

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 243/2025-T

Tema: Sucessão de Inspeções Tributárias Interna e Externa; Gastos; Arts. 23.º CIRC e 20.º CIVA.

SUMÁRIO:

I – Nada obsta, em princípio, a que uma ação de inspeção externa se suceda a uma ação de inspeção interna.

II – O dever de audição prévia não implica a aceitação de todos os argumentos apresentados no exercício do correspondente direito, nem sequer implica a consideração de toda a factualidade apresentada, mas somente dos argumentos e factos que sejam objetivamente pertinentes e relevantes para a fundamentação da decisão.

III – A aplicação dos regimes dos artigos 23.º do CIRC e 20.º do CIVA pressupõe, a montante, a aceitação da veracidade das declarações, o que, em casos de afastamento da presunção de veracidade, fará recair sobre o sujeito passivo o ónus de comprovação dessa veracidade.

Os Árbitros Fernando Araújo, Carlos Alexandre Quelhas Martins e António Pragal Colaço, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Colectivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., LDA., (doravante Requerente), com o número de identificação fiscal ..., e sede na Rua ..., n.º..., ...-... Oeiras, na sequência de decisão final de indeferimento da reclamação graciosa com o n.º de processo ...2024... e na qual requereu a revogação por ilegalidade das liquidações integralmente pagas de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – IRC, Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA - e juros, relativas ao exercício de 2019, no valor total de € 81.931,13, veio, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL COLECTIVO, com vista à declaração de ilegalidade e anulação da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa e, bem assim, das liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – IRC-, Imposto sobre o Valor Acrescentado – IVA - e juros, referentes ao ano de 2019 objeto dessa reclamação graciosa, das quais resultou o montante total a pagar de 81.931,13 EUR:

Contagem	Número liquidação	Valor - €	Imposto	n.º do documento de compensação	Natureza	Período
1	20 23 []	39 076,62	IRC	2023 [] (compensação)	imposto	01-01-2019/31-12-2019
2	202 3 []		IRC	(€ 4.654,94 incluído na linha anterior)	juros compensatórios	01-01-2019/31-12-2019
3	2 023 []	6 900,00	IVA	202 3 []	imposto	201909T
4	2 023 []	5 753,86	IVA	202 3 []	imposto	201903T
5	202 3 []	1 059,34	IVA	202 3 []	juros compensatórios	201903T
6	2 023 []	8 046,14	IVA	202 3 []	imposto	201906T
7	202 3 []	1 399,36	IVA	202 3 []	juros compensatórios	201906T
8	202 3 []	1 127,44	IVA	202 []	juros compensatórios	201909T
9	2 023 []	16 100,00	IVA	202 3 []	imposto	201912T
10	202 3 []	2 468,37	IVA	202 3 []	juros compensatórios	201912T
Total IRC e juros		39 076,62				
Total IVA e juros		42 854,51				
TOTAL PAGO		81 931,13				

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Colectivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) no dia 17 de Março de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Regime Jurídico da

Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 31 de julho de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 27 de Maio de 2025, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou a sua resposta a 1 de Julho de 2025, juntando o respectivo processo administrativo (PA).

Por despacho arbitral de 9 de Julho de 2025, foi notificada a Requerente para informar o Tribunal se mantinha interesse na produção da totalidade da prova testemunhal apresentada, e em caso afirmativo, para indicar quais os pontos da matéria de facto sobre que incidiria cada depoimento, tendo em atenção os limites estabelecidos no art. 118.º do CPPT, aplicável por força do art. 29.º, 1, a) do RJAT. Veio a mesma Requerente indicar que mantinha interesse na produção da prova testemunhal apresentada, indicando os respectivos artigos.

Por despacho arbitral do Presidente do TAC de 3 de Setembro de 2025, foi designado o dia 10 de Outubro do mesmo ano para a realização da reunião prevista no art. 18.º do RJAT. Por requerimento da Requerente que pediu o adiamento, foi a mesma reunião designada para o dia 29 de Outubro de 2025, a qual veio a realizar-se, constando da respectiva acta e das gravações dos depoimentos no SGP do CAAD.

Em 11 de Novembro de 2025 foram juntas as alegações da Requerente e em 25 de Novembro de 2025 as alegações da Requerida.

Por despacho arbitral de 18 de Novembro de 2025, foi prorrogado o prazo para a decisão final por dois meses. Por despacho arbitral de 20 de Janeiro de 2026 foi novamente prorrogado o prazo para a decisão final por mais dois meses.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

a. A Requerente foi objecto de dois períodos de inspecção tributária entre Setembro de 2022 e Dezembro de 2023, nos quais foi negada à Requerente, no exercício de 2019, a dedutibilidade em sede de IRC de gastos suportados com faturas emitidas por serviços subcontratados no valor de € 160.000, bem como negada a dedução do IVA correspondente no valor de € 36.800.

b. A Requerente indica que justificou no procedimento inspectivo, e posteriormente nos meios gratuitos que utilizou, a justificação da razão de ser dos pagamentos de serviços de apoio à gestão imobiliária e ao planeamento estratégico efectuados por duas outras sociedades – a B..., Lda. (doravante B...) e a C..., Lda. (doravante C...) no ano de 2019, a que acresce o facto de as liquidações em causa se encontrarem, desde logo, feridas de caducidade, pela sucessão de duas acções de inspecção, sejam elas externas ou internas, padecendo as mesmas também de vício de violação de lei, motivando erro nos pressupostos de facto e de direito dos artigos 23.º do CIRC e 20.º do CIVA.

c. A Requerente tem como objecto social, Compra e venda de imóveis, Compra e venda de imóveis para revenda dos mesmos, Mediação imobiliária, Angariação imobiliária, Promoção imobiliária, Arrendamento de bens imobiliários, Administração de imóveis por conta de outrem, Administração de condomínios, Comércio de veículos automóveis, Consultoria de Marketing, Actividades de relações públicas e comunicação, Outras actividades de consultadoria para os negócios e a gestão, Actividades dos operadores turísticos, Organização e Patrocínio de eventos desportivos, Intermediação, aquisição de direitos de inscrição e representação e gestão de carreiras de desportistas, Compra e venda de artigos desportivos, Gestão de imagem desportiva e serviços digitais, tendo como CAE (Código das Actividades

Económicas) principal o 68311 “Actividades de Mediação Imobiliária”, e restantes actividades secundárias os CAEs 045110, 068100, 068321, 093192 e 068312.

d. A A... foi constituída em 22 de Setembro de 2014, tendo em vista a realização de actividades imobiliárias e consultoria na mesma área, por dois sócios individuais (D... e E...), actualmente ambos sócios-gerentes, mediadores imobiliários de profissão, tendo projectos comuns na área do imobiliário, em acréscimo à actividade profissional já desenvolvida por cada um a título individual e pessoal, enquanto mediadores, (tendo ambos colaborado vários anos com a mediadora F..., G... e H...).

e. Os gerentes foram sempre remunerados nessa qualidade na A..., i.e. pelo valor mínimo permitido para os MOE – membros dos órgãos estatutários, como forma de reflectir a representação (não permanente) de ambos da sociedade.

f. Desde 2016 que os gerentes planeavam que a Requerente viesse a reduzir a componente da mediação e apostar em novos projectos na área do imobiliário, como a compra e venda de imóveis, a internacionalização de serviços imobiliários aliada ao turismo, e a promover outros negócios, como a gestão de carreiras desportivas, nomeadamente no golfe, aproveitando a clientela internacional já angariada (quer no imobiliário, quer na área do golfe), começando pelo imobiliário, os serviços de apoio à obtenção de vistos gold (muito requisitados à época) e de intermediação de outros negócios em Portugal.

g. Assim, para separação de funções e potenciando o investimento noutros projectos, foram constituídas em 2016, por cada um dos sócios-gerentes, outras duas empresas, a B... (deD...) e a C... (de E...). Podendo assim os sócios-gerentes dedicar-se à prestação de serviços de consultoria estratégica na área do imobiliário e também à aquisição e gestão de participações sociais em diversas empresas, consoante o projecto a desenvolver fosse conjunto ou individual.

h. No ano da sua constituição estas duas empresas passaram a deter 80% (40% + 40%) do capital social da Requerente, mantendo-se o restante capital social na detenção directa dos sócios-gerentes (10%+10%).

i. Em 2017, foi celebrado um contrato tripartido, de prestação de serviços de apoio à gestão especializado e ao planeamento estratégico, entre a Requerente e as suas sócias B... e C..., para reflectir o apoio daquelas entidades na estratégia de negócio da Requerente, que se pretendia diversificar, tendo daí resultado as facturas postas em crise pela AT ao exercício de 2019.

j. Em 6 de Setembro de 2022, ao abrigo da ordem de serviço OI2022..., foi aberto um procedimento de inspecção ao exercício de 2019, de âmbito parcial em sede de IRC e IVA, promovido pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direcção de Finanças de Lisboa (DFL), no qual a Requerente prestou todos os esclarecimentos, tendo sido produzido o Relatório de Inspeção Tributária, (RIT) datado de 27 de Janeiro de 2023 e notificado já em Fevereiro, onde a AT propunha o encerramento da ordem de serviço, concluída sem correcções, dado que “...não foi possível esclarecer a situação tributária do sujeito passivo (...) será aberto procedimento externo com vista à análise da situação em causa”.

k. Mais invoca que foi aberta uma segunda inspecção, com início do processo inspetivo IT-...– de âmbito parcial em sede de IRC e IVA ao exercício de 2019, de âmbito externo, com a referência OI2023..., a qual após várias vicissitudes no que respeita às notificações, veio a dar origem ao projecto de RIT, do qual acabou por ser notificada a 6 de dezembro de 2023, que com respeito às faturas emitidas pela B... durante 2019:

Número Documento	NIF Emitente	Data de Emissão	Tipo do Documento	Total	IVA	Base Tributável	Situação do Documento	Estado do Detalhe
1 2019/1		2019-03-25	FT	18 450,00	3 450,00	15 000,00	Registado	Vigente
1 2019/2		2019-06-04		18 450,00	3 450,00	15 000,00		
1 2019/3		2019-09-27		18 450,00	3 450,00	15 000,00		
1 2019/4		2019-12-27		18 450,00	3 450,00	15 000,00		
1 2019/5		2019-12-30		24 600,00	4 600,00	20 000,00		
TOTAL				98 400,00	18 400,00	80 000,00		

E facturas emitidas pela C... no mesmo período, por iguais valores:

Número Documento	NIF Emitente	Data de Emissão	Tipo do Documento	Total	IVA	Base Tributável	Situação do Documento	Estado do Detalhe
1 2019/1		2019-03-26	FT	18 450,00	3 450,00	15 000,00	Registado	Vigente
1 2019/2		2019-06-30		18 450,00	3 450,00	15 000,00		
1 2019/3		2019-09-27		18 450,00	3 450,00	15 000,00		
1 2019/4		2019-12-27		18 450,00	3 450,00	15 000,00		
1 2019/5		2019-12-30		24 600,00	4 600,00	20 000,00		
Total				98 400,00	18 400,00	80 000,00		

“Uma vez que, E... e D..., são remunerados pela sociedade A..., LDA, os dois a título de sócios-gerentes, não se justifica a subcontratação das empresas, B..., Lda e C..., Lda, para realização das tarefas seguintes conforme previsto no contrato e informado pelo sujeito passivo”.

“Da análise efetuada conclui-se assim, que não foi comprovada a materialização dos serviços que estas duas empresas faturaram à sociedade A..., nem, em que medida estes gastos contribuíram para a realização dos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo A..., “Assim sendo, deve ser acrescido ao resultado tributável apurado pelo sujeito passivo o valor de 160.000€, correspondente à correção dos Gastos registados na conta #62211113 –Trabalhos Especializados, referentes à soma das faturas emitidas pela B..., Lda e pela C..., Lda, alterando-se o Lucro Tributável de 11.279,74€ para 171.279,74€.

E, no que respeita ao IVA deduzido com respeito a estas mesmas faturas, emitidas pela B... e C...:

“No essencial do preconizado no artigo 20º do CIVA confere direito à dedução o imposto suportado sobre bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.

Das apreciações expostas anteriormente, conclui-se que não foi comprovada a materialização dos serviços que as sociedades B..., Lda. e C..., Lda, faturaram à sociedade A..., nem, em que medida estes gastos contribuíram para a realização dos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo A..., Lda.

Os elementos recolhidos no decurso do procedimento de inspeção não permitiram garantir a concretização efetiva dos serviços que foram faturados à sociedade A..., Lda, nem tão pouco foi comprovado em que medida é que a contratação destes serviços contribuiu para realização das operações ativas sujeitas a IVA, realizadas pelo sujeito passivo.”

