 1/3, do lote de terreno para construção urbana (artigo ..., da freguesia ...), sito em ..., adquirido em 26-04-2024, pelo valor total de €120.000,00, e ainda de um imóvel, afeto a comércio, sito no ...- Moita, adquirido em 2024, em copropriedade com a P...;

- Não tem registados em seu nome quaisquer contratos de arrendamento nem veículos;

- Da análise à informação constante no E-fatura, relativa às faturas emitidas e comunicadas pela Q... em 2021, 2022 e 2023, é dado verificar que uma parcela significativa dos valores por si faturados (68,64%) têm como adquirente a A... . Refira-se que em 2021, a Q... emitiu uma fatura, no valor de € 30 000,00 (s/ IVA), à sociedade GG... LDA, NIF ..., a qual tem como sócio-gerente G..., e como sócio T... (sócio-gerente da A...);

Quadro 14 – Faturação comunicada no E-fatura, por ano/adquirente*

Nome	2021	2022	2023	Total	%
A...	31 000,00	32 000,00	50 105,07	113 105,07	68,64%
TOTAL DO E-FATURA	70 677,01	32 000,00	62 105,07	164 782,08	

* os valores indicados não incluem IVA

* neste valor estão incluídas as faturas n.º 5 e 6, no montante de € 7 000,00 + IVA, que não estão comunicadas no E-fatura

- Relativamente aos bens e serviços adquiridos pela Q... no período em análise, e tendo também como fonte de informação o portal E-fatura, constata-se que a quase totalidade dos mesmos respeita a despesas que se afiguram ser de carácter pessoal do seu sócio pois, pela respetiva tipologia, por um lado, e pela natureza da atividade deste operador económico, por outro, não indiciam terem sido incorridas/suportadas para a realização de rendimentos sujeitos a imposto. Enquadram-se nesta situação as despesas em restaurantes, lojas de vestuário, ourivesarias, entre outros;

- São meramente residuais os bens/serviços que poderiam estar relacionados com a alegada fonte produtora (é o caso dos serviços de contabilidade, os quais são inerentes à própria existência de uma sociedade, ainda que inativa, por imposição legal), e não se vislumbra o recurso à subcontratação para o exercício da sua atividade, nem através da comunicação de faturas no portal E-fatura, nem na aplicação Recibos Verdes Eletrónicos (fatura/recibo);

- A fim de se ter uma perceção da proporção de despesas, no período em análise, que se afiguram não serem gastos incorridos para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, face aos valores dos “rendimentos” declarados, apresenta-se o valor das mesmas no quadro abaixo:

Valores das despesas									
2021			2022			2023			Valor total
Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	Valor Total	IVA	BT	
1 786,32	239,28	1 546,40	23 891,28	4 130,98	19 758,62	32 071,36	5 234,95	26 833,47	57 748,96

- O único, sócio e gerente G... (NIF...) é, também, trabalhador dependente da A..., e sócio da GG..., juntamente com T... (sócio-gerente da A...).”

27. Na sequência dos mencionados procedimentos inspetivos e da emissão dos correspondentes RIT, após notificação da Requerente para exercício do direito de audição, foram emitidos pela AT os seguintes atos tributários de liquidação adicional de IRC e de Retenções na Fonte de IRS, bem como dos juros compensatórios inerentes, reportados aos anos de 2020 a 2023, conforme resulta ilustrado nas tabelas seguintes (atos tributários e demonstrações de acerto de contas constantes do Documento n.º1):

Demonstração de liquidação de IRC e Acerto de Contas (inclui juros compensatórios)

Período	N.º Acerto de Contas	Data Acerto de Contas	N.º Liquidação	Data da Liquidação	Valor a pagar	Data Limite pagamento
2020	2024 ...	04/12/2024	2024 ...	03/12/2024	€14 041,33	21/01/2025
2021	2024 ...	19/12/2024	2024 ...	17/12/2024	€68 503,52	05/02/2025
2022	2024 ...	19/12/2024	2024 ...	19/12/2024	€113 917,56	12/02/2025
2023	2025 ...	27/01/2025	2025 ...	23/01/2025	€100 238,68	17/03/2025

Total: €296.701,09

Demonstração de liquidação de retenções na fonte de IRS e Acerto de Contas (inclui juros compensatórios)

Período	N.º da Liquidação	Data da Liquidação	Valor a pagar	Data Limite pagamento
2020	2024...	03/12/2024	€26 790,55	20/01/2025
2021	2024...	13/12/2024	€113 851,45	30/01/2025
2022	2024...	13/12/2024	€190 939,58	30/01/2025
2023	2024...	13/12/2024	€181 071,85	30/01/2025

Total: €512.653,43

28. O imposto (IRC e IRS por retenção na fonte) e juros compensatórios inerentes encontram-se segregados nos termos da tabela seguinte (cf. Documento n.º 1):

	MATÉRIA COLETÁVEL	IMPOSTO - IRC	JUROS	TOTAL LIQUIDADO
IRC - 2020	€55.790,20	€12.385,42	€1.655,91	€14.041,33
IRC - 2021	€280.900,00	€62.359,80	€6.143,72	€68.503,52
IRC - 2022	€483.417,40	€107.318,66	€6.598,90	€113.917,56
IRC - 2023	€445.237,64	€98.842,75	€1.395,93	€100.238,68
TOTAL	€1.265.345,24	€280.906,63	€15.794,46	€296.701,09

	RETENÇÃO NA FONTE - IRS	JUROS	TOTAL LIQUIDADO
IRS RF - 2020	€23.127,59	€3.662,96	€26.790,55
IRS RF - 2021	€100.383,94	€13.467,51	€113.851,45
IRS RF - 2022	€175.848,25	€15.091,33	€190.939,58
IRS RF - 2023	€171.764,32	€9.307,53	€181.071,85
TOTAL	€471.124,10	€41.529,33	€512.653,43

29. A retenção na fonte respeitante a operações dissimuladas de adiantamento por conta de lucros cifra-se em €441.650,50, sendo a relativa a lançamentos em contas-correntes dos sócios, de €29.473,62 - cf. RIT e Documento n.º 1. Esta última foi aceite pela Requerente.