Assim resumindo as correcções promovidas em sede do IVA:

	1903T	1906T	1909T	1912T	Total
Imposto deduzido nas DP's	9 603,98	10 046,75	9 794,72	19 608,80	49 054,25
Correção	6 900,00	6 900,00	6 900,00	16 100,00	36 800,00
Imposto a deduzir	2 703,98	3 146,75	2 894,72	3 508,80	12 254,25

Em conclusão, o valor do IVA deduzido que corresponde ao IVA suportado nas faturas emitidas pela B... e a C..., Lda ao longo do ano de 2019, no valor total de 36.800€(18.400,00€ + 18.400,00€), não é dedutível nos termos do artº 20º do CIVA, pelo que deve ser expurgado do valor total do imposto deduzido nas Declarações Periódicas entregues pelo sujeito passivo –49.054,25€-36.800,00€ = 12.254.25 €. Extracto da conta 24323131–IVA dedutível de O.B.S. Nac. Taxa normal”

1. Mais alega a Requerente, que exerceu o direito de audição prévia através de e-balcão no portal da AT, no qual invocou que os serviços eram efectivos, porquanto, “a) Ambas as empresas (C... e B...) são sócias da A..., Lda; b) Detêm contrato de prestação de serviços com a mesma desde Janeiro de 2017; c) Ambas têm como CAE principal 70100–Atividade das sedes sociais; d) Pela consulta do IES de ambas as empresas a única faturação de ambas em 2019 diz respeito aos serviços prestados à A..., Lda; e) Foi comprovado o registo dos serviços e respectivo pagamento na contabilidade de todas as empresas; f) Foi comprovado o pagamento efetivo das faturas emitidas; g) Foram pagos pelas empresas C..., Lda e B..., Lda, imposto de IRC relativo à matéria coletável (80.000€ + 80.000€), bem como entregue todo o IVA correspondente às faturas emitidas (18.400€ + 18.400€); h) A A..., Lda, B..., Lda e C..., Lda não tem empregados, apenas sócios-gerentes: a.D...–Sócio-gerente daA... , Lda e B..., Lda; b. E...–Sócio-Gerente da A..., Lda e C..., Lda;”

Enviando, como anexos, entre outros, o plano estratégico da criação da marca I... elaborado pela B... e C..., bem como todos os anexos enviados nas centenas de páginas já entregues à AT e que corroboravam uma intervenção que não pode ser resumida à de dois sócios-gerentes já remunerados. Mas sim a dedicação de muitas horas de projecto na Requerente.

Que a Requerente foi notificada no dia 22 de Dezembro de 2023 do RIT o qual manteve as correcções do projecto.

m. Já quanto às liquidações de IVA, em 28 de Dezembro de 2023, a AT envia via CTT 19 documentos de liquidação de IVA, IRC e juros relativos a 2019, totalizando o valor de € 81.931,13, validamente notificadas a 17 de Janeiro de 2024, com pagamento nesse mesmo dia de todos os documentos de liquidação referentes a IVA, IRC e juros.

n. Em 28 de Fevereiro de 2024, apresentou via portal da AT, reclamação graciosa com o n.º ...2024..., onde repetiu os elementos já disponibilizados e toda a documentação já entregue à AT nos dois processos inspectivos, bem como todas as explicações necessárias, tendo alegado de novo em acréscimo o seguinte:

- A caducidade do direito à liquidação, uma vez que foi iniciado em 6 de Setembro de 2022, um procedimento inspetivo ao abrigo da ordem de serviço OI2022..., onde foram pedidos elementos e esclarecimentos, os quais foram integralmente enviados, bem como a descrição detalhada dos serviços prestados;

Apenas existiu um procedimento de inspeção, que só pode ser classificado como externo, que teve início com o procedimento de inspeção interno e não apenas com a credencial externa, uma vez que foi dada continuidade dos atos de inspeção já efetuados antes, e teve como objetivo apenas prolongar o procedimento por mais de seis meses, sem efetuar o prolongamento formal previsto no n.º 3 do artigo 36.º do RCPIT (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributário e Aduaneiro), pelo que se verifica a caducidade do direito de liquidar;

- Preterição de formalidade legal por “inobservado o dever de audição prévia”, uma vez que todos os argumentos e provas apresentados no exercício do direito de audição, foram completamente ignorados; concluindo-se que a AT não pretendia chegar à verdade dos factos. Todas as decisões devem ser fundamentadas de forma expressa, sucinta e clara, não se mostrando suficiente a fundamentação dos atos tributários, por remissão para o relatório final e, neste processo em concreto, não encontraram na fundamentação das correções efetuadas, clareza nem as razões de facto e de direito, mostrando-se insuficiente e não apta a justificar a correção.

o. Em 4 de Março de 2024, a Requerente recebe por parte da AT do Serviço Finanças de Oeiras ... SF, o ofício ... através de carta registada, a informação de que os ficheiros enviados

em 2024-02-28 se encontravam com erro, pelo que a reclamação graciosa acabou por ser entregue em papel junto da AT Serviço Finanças de Oeiras A Requerente interpôs Recurso Hierárquico fundado em presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa, nos termos do n.º 5 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária – LGT, que por insistência de pedido de decisão por parte da Requerente veio a ser notificada de projecto de decisão para o exercício do direito de audição prévia, tendo pedido para o exercer oralmente a 28 de Outubro de 2024, mas que lhe foi negado em 4 de Novembro de 2024. Mais alega que veio então a ser notificada da decisão final em 3 de Dezembro de 2024 via CTT, a qual, nos termos do artigo 39.º do CPPT (Código do Procedimento e Processo Tributário), se considerou notificada validamente no dia 18 de Dezembro de 2024, tendo as liquidações sido notificadas, ao abrigo do disposto no n.º 10 do mesmo preceito legal, como reconhece a AT, em 15 de Janeiro de 2024.

p. A Requerente não se conformando com os atos tributários e decisório sub judice, apresentou o presente requerimento de constituição de tribunal arbitral, em sede do qual explana as razões de facto e de direito que, em seu entender, determinam a ilegalidade da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa em referência e das subjacentes liquidações de IRC, IVA e juros compensatórios.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

a. Começa por elencar na sua perspectiva toda a factualidade relevante, dizendo que, com base na inspeção tributária de natureza interna, âmbito parcial (IRC e IVA), credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2022..., de 04-08-2022, em 07-12-2022, foi elaborado o correspondente relatório de inspeção tributária (RIT), no qual se explicitou o seguinte:

«IV. Descrição da análise efetuada

Tendo por base os motivos que estiveram na base da abertura da ordem de serviço, indicadores de gastos elevados face aos rendimentos faturados, mostrou-se necessária uma análise detalhada dos mesmos, no sentido de apurar a sua relação direta com os rendimentos obtidos e

sujeitos a tributação, e ainda, identificar os respetivos beneficiários das despesas bem como o tipo de relação existente entre estes e a empresa.

Em sede de IVA verifica-se a realização de operações isentas, pelo que foi também necessário esclarecer o tipo de operações em questão, bem como analisar o IVA dedutível, com base nos critérios e dedução do IVA aplicados, face ao seu enquadramento e caracterização (sujeito passivo com atividade mista).

Assim, após análise dos elementos solicitados e disponibilizados pelo contabilista, conclui-se que não é viável a sua análise e confirmação em sede de análise interna, dada a complexidade e volume de documentação envolvida pelo que se propõe o encerramento da presente ordem de serviço sem correções, e consequente abertura de procedimento de inspeção externo, o qual oferece melhores condições para análise de todo o suporte documental envolvido.»

Por sua vez no âmbito da Ordem de Serviço n.º OI2023..., de 01-02-2023, foi realizada pelos SIT da Direção de Finanças de Lisboa, uma ação de inspeção externa e de âmbito parcial (IRC e de IVA) à Requerente, que incidiu sobre o período de 2019, relevando o seguinte:

De acordo com o disposto na alínea l) do n.º 3 do artigo 59º da LGT e do artigo 49º do RCPITA foi enviada carta aviso, no dia 09-02-2023, por via eletrónica (sujeito passivo aderente à via CTT), comunicando-lhe que iria ser objeto de ação inspetiva.

Os atos externos de inspeção relativos ao ano de 2019 tiveram início em 28-06-2023, data de assinatura da ordem de serviço pelo gerente E..., que designou o contabilista certificado, para representante para as relações com a Administração Tributária, de acordo com o artº 52º do RCPITA.

b. Continua a Requerida transcrevendo “ipsis verbis” o conteúdo do projecto de RIT, relativamente ao qual a Requerente exerceu o direito de audição prévia em 15 de Dezembro de 2023, audição que a mesma Requerida transcreve na sua Resposta, passando de seguida à transcrição do conteúdo do RIT, incluindo a parte da fundamentação das correções:

➤ Quanto às correções

Depois de analisados os argumentos apresentado pelo sujeito passivo, e em congruência com as respostas dadas às notificações efetuadas ao longo do procedimento de inspeção e embora tenha sido solicitado por duas vezes que fossem detalhados e comprovados os serviços prestados pela [C...], Lda e pela [B...], Lda à [A...], Lda, identificando as pessoas (nome e NIF) que efetuaram esses mesmos serviços, tal não aconteceu em resposta às mesmas, nem tão pouco no exercício do direito de audição, isto é, não foi acrescentada nenhuma informação àquela que foi prestada fruto da primeira notificação.

O sujeito passivo não fez prova da realização efetiva e concreta dos serviços que cada uma daquelas empresas faturou à [A...], Lda, limitando-se a indicar serviços de forma genérica. Também não fez prova de quem (pessoas) prestou os referidos serviços, uma vez que aquelas sociedades não tinham pessoal.

Concluiu-se assim, que no exercício do direito de audição, não foram apresentados elementos que contrariem as conclusões constantes do projeto de relatório, ou seja, que comprovem que os valores faturados por aquelas duas empresas correspondem a serviços efetivamente prestados ao sujeito passivo nem que aqueles gastos contribuíram para a obtenção dos rendimentos obtidos pelo mesmo.

No ponto 2, é referido que no acordo de transmissão de quotas foi definido que as sociedades [B...], e [C...], como sócias maioritárias designariam a gerência da [A...], Lda, que teria como sua única função a gestão operacional, sendo que todo o planeamento estratégico e administrativo seria efetuado pelas sociedades acima mencionadas, de forma formal, trimestralmente e no final do ano.

Acrescenta no ponto 5, que as razões que levaram à separação entre a gestão operacional e estratégica prendem-se com o aumento de produtividade, organização interna, profissionalização e divisão de tarefas, tendo havido um aumento notório de faturação.

Ora, uma vez que os sócios e únicos trabalhadores da [A...], Lda, [E...], [D...], e [C...], são também cada um deles sócios únicos da [C...], Lda e da [B...], Lda, respetivamente, a justificação para a separação operacional e estratégica com vista ao aumento de produtividade, organização interna, profissionalização e divisão de tarefas torna-se incompreensível, uma vez que não existe uma estrutura de recursos humanos na empresa [A...], Lda, senão os dois sócios [E...], e [D...], também sócios da [C...], Lda ([E...]) e da [B...], Lda

D...). O sujeito passivo não explicou nem comprovou, quem exercia cada uma das tarefas e nem em que medida e de que forma as mesmas contribuíram para o aumento da faturação. Pelo exposto e atendendo à falta de elementos que permitam pôr em causa as correções propostas no projeto de Relatório, estas mantêm-se e passam a definitivas.

c. Mais articula que, “«Podemos assim concluir pela existência de um procedimento externo de inspeção iniciado em 28-06-2023 com a assinatura da Ordem de Serviço, a obtenção de esclarecimentos sobre o funcionamento da atividade e a indicação dos elementos pretendidos, a solicitar por notificação eletrónica de acordo com os novos procedimentos aplicados às ações de inspeção externa.»

Nota que as referidas notificações foram concretizadas, via CTT, em 2023-06-30 e 2023-10-25, formalizando os pedidos de informação efetuados na “reunião” de início do procedimento inspetivo e que se mostraram ser diferentes das notificações efetuadas, em 2022-09-26 e 2022-11-19, no âmbito do procedimento inspetivo interno.”

d. Em suma, os factos são os apurados pelos SIT e, feitos constar do RIT, que deverão ser julgados provados, desde já se impugnando todos os factos alegados pela Requerente que se encontrem em contradição com aqueles, ou que ali sejam omissos, bem como a fundamentação, continuando a Requerente sem apresentar prova da realização efetiva e concreta dos serviços que lhe foram prestados pela C..., Lda e pela B..., Lda., limitando-se a indicar serviços de forma genérica, ou seja, a sua materialidade e em que medida estes gastos contribuíram para a realização dos rendimentos obtidos pela Requerente.

e. Quanto ao Direito, articula no que respeita ao vício procedimental, por alegada duplicação ilegal de procedimentos de inspeção ou por duplicação de procedimentos de inspeção externa e do consequente vício de violação de lei, por alegada caducidade do direito à liquidação, que o mesmo se não verifica, articulando que tem fundamentos diferentes, arrimando-se em diversa normatividade.

f. Não devem ser assim aceites em sede de IRC as facturas efectuadas à Requerente pelas sociedades C..., Lda e pela B..., Lda., por violação do art.º 23.º do CIRC, não sendo também aceite como dedutível em sede de IVA pela Requerente, nos termos do art.º 20.º do CIVA, bem como o ónus da prova que era da Requerente não foi satisfeito com elementos probatórios que infirmassem as conclusões da inspecção.

g. Termina pugnando que deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, nos termos peticionados, tudo com as devidas e legais consequências.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

Admite-se a cumulação de pedidos.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

a. A Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal mensal de tributação, e em sede de IRC no regime normal, desenvolvendo a sua atividade económica de

acordo com o seu objecto social em, Compra e venda de imóveis, Compra e venda de imóveis para revenda dos mesmos, Mediação imobiliária, Angariação imobiliária, Promoção imobiliária, Arrendamento de bens imobiliários, Administração de imóveis por conta de outrem, Administração de condomínios, Comércio de veículos automóveis, Consultoria de Marketing, Atividades de relações públicas e comunicação, outras atividades de consultadoria para os negócios e a gestão e atividades dos operadores turísticos. Atividade de representação ou intermediação, ocasional ou permanente, na celebração de contratos desportivos. Organização e Patrocínio de eventos desportivos. Intermediação, aquisição de direitos de inscrição e representação e gestão de carreiras de desportistas. Compra e venda de artigos desportivos. Gestão de imagem e serviços digitais.

b. A Requerente é uma sociedade por quotas, cujo capital social é de €500,00, sendo seus detentores os sócios, D... detentor de uma quota de €50, E..., titular de uma quota de €50, sendo ambos gerentes, a C..., Investimentos Unipessoal, Lda, titular de uma quota de €200 e B..., Unipessoal, Lda, titular de uma quota de €200.

c. A Requerente entregou a declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES) referida na alínea c) do n.º 1 do artigo 117.º do CIRC em 21-07-2020, a qual era constituída pelos anexos A e R. (art.º 121.º CIRC)

Do anexo A da referida declaração extrai-se a seguinte demonstração de resultados:

Demonstração de Resultados	2019
Vendas e Serviços prestados	193.679,77
Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas	105.000,00
Fornecimentos e Serviços Externos	333.231,27
Gastos com o pessoal	40.831,55
Outros Rendimentos e Ganhos	10.918,67
Outros Gastos e perdas	9.085,57
Resultado antes de Depreciações, gastos de financiamento e impostos	16.450,05
Gastos/Reversões de depreciação e de amortização	18.855,19
Resultado Operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)	-2.405,14
Juros e Gastos similares suportados	0,25
Resultado antes de Impostos	-2405,39
Imposto sobre o rendimento do período	13.997,24
Resultado Líquido do Período	-16.402,63

d. A Requerente entregou a declaração modelo 22 de IRC referida na alínea b) do n.º 1 do artigo 117.º e artigo 120.º do CIRC, referente ao ano de 2019, em 24-06-2020, na qual, a partir do resultado líquido do exercício de -16.402,63€ apurou um lucro tributável de 11.279,74€:

Apuramento do Lucro Tributável Quadro 07 - A Acrescer	
Resultado Líquido do Período	16 402,63
SOMA	16 402,63
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	8 040,00
IRC, incluindo as tributações autónomas e outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros (art.º 23.º A, n.º 1 al a))	13 997,24
Multas, coimas e demais encargos incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações (art.º 23.º A, n.º 1, al e))	270,13
Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos 5 375,00	5 375,00
SOMA	11 279,74

e. De acordo com as DMRs entregues pela Requerente, a mesma pagou rendimentos anuais sujeitos à categoria A de IRS aos dois sócios:

E...- 16.112,52 - imposto retido 1.942,00

D...- 16.112,52 - imposto retido 1,126,00

A sociedade não tem outros trabalhadores uma vez que só constam das DMRs rendimentos da categoria A pagos aos sócios gerentes.

f. A Requerente entregou as declarações periódicas de IVA com periodicidade trimestral, sendo que os valores declarados são os que a seguir se apresentam:

			2019 1º Trimestre	2019 2º Trimestre	2019 3º Trimestre	2019 4º Trimestre	TOTAL Declarado
Tipo de Valor			Declarado	Declarado	Declarado	Declarado	
Base Tributável	Taxa Reduzida	1	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Taxa Intermédia	5	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Taxa Normal	3	59 942,14	65 767,53	55 845,30	98 624,80	280 179,77
	T.I.B.	7	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Op. Isentas c/ direito à dedução	8	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Op. Isentas s/ direito à dedução	9	0,00	213 500,00	0,00	0,00	213 500,00
	A.I.B. (total 12+14+15)	10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	A.I.B. - Liquidado p/ Declarante	12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	A.I.B. - Artº 15º CIVA ou do RITI	14	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	A.I.B. - Artº 22º, nºs 3, 4, e 5 do RITI	15	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Prest. Serv. Imp. Liquidado p/ Declarante	16	686,40	1 277,51	2 469,05	3 764,70	8 197,66
	Importações Bens Imp. Liquidado p/ Declarante	18	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	TOTAL	90+62	60 628,54	280 545,04	58 314,35	102 389,50	501 877,43
Imposto Liquidado	Taxa Reduzida	2	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Taxa Intermédia	6	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Taxa Normal	4	13 786,69	15 126,54	12 844,42	22 683,71	64 441,36
	A.I.B. (total 13)	11	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	A.I.B. - Liquidado p/ Declarante	13	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Prest. Serv. Imp. Liquidado p/ Declarante	17	157,88	293,83	567,89	865,88	1 885,48
	Importações Bens Imp. Liquidado p/ Declarante	19	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Regularizações	41	0,00	10,26	9,54	6,17	25,97
	Quadro 4 - Anexo 1 (até 1 de set. 2017) Quadro 3 - Anexo 1 (a partir de 1 de set. 2017)	66	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Quadro 4 - Anexo 2 (até 1 de set. 2017) Quadro 3 - Anexo 2 (a partir de 1 de set. 2017)	68	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	TOTAL	92	13 944,57	15 430,63	13 421,85	23 555,76	66 352,81
	Imobilizado	20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Exist. Taxa Reduzida	21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Exist. Taxa Intermédia	23	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Imposto Deduzido	Exist. Taxa Normal	22	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Outros bens e Serviços	24	9 603,98	10 046,75	9 794,72	19 608,80	49 054,25
	Reg. favor Sujeito Passivo	40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Reporte período anterior	61	5 486,73	1 146,14	0,00	0,00	-
	Quadro 4 - Anexo 1 (até 1 de set. 2017) Quadro 3 - Anexo 1 (a partir de 1 de set. 2017)	65	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Quadro 4 - Anexo 2 (até 1 de set. 2017) Quadro 3 - Anexo 2 (a partir de 1 de set. 2017)	67	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Comun. DS Cobrança	81	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	TOTAL	91	15 090,71	11 192,89	9 794,72	19 608,80	55 687,12
	Imposto a Entregar	93	0,00	4 237,74	3 627,13	3 946,96	11 811,83
	Imposto a Recuperar	94	1 146,14	0,00	0,00	0,00	
	Pedido Reembolso	95	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

g. Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º 012022..., e nos termos do art.º 69.º, n.º 2 da LGT, foi instaurada à Requerente uma inspeção tributária interna e de âmbito parcial, em IRC e IVA, incidente sobre o ano de 2019, com despacho de 2022/08/04, da Chefe de Divisão I,

do Departamento C da Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, sendo a Requerente notificada em 7/9/2022 por via eletrónica do início do procedimento inspetivo, tendo o mesmo terminado com a notificação do relatório final.

h. Em Setembro de 2022, foram solicitados elementos e/ou prestação de esclarecimentos ao abrigo do Artigo 59.º e 63.º da LGT e artigos 29.º e 48.º do RCPITA, nomeadamente:

“- Balancete analítico respeitante a 31/12/20119, antes e depois do apuramento dos resultados; - Extratos de conta corrente da contabilidade; - Descrição da atividade sujeita a IVA e da atividade isenta de IVA e caso exista venda de imóveis, enviar copia ou copias das escrituras;- Indicar o critério de dedução aplicável ao IVA dedutível de OBS - No que respeita a IVA dedutível enviar copia de documentos (cinco) de valor mais elevado por cada período de imposto;- Solicita-se o envio dos cinco doc. de maior valor das seguintes rubricas:

Conta 6221 - Trabalhos especializados = €182.840,96

Conta 6224- Honorários = €19.706,00

Conta 6225 - Comissões = 7.676,14

- Justificar a conexão dos gastos contabilizados nas rubricas anteriores, face à obtenção dos rendimentos sujeitos a tributação. - Solicita-se também apuramento dos CEVMC no montante de €105.000,00, bem como mapas de apuramento de amortizações. - Justificação de Despesas de representação face à obtenção rendimentos sujeitos a tributação, enviando copia dos documentos de maior valor (cinco). - Apuramento do valor da tributação Autónoma relativa a equipamento de transporte.

No âmbito da ordem de serviço de inspeção interna em curso, ao sujeito passivo A... Lda., em referência, com vista à avaliação da situação tributária do mesmo, relativamente ao ano de 2019, solicita-se o esclarecimento de algumas situações que poderão consubstanciar desconformidade com o quadro jurídico tributário aplicável.

Foram ainda solicitados mais os seguintes elementos relativos ao exercício de 2019:

- Balancete analítico respeitante a 31/12/20119, antes e depois do apuramento dos resultados; - Extratos de conta corrente da contabilidade; - Descrição da atividade sujeita a IVA e da atividade isenta de IVA e caso exista venda de imóveis, enviar copia ou copias das escrituras;- indicar o critério de dedução aplicável ao IVA dedutível de OBS -

No que respeita a IVA dedutível enviar copia de documentos (cinco) de valor mais elevado por cada período de imposto;

Solicita-se o envio dos cinco doc. de maior valor das seguintes rubricas:

Conta 6221 - Trabalhos especializados = €182.840,96

Conta 6224- Honorários = €19.706,00 (

Conta 6225- Comissões = 7.676,14

- Justifique a conexão dos gastos contabilizados nas rubricas anteriores, face à obtenção dos rendimentos sujeitos a tributação. - Solicita-se também apuramento dos CEVMC no montante de €105.000,00, bem como mapas de apuramento de amortizações. - Justificação de Despesas de representação face à obtenção rendimentos sujeitos a tributação, enviando copia dos documentos de maior valor (cinco). - Apuramento do valor da tributação Autónoma relativa a equipamento de transporte.

Os elementos e/ou esclarecimentos solicitados deverão ser submetidos na área reservada da Inspeção Tributaria e Aduaneira no Portal das Finanças ou remetidos, por via postal, para a morada indicada em rodapé.”

i. No âmbito da mesma inspecção tributária foram solicitados em Novembro de 2022 mais os seguintes elementos, ao abrigo do Artigo 59.º e 63.º da LGT e artigos 29.º e 48.º do RCPITA:

“1 - Cópia de contrato de prestação de serviços, relativo aos fornecedores:

NIF:...- C... UNIPessoal LDA

NIF:...- B...- UNIPessoal LDA

Esclarecer concretamente, comprovando, qual o tipo de serviços prestados por cada uma destas entidades à A... . Enviar comprovativo dos meios de pagamento, ou conta corrente em que se encontrem registados.

Nesta matéria explicar ainda, qual o motivo porque existem duas faturas de valor semelhante, relativas a "fecho de contas" emitidas por entidades diferentes. Refira-se as faturas 2019/05 de cada uma das entidades em questão de igual valor e memória descritiva.

2 - Atendendo a que no ano de 2019, foram registadas operações isentas (venda de imóvel), queira esclarecer qual o critério utilizado para dedução do IVA face ao preceituado no art.º 23º do Código do IVA;

3 - Na conta 622111131 trabalhos especializados encontram-se registadas várias faturas no valor de 1.000,00; 1900,00 e 4.000,00. Solicita-se o envio de cópia de cada um destes valores.

4- Solicita-se copia de uma fatura no valor de 506,69 registadas na conta 62.61 - Rendas

5 - Relativamente a conta 6266 - Despesas de Representação, a mesma regista despesas em vários países, tais como Londres, Escócia, Luxemburgo, Itália, Marrocos, México, Tailândia e USA. Queira identificar os beneficiários destas despesas, bem como provar que tais deslocações foram efetuadas no âmbito da atividade da empresa, identificando clientes, feiras e outros eventos em que os interesses económicos da empresa tenham tido representação.

No âmbito destas despesas queira enviar cópia de:

- Despesas na Tailândia no valor de 2001,99; 917,58 e 2.084,36;

"Despesas no México " no valor de €1.544,80 e 7.391,07;

- "Despesa de Londres no valor de €1.280,42;

- Despesas na Escócia no valor de €928,15;

- Despesas em Itália no valor de 1705,50 e 505,20

6 - Relativamente à conta 6266321, queira enviar copia dos documentos seguintes que sejam superiores a €50.