30. A primeira data-limite para pagamento destas liquidações é 20/01/2025 (liquidação de retenção na fonte de IRS n.º 2024 ... - cf. Documento n.º 1.

31. As correções em crise foram propostas:

- (a) Quanto ao IRC, ao abrigo do disposto nos artigos 23.º e 23.º-A do Código do IRC (gastos fiscalmente não aceites/dedutíveis);
- (a) Em relação ao IRS, com suporte nos artigos 6.º, n.º 4 e 5.º, n.º 1 e n.º 2, alínea h) do Código do IRS (adiantamento por conta de lucros aos sócios, enquadrados como rendimentos de capitais), sujeitos a retenção na fonte à taxa liberatória de 28% (v. ainda

os artigos 22.º, n.º 3, alínea b); 71.º, n.º 3, alínea c); 98.º, n.º 3; 101.º, n.º 2, alínea a) e 103.º, n.º 1, todos do Código do IRS).

32. A Requerente aceitou expressamente no artigo 19.º do pedido de pronúncia arbitral as seguintes correções:

- a) Correção à conta SNC 278006 – Eng S..., no montante de €48.936,03;
- b) Correção à conta SNC 278010 – T..., no montante de €64.781,48;
- c) Fatura 19, de 02/11/2022, de €3.000, emitida pela sociedade P..., por ter sido registada em duplicado;
- d) Gastos reconhecidos relativos a faturas emitidas pela Q... Unipessoal, Lda., no montante total de €113.105,08, referentes aos exercícios de 2021 a 2023 (sem efeitos ao nível dos gastos fiscalmente deduzidos, por terem sido aceites a título de gastos com o pessoal).

33. As correções à base de incidência das retenções na fonte que a Requerente refere ter aceite nas alíneas a) e b) do ponto antecedente perfazem o montante de €113.717,51. Contudo, as correções feitas a esse título pela AT são apenas no total de €105.262,94, as quais deram origem à liquidação de retenções na fonte de IRS de €29.473,62, correspondentes precisamente à aplicação da taxa de 28% (confronto do RIT com pedido de pronúncia arbitral).

34. Em 21 de abril de 2025, em discordância das referidas liquidações de IRC e de IRS por retenção na fonte, bem como dos juros compensatórios conexos, acima identificadas abrangendo os anos 2020 a 2023, com exceção daquelas aceites nos termos dos pontos 32 e 33 *supra*, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo – conforme registo no sistema de gestão processual do CAAD.

B. FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou que a Requerente não tivesse nos seus quadros funcionários com formação ou experiência nas áreas necessárias a quem fosse possível incumbir das funções

administrativas (artigos 67.º, 68.º, 70.º e 71.º do PPA) e que a criação do ACE tenha, por si só, impelido a Requerente a contratar novos serviços e recursos que até então não haviam sido necessários (artigos 64.º e 66.º do PPA).

De igual modo, não se provou que as entidades I... Unipessoal, Lda., J..., Lda., K..., Lda., L... Unipessoal, Lda., M... Unipessoal, Lda., O..., Lda. e P... Lda., bem como N..., tenham prestado serviços de natureza administrativa e de gestão em conexão com as operações da Requerente, *i.e.*, a relação de causalidade entre os gastos em apreço e a atividade desenvolvida pela Requerente.

Por banda da AT, não se provou a titularidade das quotas, nas percentagens específicas invocadas pela AT, na esfera dos herdeiros de S..., pois a herança continua indivisa. A quota de 50%, que aquele detinha na Requerente é detida pelos seus herdeiros *em comum e sem determinação de parte ou direito* (artigo 14.º da Resposta).

Não se provou ainda que as quantias pagas pelos serviços alegadamente adquiridos pela Requerente às entidades relacionadas acima enumeradas tenham sido colocadas à disposição, em primeira instância, dos sócios da Requerente.

C. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos elencados *supra* foram dados como provados, ou não-provados, com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo e na prova testemunhal.

Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigos. 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e), do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cf. artigos. 13.º

do CPPT, 99.º, da LGT, 90.º do CPTA e 5.º, n.º 2 e 411.º, do CPC), não tendo o Tribunal que se pronunciar sobre todas as alegações das Partes, mas apenas sobre as questões de facto necessárias para a decisão.

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

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cf. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Importa notar que os factos essenciais que constam da fundamentação do Relatório inspetivo estão comprovados por documentos, com exceção:

- (a) Da detenção individualizada de quotas, em percentagens específicas, por parte dos herdeiros de S..., dado que, como consta da certidão permanente do registo comercial da Requerente, a participação daquele (de 50%) no capital social desta continua a fazer parte da herança indivisa, sendo detida em comunhão;
- (b) Do pagamento e colocação à disposição dos sócios da Requerente das quantias referentes aos serviços faturados à Requerente pelas entidades relacionadas.

Com efeito, não se provou a colocação à disposição, em primeira instância, dos sócios da Requerente, das quantias pagas pelos serviços alegadamente adquiridos às entidades relacionadas acima enumeradas. Desde logo porque, até 15/05/2023, os sócios da Requerente eram T... e S... e estes não eram sócios das entidades prestadoras de serviços, com exceção da J..., Lda. na qual S... detinha uma quota minoritária, de 20% (€100,00).