6266321 Despesas de 30.09.2019 Operações Diversas 9000027 Diversos Tailândia, 847,32

6266321 Despesas de 30.09.2019 Operações Diversas 9000027 Diversos Tailândia, 400,00

6266321 Despesas de 31.10.2019 Operações Diversas 10000053 Diversos 07/10, 451,50

6266321 Despesas de 31.10.2019 Operações Diversas 10000053 Diversos 08/10, 744,69

6266321 Despesas de 31.10.2019 Operações Diversas 10000054 Div holiday inn resort, 385,84

6266321 Despesas de 31.12.2019 Operações Diversas 12000005 Despesas Sócio México, 1 544,80

6266321 Despesas de 31.12.2019 Operações Diversas 12000006 Despesas Sócio México, 65,58

6266321 Despesas de 31.12.2019 Operações Diversas 12000008 Despesas Socio México/EUA 7 391,07

7 - Solicita-se copia dos seguintes documentos:

Conta 6266121- Despesas de Representação

6266121 - 30.09.2019 9000044 Diversos Setembro 1 314,98

6266121 - 31.10.2019 10000024 Diversos FT 2019/41500 459,79
6266121 31.10.2019 10000053 AIRFRANCE 2 429,13
6266121 31.10.2019 10000053 EASYJET 1 708,80
6266121 30.11.2019 11000029 REFEIÇÕES 1 296,66
6266121 30.11.2019 11000033 REFEIÇÃO 1 208,90
6266121 31.12.2019 12000007 Diversos Despesas Viagem Madeira 4 606,65
6266121 31.10.2019 10000027 Diversos Refeições 910,14
6266121 31.07.2019 7000049 Diversos FT 115224 864,00
6266121 31.12.2019 12000016 Diversos EL CORTE INGLES 649,00
6266121 31.12.2019 12000019 Diversos Despesa Socio 71,80
6266121 31.12.2019 12000022 Diversos REFEIÇÕES 421,96
6266121 31.12.2019 12000025 Diversos FT 5577632 2 755,54
6266121 31.12.2019 12000026 Diversos FT 7000257947 222,22
6266121 31.12.2019 12000038 Diversos FT 937312 658,96
Conta 62613
626613 Despesas de 31.01.2019 Operações Diversas 1000002 Diversos FT 2018/87 769,89
626613 Despesas de 31.01.2019 Operações Diversas 1000002 Diversos FT 2018/87 72,60
626613 Despesas de 30.06.2019 Operações Diversas 6000075 Diversos FT 2019/330 8 306,88
626613 Despesas de 30.09.2019 Operações Diversas 9000065 Diversos 33 Rec.O.Rend.
3367300/1 220,88
626613 Despesas de 30.09.2019 Operações Diversas 9000066 Diversos 33 Rec.O.Rend.
3367300/1 220,87
8. Relativamente a despesas de 2019 registadas na tabela supra justifique a falta de acréscimo das mesmas no quadro 07 da Decl. Modelo 22.
9. Solicita-se ainda comprovativo da gerência de facto em 2019.”

j. Na sequência da inspeção tributária identificada nas alíneas g), h) e i), foi elaborado o relatório da inspeção nos termos do art.º 62.º do RCPITA, do qual consta:

“Fica notificado que da acção de inspecção levada a cabo por estes Serviços de Inspeção, ao abrigo da Ordem de Serviço 012022..., não resultaram quaisquer atos tributários ou em matéria tributaria que lhe sejam desfavoráveis.

Assim, após análise dos elementos solicitados e disponibilizados pelo contabilista, conclui-se que não é viável a sua análise e confirmação em sede de análise interna, dada a complexidade e volume de documentação envolvida pelo que se propõe o encerramento da presente ordem de serviço sem correções, e consequente abertura de procedimento de inspeção externo, o qual oferece melhores condições para análise de todo o suporte documental envolvido.”

k. A AT procedeu à abertura de uma segunda inspecção, com início no processo inspetivo IT-...– de âmbito parcial em sede de IRC e IVA ao exercício de 2019, de âmbito externo, com despacho da chefe de divisão de 27/06/2023, com carta Aviso elaborada nos termos da alínea l) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT1 e artigo 49.º do RCPITA, com a referência de ordem de serviço OI2023...emitida em 01/02/2023, tendo os atos externos de inspeção relativos ao ano de 2019 tido início em 28-06-2023, data de assinatura da ordem de serviço pelo gerente E..., nas instalações do contabilista certificado, onde estiveram presentes o representante da Requerente, o contabilista certificado e a inspectora tributária. Aquando dessa reunião, foi explicado que de acordo com os novos procedimentos existentes na AT, resultantes da desmaterialização do procedimento inspetivo (Lei 7/2021 de 26-02), as notificações para apresentação de documentos seriam feitas por via eletrónica e que as respostas seriam também efetuadas por essa mesma via. No entanto, nessa mesma reunião, foi indicado o que iria ser solicitado e o que era pretendido e quais os elementos que poderiam ser enviados por forma a explicar ou justificar as matérias que que seriam referidas nas notificações, nomeadamente, em resposta às despesas efetuadas com viagens realizadas e contabilizadas na empresa como gasto, assunto que foi esclarecido em resposta ao solicitado.

A referida notificação foi efetuada em 30-06-2023 onde eram solicitados os seguintes elementos:

“Copia de documentos (cheques, contratos ou outros doc. assinados pelo gerente de facto do ano de 2019:

• *Relativamente às Viagem a Marrocos, ao Luxemburgo, Escócia, Tailândia, México e Estados Unidos da América, apresentar, provas da Participação nas reuniões realizadas, nomeadamente:*

Provas dos Convites efetuados pelos clientes;

Comprovativos do Programa Golden Visa apresentados aos clientes (panfletos promocionais, brochuras, Sites/Links, outros comprovativos...);

Comprovativos da realização das reuniões (Lista de presenças, atas, relatórios e/ou outros);

Correspondência trocada com os clientes ou terceiros, relacionada com a realização das reuniões;

- Identificação de negócios concretizados ou em concretização na sequencia destas reuniões.

• *Relativamente à Viagem a Londres:*

Inscrição na acção de formação;

Certificado de participação emitido pela entidade responsável;

- Pagamento da acção;

- Outros comprovativos.

• *Relativamente às Viagem a Escócia, Itália, México e Estados Unidos da América, apresentar comprovativos da participação do Atleta ... nas provas/campeonatos referidos, nomeadamente:*

Inscrição nas provas;

Pagamento das provas, caso exista;

Outros comprovativos da sua participação.

Apresentação dos resultados obtidos pela empresa resultantes da Atividade de Agenciamento do Atleta ...;

Contrato assinado com a C...;

Descriminação pormenorizada dos serviços prestados pela sociedade C... à sociedade A..., referente as faturas emitidas em 2019;

Descriminação pormenorizada dos serviços prestados pela sociedade B... à sociedade A..., referente às faturas emitidas em 2019;

Justificação para as faturas emitidas pelas duas sociedades referidas acima, a sociedade A..., Lda, e comprovativo do pagamento das mesmas (comprovativo de transferência, copia de cheques, etc...) e respetiva contabilização.”

1. Em Novembro de 2023, foram solicitados mais os seguintes elementos, ao abrigo do princípio de colaboração consignado no artigo 59.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do princípio da cooperação previsto no artigo 9º do Regime Complementar do Procedimento e Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), para mais pedido de elementos.

“1-Aquando da primeira notificação foi solicitado o contrato assinado com a C..., Lda, que não nos foi enviado.

Assim sendo, reitero esse mesmo pedido e o envio do referido contrato.

2- Explicação detalhada dos serviços prestados pela C..., Lda e pela B..., Lda a A..., Lda, identificando as pessoas (nome e NIF) que efetuam esses mesmos serviços.”

m. Na sequência do elencado nas alíneas k) e l), foi elaborado o projecto de relatório de inspecção que foi notificado à Requerente, para efeitos do exercício do direito de audição prévia o qual veio a ser devidamente exercido pela Requerente.

n. Quanto ao IRC lê-se na fundamentação das correcções no respectivo RIT no segmento relevante o seguinte:

“B...– UNIPESSOAL, LDA

Esta empresa, sócia da A..., Lda, é uma sociedade por quotas, com o capital social de 1.000€ totalmente detido por D...– NIF: ... (também ela detentora de parte do capital de A..., Lda). A gerência da B... é exercida pela única sócia.

Por consulta à IES não foram declarados trabalhadores ao serviço da empresa, nem Gastos com o Pessoal, nem tão pouco foram entregues Declarações Mensais de Remunerações (DMRs).

Como atividade, verifica-se que esta empresa está inscrita com os seguintes CAE's:

Tipo	Código	Designação	Data de Início
CAE Principal	70100	ACTIVIDADES DAS SEDES SOCIAIS	21/12/2016
CAE Secundário	68100	COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS	12/01/2023

C..., UNIPessoal, LDA

Esta empresa é uma sociedade por quotas, com capital social de 1.000€ totalmente detido por E... - NIF: ...que também é detentor de capital e gerente da sociedade A..., Lda. A gerência da C... é exercida pelo seu único sócio.

Não declarou trabalhadores ao serviço da empresa, embora declare um valor de 1.100€ de Outros Gastos com o Pessoal, mas não foram entregues Declarações Mensais de Remunerações (DMRs).

Como atividade, verifica-se que esta empresa, está inscrita com os seguintes CAE's:

Tipo	Código	Designação	Data de Início
CAE Principal	70100	ACTIVIDADES DAS SEDES SOCIAIS	19/12/2016
CAE Secundário	93293	ORGANIZAÇÃO DE ACTIVIDADES DE ANIMAÇÃO TURÍSTICA	19/12/2016
CAE Secundário	49320	TRANSPORTE OCASIONAL DE PASSAGEIROS EM VEÍCULOS LIGEIROS	19/12/2016
CAE Secundário	55201	LOJAMENTO MOBILADO PARA TURISTAS	19/12/2016
CAE Secundário	68100	COMPRA E VENDA DE BENS IMOBILIÁRIOS	12/01/2023

Pela análise a estas duas empresas é possível concluir que as duas mantêm relações especiais com o sujeito passivo, uma vez que são sócias destes e os seus sócios e gerentes são os mesmos.

Podemos, por isso dizer, que E... e D..., são os únicos detentores do capital social do sujeito passivo, uma vez que participam de forma direta e indireta no mesmo, sendo detentores do capital de cada uma das sociedades sócias do sujeito passivo.

Da análise à IES de cada uma das empresas verifica-se que as mesmas não têm recursos humanos para além dos seus sócios únicos, sendo que nenhum deles recebe remuneração destas empresas, senão da empresa A..., Lda.

Os únicos rendimentos declarados, quer pela B..., Lda, quer pela C..., Lda, são os relativos aos valores faturados à sociedade A..., Lda-80.000€ + IVA (em cada uma delas).

Uma vez que, E... e D..., são remunerados pela sociedade A..., Lda, os dois a título de sócios gerentes, não se justifica a subcontratação das empresas, B..., Lda e C..., Lda, para realização das tarefas seguintes conforme previsto no contrato e informado pelo sujeito passivo:

- ✓ *Análise do panorama interno e externo;~*
- ✓ *Análise de metas e objetivos;*
- ✓ *Identificação de soluções alternativas;*
- ✓ *Acompanhamento de resultados;*
- ✓ *Análise de decisões e*
- ✓ *Análise da estrutura organizativa do negócio*

sendo estas as funções inerentes ao cargo de gerente (acompanhar, planejar, gerir o negócio, etc...).

Foi efetuada segunda notificação a solicitar informações adicionais, nomeadamente explicação detalhada dos serviços prestados pela C..., Lda e pela B..., Lda a A..., Lda, identificando as pessoas (nome e NIF) que efetuaram esses mesmos serviços, sendo que não foi acrescentada nenhuma informação senão aquela que foi prestada fruto da primeira notificação e que já foi referida neste projeto de relatório - foi entregue contrato assinado entre as partes, algumas faturas emitidas pela B..., Lda e pela C..., Lda a A..., Lda e identificação dos serviços prestados (conforme referido atrás), sem o detalhe que foi solicitado.

Uma vez que aquelas empresas não possuíam trabalhadores que pudessem executar as tarefas descritas no contrato assinado entre elas e o sujeito passivo, e apesar de notificado este para detalhar os serviços executados e identificar as pessoas que as executaram não houve resposta a esclarecer o solicitado pelo que não foi comprovado que os valores faturados por aquelas

duas empresas correspondam a serviços efetivamente prestados nem que aqueles gastos contribuíram para a obtenção dos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo.

Da análise efetuada conclui-se assim, que não foi comprovada a materialização dos serviços que estas duas empresas faturaram a sociedade A..., nem, em que medida estes gastos contribuíram para a realização dos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo A..., Lda.

Acresce ainda que os serviços prestados por estas duas entidades são os mesmos o que implica uma sobreposição de serviços, de trabalhos e de funções cuja existência não se encontra justificada.

comprovada a materialização dos serviços faturados pela B..., Lda e pela C..., Lda, à A..., Lda, nem em que medida os mesmos contribuíram para a obtenção dos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo, não sendo assim, aceites para efeitos fiscais nos termos do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC. Estes montantes serviram para empolar os gastos declarados pelo sujeito passivo e assim, diminuir o seu Lucro Tributável.