Assim, os beneficiários diretos (“em primeira instância”) dos pagamentos dos serviços alegadamente prestados foram as entidades que os faturaram e, de forma mediata, os seus

sócios, os quais não eram sócios da Requerente. Desta forma, não se identifica uma relação societária ou evidência, mesmo que indiciária, que permita ilustrar a colocação de fundos à disposição dos sócios da Requerente –T... e S...– através do pagamento dos serviços faturados pelas mencionadas sociedades.

A partir de 15/05/2023, com o óbito de S..., a respetiva quota passou a ser detida pela herança, em comum e sem determinação de parte ou direito pelos herdeiros. Embora aqui se identifique um vínculo mais próximo entre os sócios de algumas das sociedades prestadoras de serviços (e do cônjuge sobrevivente), na qualidade de herdeiros, ainda assim, verifica-se que o sócio T... (em 50%) continua a não ter qualquer participação nessas sociedades prestadoras de serviços, e, quanto aos restantes, interpõe-se a herança, património autónomo, pelo que a ligação não é direta, além de que inexistem outros elementos que permitam constatar a alegada colocação direta à disposição destes das importâncias referentes ao pagamento das faturas de serviços prestados à Requerente.

Em relação à prova por declarações de parte e testemunhal carreada pela Requerente, interessa assinalar que as três pessoas que, de forma unânime, as diversas testemunhas identificaram como intervenientes no dia a dia das tarefas administrativas e operacionais da Requerente vis a vis a relação com o ACE – G... (funcionário chave da Requerente), AA... e Z...– não foram arroladas pela Requerente para explicarem as tarefas que realizavam e por conta de quem (ACE ou Requerente). Aliás, ciente dessa relevância, pois a mesma já resultava dos factos apurados no RIT, a Requerida arrolou G... que, porém, a poucos dias da realização da diligência de inquirição, informou os autos da sua não comparência. Dado o tema da prova, seriam estas as pessoas que estariam em condições ideais, pela sua relação direta e imediata com os factos, de realizar a prova pretendida pela Requerente, sendo revelador que esta não as tenha indicado (a nenhuma delas) como testemunhas.

As declarações do gerente B... (parte), apesar de extensas, não foram esclarecedoras quanto às questões específicas, como a natureza dos serviços efetivamente prestados pelas entidades relacionadas à Requerente e acerca das pessoas concretamente envolvidas nos mesmos, nomeadamente que tarefas administrativas as sociedades O..., Lda. e P..., Lda. realizaram, em que local e de que forma. De modo confuso, questionado sobre a intervenção de AA... e Z..., afirmou que não estavam no local e que levavam trabalho para casa. Também não

esclareceu as funções que desempenhava como gerente executivo da Requerente e a delimitação das funções deste cargo por contraposição aos serviços alegadamente prestados através da sua sociedade, de que é o único “colaborador”.

Acresce que as declarações prestadas pelo gerente da Requerente são contraditórias com o depoimento de E..., sócio-gerente de uma outra sociedade, parceira do ACE (a X..., Lda.), que afirmou que o ACE, com os seus colaboradores, assegura uma parte das funções administrativas, nomeadamente as guias, e, taxativamente, que as sociedades O..., Lda. e P..., Lda. não prestam serviços ao ACE. Identificou o funcionário da Requerente G..., como uma das pessoas que intervinham no dia a dia da operação.

Por outro lado, de acordo com o geólogo que presta serviços à Requerente e ao ACE, C..., o funcionário da Requerente G... foi quem passou a assumir a parte administrativa (antes era a filha do sócio, U...).

Em relação ao gerente da sociedade que assegura os serviços de contabilidade da Requerente, referiu os citados G..., AA... e Z... como pessoas relevantes de contacto no âmbito do dia a dia. Em relação a estas últimas respondeu não saber se trabalham por conta da Requerente ou do ACE.

Face a estes depoimentos, o Tribunal não formou a convicção de que tivessem sido prestados à Requerente os serviços administrativos e de gestão que esta relevou como gastos e que os mesmos fossem obrigatoriamente decorrentes da criação do ACE. Importa ter em conta que o ACE também foi dotado de meios humanos, como assinalado pela testemunha E..., sócio de uma das sociedades membros do ACE, que passaram a assegurar algumas funções, como a emissão de guias, e que, antes da criação do ACE, a própria Requerente já tinha de receber e pagar as faturas dos seus fornecedores e demais procedimentos administrativos envolvidos na operação de extração e comercialização dos recursos minerais. Por outro lado, ficou demonstrado que a Requerente tinha nos seus quadros um funcionário com formação, experiência e competência nas áreas operacional e administrativa, que todas as testemunhas mencionaram, o citado G... .

Sobre a análise económica dos serviços intragrupo adquiridos pela Requerente, a mesma não contém um estudo fundamentado das operações vinculadas da Requerente (análise

funcional - FAR: Funções, Ativos, Riscos) e limita-se a informações genéricas e afirmações conclusivas sem valia probatória.

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 validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

V. DO DIREITO

1. DA ADMISSIBILIDADE DA AMPLIAÇÃO DO PEDIDO

Em 6 de junho de 2025, a Requerente veio requerer ao Tribunal a ampliação do objeto do processo para incluir a restituição das quantias pagas em execução fiscal, acrescidas de juros indemnizatórios. O reembolso do imposto e a aferição dos juros indemnizatórios está na exclusiva e direta dependência dos atos tributários que constituem a sua causa, pelo que tal questão pode ser apreciada e dirimida no processo impugnatório que os têm por objeto.

Ora, a eventual procedência do processo arbitral sempre determinaria, *ope legis*, a restituição do imposto pago e o pagamento dos juros devidos porquanto, por um lado, o artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, dispõe expressamente que a decisão arbitral, quando julgue procedente a pretensão do sujeito passivo, tem os mesmos efeitos que a sentença dos tribunais tributários de anulação do ato tributário, obrigando a AT à reconstituição plena da situação, nos termos do artigo 100.º da LGT.

Acresce referir que o artigo 265.º, n.º 2, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT prevê e acolhe a ampliação do pedido se esta for o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo, como se constata na situação vertente, podendo ser requerida em qualquer altura até ao encerramento da discussão. Termos em que se conclui pela admissibilidade da ampliação do pedido.

2. SOBRE O VALOR DA CAUSA

Dispõe o artigo 306.º do Código de Processo Civil (“CPC”) que é ao Tribunal que cabe, em fase de sentença³, fixar o valor da causa, sem prejuízo do dever de indicação que impende sobre as partes. Este valor, quando sejam impugnados atos de liquidação, é o da importância cuja anulação se pretende, como regula o artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, para que remete o artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), ou seja, terá de reportar-se ao valor das liquidações de IRC, IRS por retenção na fonte e juros compensatórios dos anos 2020 a 2023 na parte impugnada.

A Requerida suscita o incidente do valor da causa e impugna o montante indicado pela Requerente, por não estar justificado e não ser possível quantificá-lo ao pormenor.

Vejamos. Na situação vertente, os atos tributários perfazem o valor total de €809.354,52, decomposto nos seguintes moldes:

RESUMO das liquidações	
IRC gastos não aceites	280 906,63
Juros compensatórios	15 794,46
Retenção na Fonte - IRS	471 124,10
Juros compensatórios	41 529,33
TOTAL	809 354,52

A Requerente indica como valor da causa uma importância menor, de €792.323,52, por aceitar três das correções subjacentes aos atos de liquidação (v. artigo 19.º do PPA).

Uma das correções aceites respeita às faturas emitidas pela Q... Unipessoal, Lda. e não tem impacto no imposto liquidado adicionalmente, pois foi aceite a respetiva dedução fiscal a título de gastos com o pessoal.

Outra, prende-se com o lançamento em duplicado em rubrica de gastos de uma fatura de € 3.000,00 (da P..., Lda.). Sendo uma correção à matéria coletável, terá de extrapolar-se de forma aproximada o montante de imposto (IRC) daí resultante. Por aplicação simplificada da taxa de IRC (21%) calcula-se o valor de imposto aceite pela Requerente em €630,00.

³ Quando não haja lugar a despacho saneador, como sucede *in casu*.

Por fim, a Requerente aceita as correções associadas ao lançamento nas contas dos sócios dos montantes de €48.936,03⁴ e €64.781,48⁵, no total de €113.717,51. De novo, estamos perante correções à base de incidência das retenções na fonte, à taxa de 28%. Só que, neste caso, as correções efetuadas pela AT cifraram-se em valor inferior, de € 105.262,94, e não no valor indicado pela Requerente. Da aplicação da taxa de 28% a € 105.262,94, resultou IRS liquidado na quantia de €29.473,62. Assim, o impacto desta correção deve ser considerado neste valor.

Por fim, terá de atender-se ao impacto dos juros compensatórios sobre o montante total de imposto (IRC e IRS) aceite pela Requerente de €30.103,62 (€630,00+€29.473,62). Não compete a este Tribunal computar efetuar o cálculo exato desses juros, tarefa privativa da AT (embora a Requerida afirme, sem fundamento, “*não ser possível quantificar ao pormenor*”). No entanto, para efeitos de fixação do valor da causa, mediante aplicação de uma regra proporcional simples, computa-se a importância dos juros compensatórios em €2.408,29.

Nestes termos, ao valor total das liquidações de € 809.354,52, deve retirar-se a parte aceite pela Requerente, no total estimado de imposto e juros de €32.511,91, pelo que o valor da causa – parametrizado pela utilidade económica do pedido, *i.e.*, pela importância que a Requerente pretende anular – deve ser fixado pela diferença de €776.842,61

À face do exposto, fixa-se o valor da causa no montante de €776.842,61. Esta alteração não suscita, contudo, a variação das custas processuais (taxa de arbitragem), uma vez que, apesar da redução do valor indicado (de €792.323,52 para €776.842,61), se mantém o enquadramento no mesmo escalão da Tabela de Custas da Arbitragem Tributária.

3. DAS (I)LEGALIDADE FORMAL E MATERIAL DAS LIQUIDAÇÕES IMPUGNADAS

É certo que, em conformidade com a legislação que regula os Agrupamentos Complementares de Empresas, as pessoas singulares ou coletivas e as sociedades podem agrupar-se, sem prejuízo da sua personalidade jurídica, a fim de melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas atividades. Mas a situação ora em análise consiste exatamente

⁴ SNC #278006 – Eng. S... .

⁵ SNC #278010 – T... .

em saber se as despesas em causa são reais e titulam necessidades reais e adequadas de forma a poderem ser aceites fiscalmente como gastos para efeitos de IRC nos termos do disposto no artigo 23.º do CIRC e ainda se, em caso afirmativo, os pagamentos das operações “fictícias” foram efetuados a título de adiantamento por conta de lucros⁶ (rendimentos de capitais), nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 4, do Código do IRS, com a consequente obrigação de retenção na fonte.

Vejamos, debruçando-nos primeiramente sobre a violação do dever de fundamentação.