Assim sendo, deve ser acrescido ao resultado tributável apurado pelo sujeito passivo o valor de 160.000€, correspondente à correção dos Gastos registados na conta #622111131 – Trabalhos Especializados, referentes à soma das faturas emitidas pela B..., Lda e pela C..., Lda, alterando-se o Lucro Tributável de 11.279,74€ para 171.279,74€.

o. Quanto ao IVA,

“De acordo com o n.º 1 do artigo 20.º do CIVA só confere direito a dedução o imposto suportado sobre bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das seguintes operações: transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, bem como as transmissões de bens e serviços referidas nas diferentes subalíneas da respetiva alínea b) do mesmo artigo.

Os elementos recolhidos no decurso do procedimento de inspeção não permitiram garantir a concretização efetiva dos serviços que foram faturados à sociedade A..., Lda, nem tao pouco foi comprovado em que medida e que a contratação destes serviços contribuiu para realização das operações ativas sujeitas a IVA, realizadas pelo sujeito passivo.

	1903T	1906T	1909T	1912T	Total
Imposto deduzido nas DP's	9 603,98	10 046,75	9 794,72	19 608,80	49 054,25
Correção	6 900,00	6 900,00	6 900,00	16 100,00	36 800,00
Imposto a deduzir	2 703,98	3 146,75	2 894,72	3 508,80	12 254,25

Em conclusão, o valor do IVA deduzido que corresponde ao IVA suportado nas faturas emitidas pela B... e a C..., Lda ao longo do ano de 2019, no valor total de 36.800€ (18.400,00€ + 18.400,00€), não é dedutível nos termos do art.º 20º do CIVA, pelo que deve ser expurgado do valor total do imposto deduzido nas Declarações Periódicas entregues pelo sujeito passivo- 49.054,25€ - 36.800,00€ = 12.254.25€.”

p. O RIT final procedeu à apreciação do direito de audição prévia nos seguintes termos:

“Apreciação dos argumentos apresentados pelo sujeito passivo:

Quanto a Atividade Inspetiva

No dia 28 de junho de 2023, desloquei-me às instalações do escritório do contabilista da empresa, o Dr. J..., a fim de dar início ao presente procedimento inspetivo ao abrigo da 012023..., com a Assinatura da Ordem de Serviço. A Ordem de Serviço foi assinada pelo Sr. E..., na qualidade de gerente do sujeito passivo e também na presença do seu contabilista, sendo este momento e este ato considerado como o início do procedimento inspetivo tal como referido no nº 2 do art.º 51º do RCPITA. Aquando dessa reunião, foi explicado que de acordo com os novos procedimentos existentes na AT, resultantes da desmaterialização do procedimento inspetivo (Lei 7/2021 de 26-02), as notificações para apresentação de documentos seriam feitas por via eletrónica e que as respostas seriam também efetuadas por essa mesma via. No entanto, nessa mesma reunião, foi indicado o que iria ser solicitado e o que era pretendido e quais os elementos que poderiam ser enviados por forma a explicar ou justificar as matérias que que seriam referidas nas notificações, nomeadamente, em resposta as despesas efetuadas com viagens realizadas e contabilizadas na empresa como gasto, assunto que foi esclarecido em resposta ao solicitado. A referida notificação foi efetuada em 30-06-2023 onde eram solicitados os seguintes elementos:

- *Cópia de documentos (cheques, contratos ou outros doc. assinados pelo gerente de facto do*

ano de 2019;

• *Relativamente as Viagem a Marrocos, ao Luxemburgo, Escócia, Tailândia, México e Estados Unidos da América, apresentar, provas da Participação nas reuniões realizadas, nomeadamente:*

- *Provas dos Convites efetuados pelos clientes;*
- *Comprovativos do Programa Golden Visa apresentados aos clientes (panfletos promocionais, brochuras, Sites/Links, outros comprovativos...);*
- *Comprovativos da realização das reuniões (Lista de presenças, atas, relatórios e/ou outros);*
- *Correspondência trocada com os clientes ou terceiros, relacionada com a realização das reuniões;*
- *Identificação de negócios concretizados ou em concretização na sequencia destas reuniões.*

• *Relativamente a Viagem a Londres:*

- *Inscrição na ação de formação;*
- *Certificado de participação emitido pela entidade responsável;*
- *Pagamento da ação;*
- *Outros comprovativos.*

Relativamente as Viagem a Escócia, Itália, México e Estados Unidos da América, apresentar comprovativos da participação do Atleta ... nas provas/campeonatos referidos, nomeadamente:

- *Inscrição nas provas;*
- *Pagamento das provas, caso exista;*
- *Outros comprovativos da sua participação.*

• *Apresentação dos resultados obtidos pela empresa resultantes da Atividade de Agenciamento do Atleta;*

• *Contrato assinado com a C...;*

• *Descriminação pormenorizada dos serviços prestados pela sociedade C... a sociedade A..., referente as faturas emitidas em 2019;*

• *Descriminação pormenorizada dos serviços prestados pela sociedade B... a sociedade A..., referente as faturas emitidas em 2019;*

• *Justificação para as faturas emitidas pelas duas sociedades referidas acima, a sociedade A... ..., Lda, e comprovativo do pagamento das mesmas (comprovativo de transferência, copia de cheques, etc...) e respetiva contabilização.*

Em 25-10-2023 foi enviada nova notificação a solicitar o seguinte:

1- Aquando da primeira notificação foi solicitado o contrato assinado com a C..., Lda, que não nos foi enviado. Assim sendo, reitero esse mesmo pedido e o envio do referido contrato.

2 - Explicação detalhada dos serviços prestados pela C..., Lda e pela B..., Lda a A..., Lda, identificando as pessoas (nome e NIF) que efetuam esses mesmos serviços.

- Outros comprovativos.

Podemos assim concluir pela existência de um procedimento externo de inspeção iniciado em 28-06-2023 com a assinatura da Ordem de Serviço, a obtenção de esclarecimentos sobre o funcionamento da atividade e a indicação dos elementos pretendidos a solicitar por notificação eletrónica de acordo com os novos procedimentos aplicados as ações de inspeção externa.

Quanto às correções

Depois de analisados os argumentos apresentado pelo sujeito passivo, e em congruência com as respostas dadas às notificações efetuadas ao longo do procedimento de inspeção e embora tenha sido solicitado por duas vezes que fossem detalhados e comprovados os serviços prestados pela C..., Lda e pela B..., Lda a A..., Lda, identificando as pessoas (nome e NIF) que efetuaram esses mesmos serviços, tal não aconteceu em resposta às mesmas, nem tao pouco no exercício do direito de audição, isto é, não foi acrescentada nenhuma informação aquela que foi prestada fruto da primeira notificação.

O sujeito passivo não fez prova da realização efetiva e concreta dos serviços que cada uma daquelas empresas faturou a A..., Lda. limitando-se a indicar serviços de forma genérica. Também não fez prova de quem (pessoas) prestou os referidos serviços, uma vez que aquelas sociedades não tinham pessoal.

Concluiu-se assim, que no exercício do direito de audição, não foram apresentados elementos que contrariem as conclusões constantes do projeto de relatório, ou seja, que comprovem que os valores faturados por aquelas duas empresas correspondem a serviços efetivamente prestados ao sujeito passivo nem que aqueles gastos contribuíram para a obtenção dos rendimentos obtidos pelo mesmo.

No ponto 2, é referido que no acordo de transmissão de quotas foi definido que as sociedades B... e C..., como sócias maioritárias designariam a gerência da A..., Lda, que teria como sua única função a gestão operacional, sendo que todo o planeamento estratégico e administrativo seria efetuado pelas sociedades acima mencionadas, de forma formal, trimestralmente e no final do ano.

Acrescenta no ponto 5, que as razões que levaram à separação entre a gestão operacional e estratégica prendem-se com o aumento de produtividade, organização interna, profissionalização e divisão de tarefas, tendo havido um aumento notório de faturação.

Ora, uma vez que os sócios e únicos trabalhadores da A..., Lda, E... e D..., são também cada um deles sócios únicos da C..., Lda e da B..., Lda, respetivamente, a justificação para a separação operacional e estratégica com vista ao aumento de produtividade, organização interna, profissionalização e divisão de tarefas torna-se incompreensível, uma vez que não existe uma estrutura de recursos humanos na empresa A..., Lda, senão os dois sócios E... e D..., também sócios da C..., Lda (E...) e da B..., Lda (D...). O sujeito passivo não explicou nem comprovou, quem exercia cada uma das tarefas e nem em que medida e de que forma as mesmas contribuíram para o aumento da faturação.

Pelo exposto e atendendo à falta de elementos que permitam per em causa as correções propostas no projeto de Relatório, estas mantem-se e passam a definitivas.”

q. O Relatório final da inspeção externa foi notificado à Requerente em 21 de Dezembro de 2023.

r. As correções que passaram a definitivas foram as seguintes:

I CONCLUSÕES DA AÇÃO DE INSPEÇÃO				
I.1 MAPA RESUMO DAS CORREÇÕES RESULTANTES DA AÇÃO DE INSPEÇÃO				
Método de determinação da matéria tributável		Natureza do Imposto	Ano/Exercício 2019	
			Valor	Ref. Item
I.1.1 Com recurso a métodos indiretos	Correções à Matéria Tributável			
	Imposto em falta			
I.1.2 De natureza meramente aritmética resultante de imposição legal	Correções à Matéria Tributável	IRC	160.000,00	CAP V
	Imposto em falta	IVA	36.800,00	CAP V
I.1.3 Montantes Sujeitos a Juros				
I.1.4 Penalidades		Diploma	Punitivo	Refº Ref
Legislação Aplicável		RGIT	Artº 114 Artº 119	CAP VIII

s. Que deram origem às seguintes liquidações:

IRC

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC

N.º DA
COMPENSAÇÃO

2023

IDENTIFICAÇÃO
FISCAL

PREJUÍZO FISCAL

€0,00

PERÍODO	DATA ACERTO CONTAS	N.º LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO
2019	2023-12-27	2023	2023-12-22
N.º	Descrição	Importâncias Liq. Anterior	Importâncias Corrigidas
1	Matéria coletável não isenta	€ 3.383,92	€ 158.842,64
2	Matéria coletável-regime especial	€ 0,00	€ 0,00
3	Coleta - regime geral-1.º escalão	€ 2.550,00	€ 2.550,00
4	Coleta - regime geral-2.º escalão	€ 30.206,95	€ 30.206,95
5	Coleta - outras taxas	€ 0,00	€ 0,00
6	Coleta à taxa da R.A. Açores	€ 0,00	€ 0,00
7	Coleta à taxa da R.A. Madeira	€ 0,00	€ 0,00
8	Derrama estadual	€ 0,00	€ 0,00
9	Coleta total (3+4+5+6+7+8)	€ 32.756,95	€ 32.756,95
10	Dupla trib. jurídica internacional	€ 0,00	€ 0,00
11	Dupla trib. económica internacional	€ 0,00	€ 0,00
12	Benefícios fiscais	€ 0,00	€ 0,00
13	AIMI	€ 0,00	€ 0,00
14	Pagamento especial por conta	€ 0,00	€ 0,00
15	Total deduções (10+11+12+13+14)	€ 0,00	€ 0,00
16	Resultado da liquidação	€ 0,00	€ 0,00
17	Retenções na fonte	€ 0,00	€ 0,00
18	Pagamentos por conta/Autónomos	€ 0,00	€ 0,00
19	Pagamentos adicionais por conta	€ 0,00	€ 0,00
20	IRC a pagar (9-15+16-17-18-19)>0	€ 32.756,95	€ 32.756,95
21	IRC a recuperar (9-15+16-17-18-19)<0	€ 0,00	€ 0,00
22	IRC de períodos anteriores	€ 0,00	€ 0,00
23	Reposição de benefícios fiscais	€ 0,00	€ 0,00
24	Derrama municipal	€ 157,92	€ 2.397,92
25	Dupla trib. jurídica internacional-CDT	€ 0,00	€ 0,00
26	Tributações autónomas	€ 13.264,06	€ 13.264,06
27	Juros compensatórios	€ 0,00	€ 4.654,94
28	Juros indemnizatórios	€ 0,00	€ 0,00
29	Juros de mora	€ 0,00	€ 0,00
30	Total pagam. dif./frac. (art.º 83º CIR)	€ 0,00	€ 0,00
31	Pagamento de autoliquidação	€ 0,00	€ 13.997,25

NOTA: A Demonstração de Acerto de Contas e a respetiva Nota de Cobrança seguem em separado e fazem parte integrante desta notificação.

VALOR A PAGAR: € 39.076,62

Fundamentação

Apuramento proveniente de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) decorrente do procedimento de Inspeção, credenciado pela ordem de serviço n.º 012023/_____, no âmbito do qual foi remetida a respetiva fundamentação, constante do Relatório Final de Inspeção Tributária.