3.1. DA VIOLAÇÃO DO DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO

Em matéria tributária, o dever de fundamentação dos atos decisórios de procedimentos tributários e dos atos tributários é concretizado no artigo 77.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

Determina o n.º 1 do artigo 77.º da LGT, que *«A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.»*

O n.º 2 do mesmo preceito legal refere que *«A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.»*

O dever de fundamentação dos atos administrativos é corolário do n.º 3 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), que prescreve: *«Os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos.»* Destarte, fundamentar um ato administrativo, *«consiste em indicar,*

⁶ Referimo-nos apenas àqueles impugnados nesta ação arbitral, lembrando que a Requerente aceitou a qualificação de rendimentos de capitais e retenções na fonte associadas ao lançamento, a seu favor, nas contas-correntes dos sócios.

concretamente, as razões de direito e de facto por que se tomou a decisão em determinado sentido.»⁷⁸ Porém, «as exigências de fundamentação do acto tributário não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que este foi proferido como seja a participação do interessado no procedimento e a extensão dessa participação – não tendo de reportar, por princípio, todos os factos considerados, todas as reflexões feitas ou todas as vicissitudes ocorridas durante essa deliberação.»⁹

Como referem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa «No que concerne à fundamentação, a CRP garante aos administrados o direito a fundamentação expressa e acessível de todos os actos administrativos (conceito em que se inserem os actos tributários, à face do preceituado no art. 120.º do CPA) que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos (art. 268.º, n.º 3) (...).¹⁰

Para ser atingido tal objetivo, a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do ato a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que o praticou, de forma a poder saber-se claramente as razões por que se decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente.

No mesmo sentido podem ver-se, entre muitos outros, os seguintes Acórdãos do STA: Acórdão de 21-06-2017 (Processo n.º 068/17): «A exigência legal e constitucional de fundamentação do acto tributário, decorrente dos art.s 268º da CRP, 77º da LGT e 125º do CPA, visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a Administração a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa. A fundamentação, ainda que feita por remissão, não pode deixar de ser clara e congruente e de enunciar as razões de facto e de direito que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto.

Acórdão de 07-06-2017 (Processo n.º 0723/15): « (...) No que concerne aos actos tributários de liquidação, o n.º 2 do art.º 77º da LGT estabelece os parâmetros mínimos de fundamentação.

⁷ Verificando-se uma diferença (por excesso) de €8.454,57 de base tributável entre o valor que a Requerente diz aceitar e aquele que foi efetivamente corrigido pela AT (menor).

⁸ Acórdão do STA de 06-02-1991 (Processo n.º 13085).

⁹ Acórdão do STA de 30-01-2013 (Processo n.º 0105/12).

¹⁰ *In Lei Geral Tributária, anotada e comentada*, 4.ª edição, 2012, Encontro de Escrita, pp. 675/676.

Estes actos podem conter uma fundamentação sumária, que, no entanto, não pode deixar de conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.»

Acórdão de 09-09-2015 (Processo n.º 01173/14): *«A AT tem o dever legal de fundamentar os actos de liquidação (cfr. art. 268.º da CRP, bem como os art.s 21.º do CPT, 125.º do CPA e 77.º da LGT). A fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma sucinta, não pode deixar de ser clara, congruente e de contemplar os aspetos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do ato.»*

Com efeito, de acordo com a jurisprudência do STA, “*um ato está devidamente fundamentado sempre que o administrado, colocado na sua posição de destinatário normal – o bonus pater familia de que fala o artigo 487.º, n.º 2 do Código Civil – fica esclarecido acerca das razões que o motivaram.*” (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo no processo n.º 016217 de 28-10-1998).

Ora é esta precisamente a situação que se constata no caso presente, decorrendo das próprias peças apresentadas pela Requerente que a matéria de facto e de direito em causa, pelo que é de concluir que não colhe o fundamento da violação do dever de fundamentação, tendo a Requerente conhecimento suficiente do itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela AT para a prática de tal ato.

Por outro lado, não estamos perante correções de IRC e de IRS por retenções na fonte efetuadas ao abrigo do Regime de Preços de Transferência disposto nos artigos 63.º do Código do IRC, pelo que não tem cabimento a invocação dos requisitos de fundamentação previstos no artigo 77.º, n.º 3, da LGT, nem o Tribunal tem de se pronunciar sobre tal questão. Apesar de o RIT fazer referência às relações especiais dos prestadores de serviços com a Requerente (artigo 63.º, n.º 4, alíneas c) e d), do Código do IRC), daqui não retira consequências jurídico-tributárias ao abrigo desse regime, limitando-se a apontar essas relações como indicativas de proximidade com a Requerente que, em conjunto com outros fatores, colige como manifestações do carácter fictício dos serviços adquiridos a essas entidades.

3.2. DOS GASTOS NÃO ACEITES FISCALMENTE, SUPOSTOS EM FATURAS QUE NÃO TITULAM OPERAÇÕES REAIS – ARTIGO 23.º DO CIRC

Vem a Requerente questionar por que motivo as correções foram propostas por aplicação dos artigos 23.º e 23.º-A do Código do IRC e não por aplicação do regime de preços de transferência e de regras anti abuso.

Importa desde logo salientar neste contexto que, independentemente da existência de relações especiais nos termos do disposto no artigo 63.º do CIRC, o que nos parece de evidenciar é a aplicabilidade do disposto no artigo 23.º do CIRC no tocante à relação existente entre os gastos e o exercício da atividade económica da Requerente.

Com efeito, o certo é que a questão central na situação em apreço se prende com a dedução de despesas e a sua aceitação como gastos para efeitos de IRC, sendo certo que, como a AT nota na sua Resposta, *“57.º. Não obstante a Requerente ter sido notificado para apresentar os contratos de prestação de serviços celebrados com cada uma dessas empresas, em cada um dos anos em análise, e justificar a necessidade e tais gastos, nos termos do artº 23º do CIRC, tal nunca se verificou.”*

Acresce que, quer das declarações de parte, quer do depoimento das testemunhas indicadas pela Requerente, **não resultou que tipo de serviços é que efetivamente foram prestados, nem sequer se foram prestados serviços.**

O artigo 23.º CIRC, na redação em vigor nos anos em causa, dispunha o seguinte: *“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.”*

A reforma de 2014 eliminou a “indispensabilidade” em sentido estrito, assentando o critério determinante é o da conexão com a atividade e o interesse da empresa, e não um juízo de mérito sobre a gestão.

Decorre atualmente do artigo 23.º do Código do IRC que norteia a dedutibilidade de gastos através de dois critérios: um de natureza formal, através do qual se exige que os gastos ou perdas tenham um suporte documental adequado, em conformidade com o disposto no artigo 23.º, n.º 3 do Código do IRC, e outro de natureza material, nos termos do qual se exige que os

gastos ou perdas tenham sido *«incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC»*.

Assim, nos termos do disposto no artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC, deve avaliar-se se os gastos ocorreram no âmbito e por força da atividade empresarial.

Ao que acresce, nos termos dos n.ºs 3 e 4 da referida norma, que “[o]s gastos dedutíveis nos termos dos números anteriores devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito.” (n.º 3) e que “[n]o 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.”

O conceito de indispensabilidade, antes expressamente previsto no artigo 23.º do Código do IRC, permanece como requisito devendo assim ser interpretado como abrangendo os custos suportados no interesse da empresa ou no exercício das atividades inerentes ao seu objeto social.

Os custos que decorram de decisões alheias a esse interesse ou que revelem ausência de conexão com a atividade societária deverão ser excluídos da dedutibilidade fiscal.

Ainda na vigência da redação anterior, o STA, com suporte na doutrina mais significativa (António Moura Portugal, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra Editora, 2004 e Tomás de Castro Tavares, “Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas”, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 396), veio esclarecer que “o conceito a que se reporta o artº 23º do CIRC tem sido ligado aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das actividades decorrentes ao seu escopo societário” (Acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo, de 27-02-2018, proferido no processo n.º 01402/17), não podendo a AT “sindicar a bondade e oportunidade das decisões económicas

da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade. Assim, um custo ou perda será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efectuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínosa, e a AT apenas pode desconsiderar os que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objectivos alheios (quando for de concluir, à face das regras da experiência comum que não tinha potencialidade para gerar proveitos)” (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28-06-2017, proferido no recurso 627/16).

Tem-se como assente e constitui entendimento jurisprudencial firme que da noção legal de custo fornecida pelo artigo 23.º do Código de IRC não resulta que a Administração Tributária possa pôr em causa o princípio da liberdade de gestão, sindicando a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, apenas podendo desconsiderar como custos fiscais os que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objetivos alheios (cfr. Acórdão do STA de 24 de setembro de 2014, Processo n.º 0779/12, e, no mesmo sentido, o Acórdão do STA (Pleno) de 27 de junho de 2018, Processo n.º 01402/17).

Importa neste contexto enfatizar que não é admissível a utilização do artigo 23.º como uma norma de carácter geral “anti abuso”, nomeadamente quando estão em causa operações intragrupo, as quais devem ser apreciadas à luz das disposições específicas aplicáveis.

Tal como referimos, embora a nova redação tenha afastado o requisito de indispensabilidade do gasto, continua a ser exigível, para a sua relevância fiscal, a conexão entre os gastos e o interesse empresarial, ainda que não significando uma necessária relação causal entre os gastos e os rendimentos.

O STA, referindo-se ao antigo conceito de indispensabilidade, e chamando a atenção para o carácter casuístico do seu preenchimento, formula o seguinte critério:

“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 contabilizados como tal. Sem que a Administração possa avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a sua oportunidade e mérito”.

Vindo o mesmo aresto a concluir 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, ao menos, com nítido excesso desviante, face às necessidades e capacidades objetivas da empresa.” (Acórdão de 29 de março de 2006, Processo n.º 1236/05).

Em síntese conclusiva, deve entender-se que a atividade empresarial que gere custos dedutíveis há-de ser aquela que se traduza em operações que tenham um propósito (e não um obrigatório nexo de causalidade imediata) de obtenção de rendimento ou a finalidade de manter o potencial de uma fonte produtora de rendimento. Nesse sentido, a atividade produtiva não deverá ser entendida em sentido restritivo, mas sim em sentido amplo, significando atividade relacionada com uma fonte produtora de rendimento da entidade que suporta os gastos. Ao buscar-se o sentido do conceito de atividade das empresas, ele não pode circunscrever-se a meras ou simples operações de produção de bens ou serviços, mas pressupõe uma relação com as operações económicas globais de exploração ou com as operações ou atos de gestão que se insiram no interesse próprio da entidade que assume os custos (cfr. neste sentido, veja-se o Acórdão arbitral proferido no Processo n.º 480/2016).

Ora, o *punctum crucis do caso decidendo* consiste precisamente em apurar se no presente caso concreto pode ser afirmada a relação entre os gastos incorridos e a obtenção pela Requerente de rendimentos sujeitos a IRC.

Nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

Por outro lado, nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT: “1 - *Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem*

organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.” (sublinhado nosso)

Flui do teor das normas transcritas que, em matéria de dedutibilidade dos gastos, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque (n.º 1 do artigo 74.º da LGT), o que resulta reforçado pela restrição operada pelo n.º 1 do artigo 75.º da LGT à presunção de veracidade das declarações dos contribuintes, que opera com a seguinte ressalva: “*sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos*”.

Assim, é sobre o contribuinte, que pretende ver deduzidos os gastos [a Requerente], que incumbe demonstrar perante a Administração Fiscal a realidade dos mesmos e a sua conexão à atividade, bem como a sua adequada documentação formal. Sobre este ponto compulsa-se a decisão arbitral n.º 604/2020-T, de 24 de novembro de 2021, que aqui se acompanha: “[A] *falta da prova exigida por lei deve, em princípio, ser valorada contra o contribuinte, afastando a dedutibilidade dos gastos não provados nos termos previstos na lei.*”

Ora, tal como resulta da fundamentação da matéria de facto, com relevo para a decisão não se provou a relação de causalidade entre os alegados gastos em apreço e a atividade desenvolvida pela Requerente.