IVA

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IVA

PERÍODO	IDENTIFICAÇÃO FISCAL
201903T	

NÚMERO LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO
2023	2023-12-21

NÚMERO DOCUMENTO	DATA ACERTO CONTAS
2023	2023-12-27

FUNDAMENTAÇÃO

Liquidação emitida nos termos do art.º 87º do CIVA.
A liquidação efetuada decorre do procedimento de Inspeção, credenciado pela Ordem de Serviço n.º 012023, no âmbito do qual foi remetida respetiva fundamentação, constante do Relatório Final de Inspeção Tributária.

VALORES CORRIGIDOS (DP/DC)											
1	€	0,00	20	€	0,00	2	€	0,00			
5	€	0,00	21	€	0,00	6	€	0,00			
3	€	59.942,14	23	€	0,00	4	€	13.786,69			
7	€	0,00	22	€	0,00	11	€	0,00			
8	€	0,00	24	€	2.703,98	13	€	0,00			
9	€	0,00	40	€	0,00	17	€	157,88			
10	€	0,00	61	€	5.486,73	19	€	0,00			
12	€	0,00	65	€	0,00	41	€	0,00			
14	€	0,00	67	€	0,00	66	€	0,00			
15	€	0,00				68	€	0,00			
16	€	686,40									
18	€	0,00									
90	€	60.628,54	91	€	8.190,71	92	€	13.944,57			
			93	€	5.753,86	95	€	0,00			
			94	€	0,00	96	€	0,00			
			Certidão Dívida Emitida					€	0,00		
			Pag. de Autoliquidação Utilizados					€	0,00		
			Outros Créditos Disponíveis Utilizados					€	0,00		

VALOR A PAGAR: €

5.753,86

NOTIFICAÇÃO

Fica notificado(a) da liquidação de IVA relativa ao período de imposto acima identificado, conforme nota demonstrativa.

Desta liquidação poderá apresentar reclamação graciosa ou impugnação judicial, nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 97.º do CIVA e 70.º e 102.º do CPPT.

A presente notificação considera-se efetuada no décimo quinto (15.º) dia útil seguinte ao registo da sua disponibilização.

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IVA

PERÍODO	IDENTIFICAÇÃO FISCAL	VALORES CORRIGIDOS (DP/DC)											
201909T		1 €	0,00	20 €	0,00	2 €	0,00	3 €	0,00	4 €	0,00	5 €	0,00
NÚMERO LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO	6 €	0,00	21 €	0,00	6 €	0,00	7 €	0,00	11 €	0,00	8 €	0,00
2023	2023-12-21	3 €	55.845,30	23 €	0,00	4 €	12.844,42	9 €	0,00	17 €	567,89	10 €	0,00
NÚMERO DOCUMENTO	DATA ACERTO CONTAS	12 €	0,00	24 €	2.894,72	13 €	0,00	14 €	0,00	19 €	0,00	15 €	0,00
2023	2023-12-27	16 €	2.469,05	26 €	0,00	41 €	9,54	17 €	0,00	66 €	0,00	18 €	0,00
FUNDAMENTAÇÃO		90 €	58.314,35	91 €	2.894,72	92 €	13.421,85	93 €	10.527,13	95 €	0,00	94 €	0,00
Liquidação emitida nos termos do art.º 87º do CIVA. A liquidação efetuada decorre do procedimento de Inspeção, credenciado pela Ordem de Serviço n.º 012021, no âmbito do qual foi remetida respetiva fundamentação, constante do Relatório Final de Inspeção Tributária.		Nota Demonstrativa da Liquidação											
		Certidão Dívida Emitida € 0,00											
		Pag. de Autoliquidação Utilizados € 3.627,13											
		Outros Créditos Disponíveis Utilizados € 0,00											
		VALOR A PAGAR: € 6.900,00											

NOTIFICAÇÃO

Fica notificado(a) da liquidação de IVA relativa ao período de imposto acima identificado, conforme nota demonstrativa.

Desta liquidação poderá apresentar reclamação graciosa ou impugnação judicial, nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 97.º do CIVA e 70.º e 102.º do CPPT.

A presente notificação considera-se efetuada no décimo quinto (15.º) dia útil seguinte ao registo da sua disponibilização.

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IVA

PERÍODO 201912T	IDENTIFICAÇÃO FISCAL []	VALORES CORRIGIDOS (DP/DC)	
NÚMERO LIQUIDAÇÃO 2023 []	DATA LIQUIDAÇÃO 2023-12-21	1 € 0,00	20 € 0,00
NÚMERO DOCUMENTO 2023 []	DATA ACERTO CONTAS 2023-12-27	5 € 0,00	21 € 0,00
FUNDAMENTAÇÃO		3 € 98.624,83	23 € 0,00
<p>Liquidação emitida nos termos do art.º 87º do CIVA.</p> <p>A liquidação efetuada decorre do procedimento de inspeção, credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2023 [], no âmbito do qual foi remetida respetiva fundamentação, constante do Relatório Final da Inspeção Tributária.</p>		7 € 0,00	22 € 0,00
		8 € 0,00	24 € 3.508,80
		9 € 0,00	40 € 0,00
		10 € 0,00	61 € 0,00
		12 € 0,00	65 € 0,00
		14 € 0,00	67 € 0,00
		15 € 0,00	68 € 0,00
		16 € 3.764,70	
		18 € 0,00	
		90 € 102.389,53	91 € 3.508,80
		93 € 20.046,96	95 € 0,00
		94 € 0,00	96 € 0,00
		Certidão Dívida Emitida € 0,00	
		Pag. de Autoliquidação Utilizados € 3.946,96	
		Outros Créditos Disponíveis Utilizados € 0,00	
		VALOR A PAGAR: € 16.100,00	

NOTIFICAÇÃO

Fica notificado(a) da liquidação de IVA relativa ao período de imposto acima identificado, conforme nota demonstrativa.

Desta liquidação poderá apresentar reclamação graciosa ou impugnação judicial, nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 97.º do CIVA e 70.º e 102.º do CPPT.

A presente notificação considera-se efetuada no décimo quinto (15.º) dia útil seguinte ao registo da sua disponibilização.

Juros Compensatórios

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS

NR. DA COMPENSAÇÃO: 2023 [] ID. FISCAL: []

DATA DA COMPENSAÇÃO: 2023-12-27

Período de Tributação	Liquidação / Documento Base	Liquidação Juros	Valor Base	Período de Cálculo	Taxa (%)	Valor
2019-01-01 a 2019-12-31	2023 [] XRC	Juros Compensatórios-Retardamento da Liquidação (art.ºs 102º do CIRC e 35º da LGT)	2023 00002281349	34.421,68	2020-08-04 a 2023-12-20	4,000
					TOTAL:	4.654,94

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS DE IVA

PERÍODO 201903T	IDENTIFICAÇÃO FISCAL <input type="text"/>
NÚMERO LIQUIDAÇÃO 2023 <input type="text"/>	DATA LIQUIDAÇÃO 2023-12-21
NÚMERO DOCUMENTO 2023 <input type="text"/>	DATA ACERTO CONTAS 2023-12-27

LIQUIDAÇÃO JUROS	VALOR BASE	DURAÇÃO	TAXA %	VALOR
Juros Compensatórios por retardamento da liquid. do parto ou totalidade do imposto				
2023 <input type="text"/>	5.753,86	2019-05-16 a 2023-12-20	4,000	1.059,34
			TOTAL:	1.059,34

FUNDAMENTAÇÃO

Juros nos termos do artº 96º do CIVA e do artº 35º e/ou artº 44º da LGT de acordo com o fundamento constante na demonstração da liquidação. Os juros podem resultar do atraso na liquidação do imposto por facto imputável ao contribuinte (juros compensatórios) e/ou por atraso ou insuficiência do pagamento (juros de mora) e contam-se dia a dia desde o termo do prazo para cumprimento da obrigação até à data da sua regularização - art.35 n.º 3 e/ou 44 n.º 2 da LGT. Se os juros compensatórios resultarem de recebimento de reembolso superior ao devido por facto imputável ao contribuinte, são contados desde o recebimento do reembolso até ao suprimento ou correção da falta que o motivou - art. 35 n.º 5 da LGT.

NOTIFICAÇÃO

Fica notificado(a) da liquidação de juros de IVA, relativa ao período acima referido, conforme nota demonstrativa.

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS DE IVA

PERÍODO 201908T	IDENTIFICAÇÃO FISCAL <input type="text"/>
NÚMERO LIQUIDAÇÃO 2023 <input type="text"/>	DATA LIQUIDAÇÃO 2023-12-21
NÚMERO DOCUMENTO 2023 <input type="text"/>	DATA ACERTO CONTAS 2023-12-27

LIQUIDAÇÃO JUROS	VALOR BASE	DURAÇÃO	TAXA %	VALOR
Juros Compensatórios por retardamento da liquid. de parte ou totalidade do imposto				
2023 <input type="text"/>	8.046,14	2019-08-17 a 2023-12-20	4,000	1.399,36
TOTAL:				1.399,36

FUNDAMENTAÇÃO

Juros nos termos do art.º 96.º do CIVA e do art.º 35.º e/ou art.º 44.º da LGT de acordo com o fundamento constante na demonstração da liquidação. Os juros podem resultar do atraso na liquidação do imposto por facto imputável ao contribuinte (juros compensatórios) e/ou por atraso ou insuficiência do pagamento (juros de mora) e contam-se dia a dia desde o termo do prazo para cumprimento da obrigação até à data da sua regularização - art.º 35 n.º 3 e/ou 44 n.º 2 da LGT. Se os juros compensatórios resultarem de recebimento de reembolso superior ao devido por facto imputável ao contribuinte, são contados desde o recebimento do reembolso até ao suprimento ou correção da falta que o motivou - art.º 35 n.º 5 da LGT.

NOTIFICAÇÃO

Fica notificado(a) da liquidação de juros de IVA, relativa ao período acima referido, conforme nota demonstrativa.

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS DE IVA

PERÍODO 201909T	IDENTIFICAÇÃO FISCAL <input type="text"/>
NÚMERO LIQUIDAÇÃO 2023 <input type="text"/>	DATA LIQUIDAÇÃO 2023-12-21
NÚMERO DOCUMENTO 2023 <input type="text"/>	DATA ACERTO CONTAS 2023-12-27

LIQUIDAÇÃO JUROS	VALOR BASE	DURAÇÃO	TAXA %	VALOR
Juros Compensatórios por retardamento da liquid. de parte ou totalidade do imposto				
2023 <input type="text"/>	6.900,00	2019-11-21 a 2023-12-20	4,000	1.127,44
			TOTAL:	1.127,44

FUNDAMENTAÇÃO

Juros nos termos do artº 96º do CIVA e do artº 35º e/ou artº 44º da LGT de acordo com o fundamento constante na demonstração da liquidação. Os juros podem resultar do atraso na liquidação do imposto por facto imputável ao contribuinte (juros compensatórios) e/ou por atraso ou insuficiência do pagamento (juros de mora) e contam-se dia a dia desde o termo do prazo para cumprimento da obrigação até à data da sua regularização - art.35 n.º 3 e/ou 44 n.º 2 da LGT. Se os juros compensatórios resultarem de recebimento de reembolso superior ao devido por facto imputável ao contribuinte, são contados desde o recebimento do reembolso até ao suprimento ou correção da falta que o motivou - art. 35 n.º 5 da LGT.

NOTIFICAÇÃO

Fica notificado(a) da liquidação de juros de IVA, relativa ao período acima referido, conforme nota demonstrativa.

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS DE IVA

PERÍODO 201912T	IDENTIFICAÇÃO FISCAL []
NÚMERO LIQUIDAÇÃO 2023 []	DATA LIQUIDAÇÃO 2023-12-21
NÚMERO DOCUMENTO 2023 []	DATA ACERTO CONTAS 2023-12-27

LIQUIDAÇÃO JUROS	VALOR BASE	DURAÇÃO	TAXA %	VALOR
Juros Compensatórios por retardamento da liquid. de parte ou totalidade do imposto	16.100,00	2020-02-21 a 2023-12-20	4,000	2.468,37
2023 []			TOTAL:	2.468,37

FUNDAMENTAÇÃO

Juros nos termos do artº 96º do CIVA e do artº 35º e/ou artº 44º da LGT de acordo com o fundamento constante na demonstração da liquidação. Os juros podem resultar do atraso na liquidação do imposto por facto imputável ao contribuinte (juros compensatórios) e/ou por atraso ou insuficiência do pagamento (juros de mora) e contam-se dia a dia desde o termo do prazo para cumprimento da obrigação até à data da sua regularização - art.35 n.º 3 e/ou 44 n.º 2 da LGT. Se os juros compensatórios resultarem de recebimento de reembolso superior ao devido por facto imputável ao contribuinte, são contados desde o recebimento do reembolso até ao suprimento ou correção da falta que o motivou - art. 35 n.º 5 da LGT.

NOTIFICAÇÃO

Fica notificado(a) da liquidação de juros de IVA, relativa ao período acima referido, conforme nota demonstrativa.

t. Foi celebrado em 1 de Janeiro de 2017 um contrato de prestação de serviços entre a Requerente por um lado e a B... Unipessoal Lda e a C... por outro, com as seguintes cláusulas:

“Cláusula 1.^a

Objecto do contrato

Os Segundos Outorgantes obrigam-se a prestar conjuntamente a supervisão e gestão da Primeira Outorgante, nomeadamente, nos domínios do planeamento estratégico e organizativo, bem como na tomada de decisões e a prestação de serviços de carácter administrativo.

Cláusula 2.^a

Prazo

O presente contrato produz efeitos na presente data e vigorará pelo períodos de 1 ano, automaticamente renováveis por iguais períodos;

Clausula 3.^a

Preço e condições de pagamento

1- Pela prestação de serviços objecto do presente contrato a Primeira Outorgante paga a cada uma das Segundas Contratantes a quantia de vinte e nove mil euros acrescidos de IVA.

2 - A importância referida no ponto anterior será paga em quatro prestações trimestrais no valor de seis mil euros cada e uma prestação anual de cinco mil euros, valores acrescidos de IVA.

3- O valor descrito no ponto um poderá ser revisto por acordo entre as partes.

4 - A retribuição dos serviços, processar-se-á mediante previa apresentação das respectivas faturas.

Clausula 4.^a

Dever de sigilo

1 - Ambos os Contratantes deverão guardar sigilo sobre toda a informação e documentação técnica e não técnica, comercial ou outra, de que possa ter conhecimento ao abrigo ou em relação com a execução do contrato.

2 - Exclui-se do dever de sigilo a informação e documentação que forem comprovadamente do domínio público.

3- O dever de sigilo mantém-se em vigor até ao termo do prazo de 5 anos a contar da cessação do presente contrato.

Clausula 5.^a

Resolução do contrato

1- Qualquer das partes pode, antecedência mínima de 90 dias, opor-se à renovação do contrato através de envio de comunicação escrita à outra parte;

2- A alteração da estrutura societária de qualquer das Outorgantes implica a resolução imediata do presente contrato, sem prejuízo do pagamento dos serviços já realizados.

Clausula 6.^a

Foro competente

Para qualquer questão emergente da interpretação, integração e execução deste contrato, as partes acordam que será exclusivamente competente o Tribunal da

Comarca de Oeiras, cujo foro as partes aqui convencionam com expressa renúncia a qualquer outro.”

u. A Requerente procedeu ao pagamento de todas as liquidações de IRC e IVA no dia 17 de Janeiro de 2024:

v. A 28 de Fevereiro de 2024 a Requerente, apresentou via portal da AT, reclamação graciosa com o n.º ...2024... incidente sobre as liquidações de IRC e de IVA mencionadas nas alíneas anteriores r) e s), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários.

w. A Requerente interpôs Recurso Hierárquico fundado em presunção de indeferimento tácito da reclamação graciosa, nos termos do n.º 5 do artigo 57.º da Lei Geral Tributária – LGT, tendo vindo a ser notificada do projecto de decisão para o exercício do direito de audição prévia, e da decisão final em 3 de Dezembro de 2024 via CTT, a qual, nos termos do artigo 39.º do CPPT (Código do Procedimento e Processo Tributário), se considerou notificada validamente no dia 18 de Dezembro de 2024, tendo a mesma sido indeferida..

x. A 14 de Março de 2025 a Requerente apresentou o Pedido de Pronúncia que deu origem ao presente processo.

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária, e em factos não questionados pelas partes, bem como à inquirição da testemunha da Requerente J..., que testemunhou com isenção e conhecimento direto dos factos. Os factos sobre os quais

depôs, constam todos dos documentos juntos aos autos, tendo afirmado a instâncias da Requerente que na reunião descrita na alínea p) do probatório tinham sido pedidos desde logo elementos documentais, mas a instâncias da Requerida afirmou não se recordar. Seja como for, esse facto não foi minimamente abalado pelo que se considerou provado no vertido no relatório de inspecção tributária.

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental, o PA juntos aos autos, e a prova testemunhal nos moldes indicados, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo n.º 07148/131, *“o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”*.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

As questões a apreciar no presente processo são:

- 1º Caducidade das liquidações pela sucessão de duas acções de inspecção, interna e externa;
- 2º Violação do dever do exercício do direito de audição prévia;
- 3º Vício de violação de lei, motivado por erro nos pressupostos de facto e de direito dos artigos 23.º do CIRC e 20.º do CIVA.

- 1º Caducidade das liquidações pela sucessão de duas acções de inspecção, interna e externa;

Conforme matéria de facto dada como provada, alínea g) e seg., ao abrigo da Ordem de Serviço n.º 012022..., e nos termos do art.º 69.º, n.º 2 da LGT, foi instaurada à Requerente uma inspecção tributária interna e de âmbito parcial, em IRC e IVA, incidente sobre o ano de 2019, com despacho de 2022/08/04, da Chefe de Divisão I, do Departamento C da Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, ação de inspecção interna ao período de 2019, sendo a Requerente notificada em 7/9/2022 por via eletrónica do início do procedimento inspetivo, tendo o mesmo terminado com a notificação do relatório final.

Em Setembro de 2022, foram solicitados elementos e/ou prestação de esclarecimentos ao abrigo do Artigo 59.º e 63.º da LGT e artigos 29.º e 48.º do RCPITA, tendo em Novembro de 2022 sido solicitados mais elementos, ao abrigo das mesmas normas.

Na sequência desta inspecção tributária foi elaborado o relatório da inspecção nos termos do art.º 62.º do RCPITA, do qual consta:

“Fica notificado que da acção de inspecção levada a cabo por estes Serviços de Inspeção, ao abrigo da Ordem de Serviço 012022..., não resultaram quaisquer atos tributários ou em matéria tributaria que lhe sejam desfavoráveis.

Assim, após análise dos elementos solicitados e disponibilizados pelo contabilista, conclui-se que não é viável a sua análise e confirmação em sede de análise interna, dada a complexidade e volume de documentação envolvida pelo que se propõe o encerramento da presente ordem de serviço sem correções, e consequente abertura de procedimento de inspeção externo, o qual oferece melhores condições para análise de todo o suporte documental envolvido.”

Posteriormente, a Requerida procedeu à abertura de uma segunda inspeção, com início no processo inspetivo IT-...— de âmbito parcial em sede de IRC e IVA ao exercício de 2019, de âmbito externo, com despacho da chefe de divisão de 27/06/2023, com carta Aviso elaborada nos termos da alínea l) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT e artigo 49.º do RCPITA, com a referência de ordem de serviço OI2023... emitida em 01/02/2023, tendo os atos externos de inspeção relativos ao ano de 2019 tido início em 28-06-2023, data de assinatura da ordem de serviço pelo gerente E..., nas instalações do contabilista certificado, onde estiveram presentes o representante da Requerente, o contabilista certificado e a inspectora tributária, tendo sido solicitada vária documentação. Aquando dessa reunião, foi explicado que de acordo com os novos procedimentos existentes na AT, resultantes da desmaterialização do procedimento inspetivo (Lei 7/2021 de 26-02), as notificações para apresentação de documentos seriam feitas por via eletrónica e que as respostas seriam também efetuadas por essa mesma via. No entanto, nessa mesma reunião, foi indicado o que iria ser solicitado e o que era pretendido e quais os elementos que poderiam ser enviados por forma a explicar ou justificar as matérias que seriam referidas nas notificações, nomeadamente, em resposta às despesas efetuadas com viagens realizadas e contabilizadas na empresa como gasto, assunto que foi esclarecido em resposta ao solicitado.

A referida notificação foi efetuada em 30-06-2023, altura em que foram solicitados vários elementos.

Em Novembro de 2023, porque aquando da primeira notificação não tinham sido fornecidos, foram solicitados mais elementos, ao abrigo do princípio de colaboração consignado no artigo 59.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do princípio da cooperação previsto no artigo 9º do Regime

Complementar do Procedimento e Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) para mais pedido de elementos.

Foi então elaborado o projecto de relatório de inspeção que foi notificado à Requerente, para efeitos do exercício do direito de audição prévia o qual veio a ser devidamente exercido pela Requerente, tendo então sido elaborado posteriormente o relatório final.

Para o Tribunal não existem duvidas que estamos perante uma inspeção interna e uma outra inspeção mas de natureza externa, com o mesmo âmbito de abrangência, parcial a IVA e IRC, referente ao ano económico-fiscal de 2019.

Vejamos se existiu, ou não, a violação do princípio da irrepetibilidade do procedimento tributário.²

Nos termos do artigo 54.º da LGT, o qual regulamenta o âmbito e a forma do procedimento tributário, infere-se, desde logo, que o procedimento de inspeção é, efetivamente, um procedimento tributário o qual, segundo o nº5 desse mesmo normativo (atual nº6) se encontra regulado por diploma regulamentar próprio, especificamente, Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA).³

Dispõe o artigo 2.º, nº1 do RCPITA, que: “[o] procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributária, a verificação do cumprimento das obrigações tributária e a prevenção das infrações tributárias”.

Preceituando, neste particular, os artigos 5.º a 11.º a matéria atinente aos princípios do procedimento de inspeção interna, os artigos 12.º a 14.º a regulação referente às classificações do procedimento de inspeção tributária, os normativos 16.º a 22.º a normação inerente à competência e garantias de imparcialidade, os preceitos 23.º a 27.º o planeamento e seleção, os artigos 28.º a 33.º a regulamentação dos atos de inspeção e as garantias do exercício da função inspetiva, os normativos 34.º a 43.º o local, horário dos atos de inspeção e prazo do procedimento, contemplando, in fine, e a partir do artigo 44.º ao 59.º, a marcha do procedimento de inspeção e dos artigos 60.º a 64.º a conclusão e efeitos do procedimento de inspeção.

² O procedimento tributário é um procedimento de natureza administrativa;

³ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 2023-01-11 (Processo nº 317/20.8BEALM), Patrícia Manuel Pires, in. www.dgsi.pt, que seguimos de muito perto;

Dispõe o artigo 12.º, n.º 1 do RCPITA, “o procedimento de inspeção classifica-se, quanto aos fins em: a) *Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;* b) *Procedimento de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida*”.

Assume especial relevo para o caso sub judice, o plasmado no artigo 13.º do RCPITA, o qual preceitua quanto ao lugar da realização que o procedimento pode classificar-se em:

“a) *Interno, quando os atos de inspeção se efetuem exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos;* b) *Externo, quando os atos de inspeção se efetuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.*”.

Promanando, por seu turno, das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 36/2016, de 1 de julho, que a alínea a), do artigo 13.º, do RCPITA passou a preceituar que: “a) *Interno, quando os atos de inspeção se efetuem exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento*”.

Dúvidas não poderão então existir, face à matéria de facto dada como provada, que a primeira intervenção inspectiva foi “interna”.

Dispõe o art.º 63.º, n.º 4 da LGT, o seguinte:

4 - O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se o procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas. (Redação da Lei n.º 114/2017, de 29/12; anterior n.º 3.)

Mas o princípio da irrepetibilidade do procedimento inspetivo apenas se verifica quando existirem dois procedimentos externos. Temos então que o primeiro sendo interno invalida o preenchimento do espaço normativo da mencionada norma.

Noutra perspectiva diferente, poderá a segunda inspecção não ser externa?

Conforme matéria de facto dada como provada – *“A AT procedeu à abertura de uma segunda inspecção, com início no processo inspetivo IT-...– de âmbito parcial em sede de IRC e IVA ao exercício de 2019, de âmbito externo, com despacho da chefe de divisão de 27/06/2023, com carta Aviso elaborada nos termos da alínea l) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT1 e artigo 49.º do RCPITA, com a referência de ordem de serviço OI2023... emitida em 01/02/2023, tendo os atos externos de inspeção relativos ao ano de 2019 tido início em 28-06-2023, data de assinatura da ordem de serviço pelo gerente E..., nas instalações do contabilista certificado, onde estiveram presentes o representante da Requerente, o contabilista certificado e a inspectora tributária. Aquando dessa reunião, foi explicado que de acordo com os novos procedimentos existentes na AT, resultantes da desmaterialização do procedimento inspetivo (Lei 7/2021 de 26-02), as notificações para apresentação de documentos seriam feitas por via eletrónica e que as respostas seriam também efetuadas por essa mesma via. No entanto, nessa mesma reunião, foi indicado o que iria ser solicitado e o que era pretendido e quais os elementos que poderiam ser enviados por forma a explicar ou justificar as matérias que seriam referidas nas notificações, nomeadamente, em resposta às despesas efetuadas com viagens realizadas e contabilizadas na empresa como gasto, assunto que foi esclarecido em resposta ao solicitado.”*

Foram solicitados elementos por notificação de 30-06-2023, bem como, por notificação de Novembro de 2023. Posteriormente, foi elaborado o projecto de relatório de inspecção que foi notificado à Requerente, para efeitos do exercício do direito de audição prévia, o qual veio a ser devidamente exercido pela Requerente. Finalmente foi elaborado o relatório final de inspecção.

Dúvidas também não poderão existir de que este procedimento tributário foi de natureza externa, atenta a reunião indicada e os termos nela abordados.