Acresce sublinhar que mesmo no caso de se defender a aplicação da presunção prevista no n.º 1 do artigo 75.º da LGT (ou seja, sem a restrição que consta do seu segmento final), na situação dos autos sempre seria de considerar que essa presunção não pode operar, por se verificarem as circunstâncias do respetivo n.º 2 “*A presunção referida no número anterior não se verifica quando:*

- a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;*
- b) O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações;”*

Tendo a AT demonstrado os pressupostos legais vinculativos que legitimam a sua atuação, com a identificação de um vasto conjunto de factos-índice constantes do RIT e acima listados que, ponderados à luz da experiência, são suficientes para abalar a existência e

credibilidade dos alegados serviços adquiridos a entidades relacionadas, manifestando que as declarações da Requerente não refletem a realidade, competia pois à Requerente, prestar o esclarecimento da sua situação tributária (artigo 75.º, n.º 2, alínea b), da LGT), e comprová-la por recurso a elementos de prova, o que não fez.

Entendem os Serviços da AT que os serviços inspetivos recolheram indícios fundados de que os documentos de suporte dos serviços alegadamente prestados, apesar de formalmente corretos, não refletem uma verdadeira operação comercial entre agentes económicos, pelo que cessa a presunção de veracidade das operações constantes de tais documentos, dando-se assim cumprimento ao ónus da prova, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT.

Efetivamente, a AT reuniu um conjunto de dados constante dos documentos de suporte da Inspeção Tributária que nos conduzem ao cumprimento ao ónus da prova que sobre si recaí. E a Requerente não logrou suportar factualmente a dedução fiscal efetuada.

Afigura-se-nos assim que, qualquer que seja a conceção do ónus da prova (mais ou menos restritiva à luz do segmento final do artigo 75.º, n.º 1, da LGT, em conjugação com o artigo 74.º, n.º 1, do mesmo diploma), a Requerente não apresentou provas suficientes no sentido de infirmar as conclusões constantes do RIT. Com efeito, da documentação junta e da prova testemunhal produzida não pode este Tribunal concluir que resulta provada e sustentada a posição da Requerente e, como tal, comprovada a factualidade em que assenta a tese da ilegalidade dos atos impugnados.

Nestes termos, nada há a apontar aos atos tributários de liquidação de IRC, relativos aos períodos de tributação de 2020 a 2023, fundados na desconsideração fiscal dos gastos faturados à Requerente pelos prestadores de serviços acima referidos, ao abrigo do artigo 23.º do Código deste imposto, pelo que, nesta parte, a ação é improcedente.

3.3 DA NÃO APLICAÇÃO DO REGIME DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

A Requerente invoca nos pontos 87 a 144 do PPA, que os SIT deveriam ter lançado mão do mecanismo de preços de transferência para fundamentar as correções, dado reportarem-se várias vezes ao facto de estarmos face a entidades relacionadas.

Assim, invoca que a aplicação das regras de preços de transferência, em especial do disposto nos artigos 63.º do Código do IRC, 77.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária e da Portaria n.º 268/2021, de 26 de novembro, era necessária, obrigação que foi incumprida.

Com efeito, invoca a Requerente no seu Pedido que, “151. *O RIT concluiu que as operações (i.e., as prestações de serviços) tituladas pelas faturas emitidas por diversas entidades, acima melhor identificadas e que constam dos autos, não corresponderiam a verdadeiras prestações de serviços, tendo, consequentemente, proposto a requalificação dessas operações como distribuição de lucros (dividendos), sem a correta aplicação do regime de preços de transferência ou da CGAA.*”

Distintamente da ilação da Requerente, e como acima referido, não podemos concluir nem do RIT, nem da Resposta nem tão pouco das alegações apresentadas pela Requerida, que a Autoridade Tributária recorreu às regras de preços de transferência para levar a cabo as correções descritas. Na realidade, estas correções estão alicerçadas na expressa invocação de fundamento distinto: operações fictícias, sem aderência à realidade, cuja dedução fiscal deve ser rejeitada com base no disposto no artigo 23.º do Código do IRC.

3.4. RETENÇÕES NA FONTE SOBRE OPERAÇÕES ALEGADAMENTE DISSIMULADAS, QUALIFICADAS COMO ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS

Partindo da natureza simulada das prestações de serviços realizadas por diversas entidades dos sócios da Requerente ou com vínculos familiares àqueles, a AT infere que essas prestações de serviços visavam “disfarçar” a distribuição de lucros aos sócios da Requerente (operação/ato dissimulado) e contornar/evitar a respetiva tributação de IRS, por retenção na fonte, à taxa de 28%. Invoca para o efeito o disposto no artigo 6.º, n.º 4 do Código do IRS, e liquida o imposto em questão (IRS por retenção na fonte). Porém, este entendimento da AT soçobra por duas razões fundamentais.

Em primeiro lugar, a norma citada estabelece uma presunção de rendimentos de capitais (e consequente inversão do ónus da prova) suportada em requisitos que não se verificam no

caso concreto, pois pressupõe o lançamento de quantias em contas correntes dos sócios, a favor destes, escrituradas na contabilidade da sociedade. Esta circunstância não ocorre em relação aos pagamentos das prestações de serviços alegadamente adquiridos pela Requerente às entidades relacionadas, em virtude de tais operações (aquisição de serviços) não terem sido relevadas em contas de sócios, a favor destes.