E poderia a primeira inspecção ser considerada externa?

Conforme resulta claro do probatório nenhum facto existe que permita a sua qualificação como externa.

Não se verifica assim qualquer ilegalidade pela sucessão de duas acções de inspecção, interna e externa.

Vejamos ainda em maior detalhe a eventual caducidade das liquidações.

In casu, “estão em causa as liquidações adicionais de IVA e de IRC, pelo que, sendo este último um imposto periódico, o prazo de caducidade do direito à liquidação, de quatro anos (cf. artigo 45.º, n.º 1 da LGT), conta-se a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (cf. artigo 45.º, n.º 4, 1.ª parte da LGT). Quanto ao IVA, o mesmo não é um imposto periódico, mas sim de obrigação única, mas o art.º 45.º n.º 4 da LGT exclui-o da previsão geral da ocorrência do facto tributário nesses moldes, mandando contar esse prazo a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

Assim, estando em causa, nos autos as liquidações referentes ao exercício de 2019, a contagem do prazo de caducidade iniciou-se a partir de 31 de Dezembro de 2019 e terminaria, sem mais, em 31 de Dezembro de 2023.

No caso vertente, estão em causa as liquidações adicionais de IVA e IRC, referentes ao exercício de 2019, ora provenientes de correções promovidas pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, no âmbito das ações de inspeção externa efetuadas ao abrigo das Ordens de Serviço n.º OI2018... e n.º OI2018... (cf. alínea K) do probatório, cujo relatório foi notificado em 21 de Dezembro de 2023, (cf. alínea q).

Donde, o efeito suspensivo do prazo de caducidade, por virtude de ação inspetiva, iniciou-se com a notificação aos contribuintes do seu início e prolongou-se até à notificação da conclusão do procedimento inspetivo, pela elaboração dos respetivos relatórios finais, se acaso tal ação inspetiva não tiver ultrapassado o prazo de seis meses a contar do seu início, como não ultrapassou.

Uma vez que as liquidações adicionais de IRC e IVA, e respetivos juros compensatórios, referentes ao ano de 2019, foram emitidas em 27 de Dezembro de 2023 (IRC) e 21 de Dezembro de 2023, (IVA) (cf. alínea S) do probatório), mesmo que tivessem sido notificadas em 15 de Janeiro de 2024, conforme a Requerente invoca no ponto 37 do seu ppa, (...) atento o período de suspensão da contagem do prazo de caducidade, previsto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT

(entre 28 de Junho de 2023 e 21 de Dezembro de 2023, não resta senão concluir que, à data, ainda não havia decorrido o prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT.

Não existe assim qualquer vício de violação de lei por caducidade quanto à emissão das liquidações.

2º Violação do dever do exercício do direito de audição prévia;

Prevenindo qualquer arguição de omissão de pronuncia, porquanto a Requerente no ponto 34 do seu ppa, alínea y), invoca que articulou na reclamação graciosa – *“Preterição de formalidade legal por “inobservado o dever de audição prévia”, uma vez que todos os argumentos e provas apresentados no exercício do direito de audição, foram completamente ignorados; concluindo-se que, a AT, não pretendia chegar à verdade dos factos. Todas as decisões devem ser fundamentadas de forma expressa, sucinta e clara, não se mostrando suficiente a fundamentação dos atos tributários, por remissão para o relatório final e, neste processo em concreto, não encontraram na fundamentação das correções efetuadas, clareza nem as razões de facto e de direito, mostrando-se insuficiente e não apta a justificar a correção.”*, parecendo que o pretende também invocar no presente processo.⁴

A Administração Tributária tem o dever de fundamentar os actos de liquidação impugnados de harmonia com o princípio plasmado no art. 268º da CRP e acolhido nos arts. 125º do CPA e 77.º da LGT. Mas a Requerente confunde falta de fundamentação com fundamentação defeituosa, porque não fala em fundamentação defeituosa, mas falta de análise de todos os argumentos por si invocados em sede de exercício do direito de audição prévia, e olvida que a remissão para o relatório de inspecção tributária é perfeitamente possível para constituir fundamentação do acto.⁵

⁴ A partir do ponto 42 do seu ppa, dissecar mesmo sobre os fundamentos da reclamação graciosa;

⁵ Cfr, CAAD Processo nº 1065/2024-T, de 2025-03-10, Filipa Barros:

I – Considera-se que um ato está suficientemente fundamentado sempre que um destinatário normal, colocado perante o ato em causa, possa ficar ciente das razões que sustentam a decisão nele prolatada. Acresce que se encontra devidamente fundamentado o ato que, diretamente ou por remissão, contém a indicação contextual dos motivos de facto e de direito que permitem ao seu destinatário normal, apreender o raciocínio decisório, as causas e o sentido da decisão.in.www.caad.org.pt, (sublinhado nosso);

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 2022-01-13, Processo: 542/18.1BELRA, Luísa Soares

Mas prevenindo também invocação de falta de fundamentação, o Tribunal deve ainda atender ao que ficou vertido no probatório na alínea p), onde a Requerida aprecia de forma objectiva e concreta as razões pelas quais os elementos juntos pela Requerida justificam eles mesmos na sua óptica a não aceitação dos serviços prestados como gastos fiscais admissíveis.

Improcede assim também esta invocação.

3º Vício de violação de lei, motivando erro nos pressupostos de facto e de direito dos artigos 23.º do CIRC e 20.º do CIVA.

Resta-nos então por último apreciar o eventual erro nos pressupostos de facto e de direito que constam do art.º 23.º do CIRC e 20.º do CIVA.

Como tem sido (re)afirmado consistentemente pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores nesta matéria, para que a Requerida proceda à correção do lucro tributável por desconsideração dos custos suportados por faturas existentes na escrita do contribuinte e relativamente às quais considera não se terem efetivamente realizado as operações nelas descritas, deverá abalar a presunção de veracidade da declaração do imposto e dos respetivos documentos de suporte (cf. art. 75.º da LGT), sendo que para tanto a prova que lhe cabe produzir *“(...) não tem de ser directa e dogmática, no sentido de evidente e intocável, antes pode resultar de circunstâncias colaterais e indirectas que, atentas a idoneidade dos respectivos meios de suporte e as regras da experiência comum, indiquem, segundo padrões de avaliação e aferição pautados por critérios de razoabilidade e normalidade, um determinado resultado como o mais legitimamente atendível”* (cf. neste sentido, designadamente, o Acórdão proferido pelo

I. A Administração Tributária tem o dever de fundamentar os actos de liquidação impugnados de acordo com o princípio consagrado no art. 268º da CRP e acolhido nos arts. 125º do CPA e 77º da LGT.

II. O acto está suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal possa ficar a conhecer as razões de facto e de direito que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou reagir contra ele e, em última circunstância, que permita ao tribunal também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.

III. A fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma sintética, não pode deixar de ser clara, congruente e suficiente de forma a permitir conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto.in.www.dgsi.pt;

Tribunal Central Administrativo Norte em 2021-01-28, no proc. 1729/14.1BELRA, disponível para consulta em www.dgsi.pt).⁶

Ora, esta constatação é inteiramente transponível para as situações, como a que está em causa nos presentes autos, em que o contribuinte pretende exercer o direito de deduzir “gastos” fiscais no apuramento do lucro tributável para efeitos de IRC (cf. neste sentido os Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferidos em 2016-03-16, no proc. n.º 0400/15; em 2016-10-19, no proc. n.º 0511/15; em 2016-11-16, no proc. n.º 0600/15, e em 2019-02-27, no proc. 01424/05.2BEVIS 0292/18, todos disponíveis para consulta em www.dgsi.pt).

Assim, “[n]o que concerne à prova que compete à Administração, o que é imprescindível é que aquela a faça de factos suficientemente indiciadores a que o Tribunal possa concluir, em virtude de leis naturais conhecidas pelos homens e que funcionam como máximas de experiência, pela elevada probabilidade (ou até certeza) de que o negócio declarado por aquelas partes não corresponde à realidade materializada naquela factura”.⁷

E a verdade é que a Requerida o fez.

Estão em causa no presente processo eventuais prestações de serviços prestadas por duas empresas à Requerente que foram objecto de diversa facturação.

A sociedade B...– Unipessoal, Lda, que é sócia da Requerente com 40% do capital, é uma sociedade por quotas, com o capital social de 1.000€ totalmente detido por D..., que também é detentora de parte do capital de A..., Lda, 10%, sendo a gerência exercida pela única sócia. Por consulta à IES não foram declarados trabalhadores ao serviço da empresa, nem Gastos com o Pessoal, nem tão pouco foram entregues Declarações Mensais de Remunerações (DMRs).⁸

A sociedade C..., Unipessoal, Lda, é uma sociedade por quotas, com capital social de 1.000€ totalmente detido por E..., que também é detentor de 10% do capital da Requerente e dela também gerente da sociedade A..., Lda. A gerência da C... é exercida pelo seu único sócio.

⁶ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Processo 00160/17.1BEAVR, de 15-09-2022, Margarida Reis, in www.dgsi.pt;

⁷ In. Ibidem;

⁸ Toda esta matéria faz parte da alínea n) do probatório;

Não declarou trabalhadores ao serviço da empresa, embora declare um valor de 1.100€ de Outros Gastos com o Pessoal, mas não foram entregues Declarações Mensais de Remunerações (DMRs).

“Pela análise a estas duas empresas é possível concluir que as duas mantêm relações especiais com o sujeito passivo, uma vez que são sócias destes e os seus sócios e gerentes são os mesmos. Podemos, por isso dizer, que E... e D..., são os únicos detentores do capital social do sujeito passivo, uma vez que participam de forma direta e indireta no mesmo, sendo detentores do capital de cada uma das sociedades sócias do sujeito passivo.

Da análise à IES de cada uma das empresas verifica-se que as mesmas não têm recursos humanos para além dos seus sócios únicos, sendo que nenhum deles recebe remuneração destas empresas, senão da empresa A..., Lda.

Os únicos rendimentos declarados, quer pela B..., Lda, quer pela C..., Lda, são os relativos aos valores faturados à sociedade A..., Lda-80.000€ + IVA (em cada uma delas).

Uma vez que, E... e D..., são remunerados pela sociedade A..., Lda, os dois a título de sócios gerentes, não se justifica a subcontratação das empresas, B... , Lda e C..., Lda, para realização das tarefas seguintes conforme previsto no contrato e informado pelo sujeito passivo... ”

Tudo o que vem sendo acabado de se dizer afasta claramente a presunção de veracidade da contabilidade prevista no art.º 75.º, n.º 1 da LGT, quanto à veracidade dos documentos que suportaram a contabilização de gastos relevantes para efeitos de IRC, pelo que caberia à Requerente cumprir o ónus da prova dos factos constitutivos do seu direito de poder deduzir como gasto fiscal as mencionadas facturas, previsto no art.º 74.º, n.º 1 do mesmo compêndio, o que não conseguiu fazer.

Estamos perante três sociedades, percebendo-se facilmente que os sócios da Requerente controlam em 50% todas elas, sendo claramente uma estrutura de relações especiais e privilegiadas, mas sendo um factor determinante, não existir sequer remuneração como gerente nas outras duas sociedades – B..., Lda e C..., Lda, ficando mesmo sem se saber quem prestou serviços de valor tão significativo e mesmo que tipos de serviços foram prestados,

Na verdade, *“II. Para que a AT proceda à correção do lucro tributável por desconsideração dos custos suportados por faturas existentes na escrita do contribuinte e relativamente às quais considera não se terem efetivamente realizado as operações nelas descritas, deverá abalar a*

presunção de veracidade da declaração do imposto e dos respetivos documentos de suporte (cf. art. 75.º da LGT), sendo que para tanto a prova que lhe cabe produzir não tem de ser direta e dogmática, no sentido de evidente e intocável, antes pode resultar de circunstâncias colaterais e indiretas que, atentas a idoneidade dos respetivos meios de suporte e as regras da experiência comum, indiciem, segundo padrões de avaliação e aferição pautados por critérios de razoabilidade e normalidade, um determinado resultado como o mais legitimamente atendível.”⁹

Não podendo ser consideradas em sede de IRC as mencionadas facturas como gastos por falta de comprovação dos serviços que titula, também não pode o respectivo IVA constante das mesmas ser deduzido nos termos aplicáveis do art.º 20.º do CIVA.

Pelo exposto, temos de concluir pela total improcedência do pedido.

Foram conhecidas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria, por isso, inútil, como a relativa aos juros indemnizatórios peticionados pela Requerente – art. 608.º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, e) do RJAT.

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o presente PPA, com as legais consequências; e
- b) Condenar a Requerente ao pagamento das custas do processo.

⁹ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, Processo 00160/17.1BEAVR, de 15-09-2022, Margarida Reis, in. www.dgsi.pt;

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **81.931,13**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **2.754,00**, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 2 de fevereiro de 2026

Os Árbitros,

Presidente
(Fernando Araújo)

Vogal Relator
(António Pragal Colaço)

Vogal
(Carlos Alexandre Quelhas Martins)