Em segundo lugar, a qualidade de sócios dos beneficiários dos pagamentos dos serviços prestados não se verifica. Como atrás se deu nota, até 15/05/2023, os sócios T... e S... não eram sócios, nem gerentes, nem trabalhadores das sociedades prestadoras de serviços (com exceção deste último numa situação incipiente de detenção de uma quota de €100,00, representativa de 20% do capital) numa das sociedades. Nem foi pela AT feita qualquer prova, direta ou indireta, de que T... e S... foram os beneficiários das quantias pagas pelos alegados serviços prestados à Requerente, nem da sua natureza de rendimento de capitais. Após o óbito de S... em 15/05/2023, a quota deste passou a fazer parte integrante da herança indivisa, situação que persiste até hoje. Também aqui, a AT não fez a prova que se lhe impunha de demonstrar que os beneficiários eram os sócios e a natureza dos rendimentos.

Em síntese, a liquidação de IRS por retenção na fonte enferma de erro nos pressupostos de facto e de direito, pelo que vai anulada nos termos do disposto no artigo 163.º do CPA, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT.

A Requerente invoca ainda que esta liquidação assenta numa requalificação dos rendimentos também inválida, porque realizada sem recurso ao instituto da Cláusula Geral Anti Abuso, regulamentado no artigo 38.º, n.º 2 da LGT e no artigo 63.º do CPPT no tocante ao respetivo procedimento de aplicação.

No entanto, a qualificação de rendimentos constitui questão distinta da desconsideração de operações ou construções para efeitos fiscais, sendo este último o campo de aplicação da norma Anti Abuso a que apela a Requerente. Em qualquer caso, trata-se que matéria cujo conhecimento resulta prejudicado dada a solução dada ao caso – artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

3.5. DOS JUROS COMPENSATÓRIOS

Os juros compensatórios que constituem objeto da presente ação referem-se, quer aos atos tributários de liquidação de IRC, quer às retenções na fonte de IRS. Estes juros integram-se na dívida de imposto, com o qual são conjuntamente liquidados (v. artigo 35.º, n.º 8, da LGT), e dependem do retardamento, por facto imputável ao sujeito passivo, da prestação tributária devida, conforme preceituado no artigo 35.º, n.º 1, da LGT.

No primeiro caso (liquidações de IRC), concluiu este Tribunal Arbitral que tais atos tributários não padecem dos vícios que lhes foram imputados, mantendo-se na ordem jurídica. Quanto a estes, atento o disposto no artigo 35.º da LGT, são de manter as liquidações de juros compensatórios, não tendo sido suscitados vícios autónomos destas.

Relativamente às retenções na fonte de IRS, a ação arbitral foi julgada procedente, com a consequente anulação dos atos tributários. A invalidade das liquidações adicionais de imposto repercute-se nas liquidações de juros com aquelas conexas. Inexistindo falta de (ou atraso na) entrega de prestação tributária, não subsiste fundamento para a manutenção dos juros compensatórios, que, neste âmbito, são, de igual modo anulados.

3.6. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente peticiona, em consequência da anulabilidade dos atos de liquidação de imposto (IRC e IRS) e juros compensatórios, a restituição do imposto pago e a condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios.

A jurisprudência arbitral tem reiteradamente afirmado a competência destes Tribunais para proferir pronúncias condenatórias derivadas do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios originados em atos tributários ilegais que aí sejam impugnados, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), e n.º 5, do RJAT e 43.º e 100.º, da LGT.

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

O que significa que na execução do julgado anulatório a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste

âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que “*existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado*”.

O direito a juros indemnizatórios depende da ocorrência de “*erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*” (v. artigo 43.º, n.º 1, da LGT).

Em relação aos atos de liquidação controvertidos interessa distinguir as liquidações de IRC e juros compensatórios das liquidações de IRS e juros compensatórios.

Quanto às primeiras, a ação é improcedente, não se verificando os pressupostos do direito a juros indemnizatórios, que são negados.

Relativamente às segundas, as mesmas são anuladas por erro nos pressupostos imputável à Requerida, pelo que é devida à Requerente a restituição do montante pago a título de IRS e juros compensatórios, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, para restabelecimento da situação que existiria se os atos tributários não tivessem sido praticados.

A contagem dos juros é devida desde o momento da privação ilegal das quantias de IRS até à data de processamento da nota de crédito (v. artigo 61.º, n.º 5, do CPPT).

VI. DECISÃO

Atento o exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar a ação arbitral parcialmente procedente e:

- a) Anular os atos de retenção na fonte de IRS no valor de €441.650,50 e juros compensatórios inerentes, relativos aos períodos de tributação de 2020, 2021, 2022 e 2023;
- b) Manter os atos de liquidação de IRC e juros compensatórios inerentes, reportados aos mesmos períodos de tributação;

- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios em relação às liquidações de retenção na fonte de IRS anuladas, indeferindo esse pedido de juros indemnizatórios em relação às liquidações de IRC.

Tudo com as legais consequências.

VII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de **€776.842,61** (setecentos e setenta e seis mil, oitocentos e quarenta e dois euros e sessenta e um cêntimos), importância do imposto liquidado e juros compensatórios cuja anulação a Requerente pretende, nos termos fixados por este Tribunal Arbitral na secção V.2 *supra*, 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. TAXA DE ARBITRAGEM

Custas no montante de **€11.322,00** (onze mil, trezentos e vinte e dois euros), sendo €7.019,64 (62%) a cargo da Requerida e €4.302,36 (38%) a suportar pela Requerente, em razão do decaimento (cf. Tabela I, do RCPAT e artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT).

Notifique-se.

Lisboa, 22 de dezembro de 2025

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins

Clotilde Celorico Palma, relatora

João Gonçalves da Silva