

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 307/2017-T**

**Tema: IVA – Dedutibilidade do IVA; facturas falsas.**

## **Decisão Arbitral**

A Árbitro Dra. Filipa Barros (árbitro singular), designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 14 de Julho de 2017, acorda no seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

A sociedade **A..., LDA.** NIPC ... com sede social na Rua ...– loja –...-... ..., adiante “Requerente”, vem, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante referido por “RJAT”<sup>1</sup>, requerer a constituição de Tribunal Arbitral para pronúncia sobre a ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários referentes às liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.ºs ... e ..., respeitantes aos períodos 2013.12T e 2014.03T, emitidas em **2016**, pelos montantes de € **4.064,27** e € **14.061,15**, respectivamente.

Para fundamentar o seu pedido, desenvolve a Requerente duas linhas de argumentação:

- a) Por um lado, defende a inexistência de qualquer procedimento administrativo obrigatório e prévio às correções de imposto e, bem assim, da competente

fundamentação, para além da que acompanhou a nota de liquidação respeitante ao período 2014 03T;

- b) Por outro lado, pugna pela legitimidade no exercício do direito à dedução do imposto por si suportado, por se encontrarem reunidos todos os pressupostos legais para o efeito.

Em relação ao ponto a) alega a Requerente que não houve lugar a qualquer procedimento administrativo relativo ao IVA referente ao exercício fiscal de 2014 03T, o que consubstancia, inequivocamente, a preterição de procedimento legal, enquadrável nas alíneas d) e l) do artigo 161º do CPA, devendo, como tal, o ato tributário ser declarado nulo.

Neste sentido, refere que lhe foi notificado um único relatório de inspeção relativo ao exercício de 2013 12T, não podendo a fundamentação ali vertida ser utilizada *a posteriori* como justificativa da correção operada pela AT ao IVA de 2014 03T, pois não estão em causa atos tributários contemporâneos como seria exigível.

Em relação ao ponto b) a Requerente, em síntese, defende que não existem fundamentos para a desconsideração fiscal, por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), da dedução do IVA incorrido com a prestação de serviços da empresa B... Lda., relativos a uma subempreitada para a execução de uma obra adjudicada à Requerente em ... .

Neste contexto, a Requerente foi contactada pela sua cliente, a firma C..., CRL, para a execução de uma obra na Doca Peixe de ..., embora não tivesse meios humanos e técnicos suficientes para a execução da totalidade da mesma. Para o efeito, optou por contactar a empresa B..., através do Sr. D..., que se apresentava como trabalhador/prestador de serviços da B... Lda., bem como o Senhor E..., sócio gerente, que representava a sociedade comercial.

A Requerente pesquisou informação sobre a B... Lda., tendo confirmado o registo da sociedade comercial e a ausência de dívidas fiscais ou quaisquer outras, pese embora a empresa não apresente contas desde a sua constituição em 2010.

---

<sup>1</sup> Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

Assim, parte da subempreitada foi adjudicada à B... Lda., que sempre cumpriu a execução da mesma, permitindo que a Requerente também cumprisse junto dos seus clientes, neste caso a C... . A subempreitada foi devidamente facturada pela B... Lda. à Requerente, que a pagou e, por sua vez, facturou ao Dono da Obra.

Por conseguinte, a execução das obras é indiscutível, não tendo a AT feito prova, como lhe incumbia, de que os serviços titulados pelas facturas não tiveram concretização real e efetiva.

Acresce que facturas colocadas em crise pela AT são facturas emitidas, através de Programa Certificado (n.º19/DGCI) de acordo com o cumprimento das exigências legais, quer de natureza substantiva quer de natureza formal, nunca tendo havido dúvidas para a Requerente sobre a existência de “*estrutura empresarial*” para a execução dos trabalhos titulados nas mesmas. Nem se entende que tipo de estrutura deveria existir na óptica da AT, para além da mão de obra e material/equipamento para executar os serviços de construção contratados. Com efeito, seria até possível que entidade contratada – B..., Lda. - tivesse optado por proceder à contratação de terceiros para prestar os serviços de empreitada.

Assim, a Requerente reitera que os serviços foram prestados e as facturas emitidas sob a forma legal, de acordo com o contrato de subempreitada, nada mais lhe sendo exigível controlar. Refere ainda que não é verdadeira a ausência de menção da obra nas facturas em análise, pois em todas é mencionado o emitente, e os trabalhos realizados na obra de ... .

Por outro lado, a Requerente não tem possibilidade de controlar se as faturas emitidas pela B... Lda., diferem de cliente para cliente, quer a nível de layout quer a nível de impressão pois, as faturas que recebeu são todas iguais e derivam de um programa de faturação certificado. Acresce que todas as faturas fazem menção ao emitente e a trabalhos realizados na obra de ..., cumprindo substancial e formalmente os requisitos exigidos pelo artigo 36.º do Código do IVA.

Conclui referindo que a prova da simulação recai sobre a AT, nos termos do artigo 74.º n.º 1 da LGT, não tendo esta prosseguido as suas atribuições em termos de inspeção e de fiscalização, violando, por conseguinte, o princípio da legalidade da atuação administrativa, o princípio da justiça e da boa fé. Além do mais, entende que

AT violou o princípio de presunção de veracidade das declarações dos contribuintes constante do artigo 75.º da LGT, imputando à Requerente a responsabilidade pela produção de prova diabólica, o que não pode proceder, por constituir uma violação de direitos fundamentais, devendo as faturas em crise ser admitidas e considerado dedutível, na esfera da Requerente, o IVA que lhe foi liquidado.

No dia 16 de Maio de 2017, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e, de imediato, notificado à Requerida nos termos legais.

A Requerente não procedeu à nomeação de Árbitro.

Assim, nos termos e para os efeitos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, por decisão do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente previstos, foi designado árbitro do Tribunal Arbitral Singular a signatária, que comunicou, ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4.º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído a 14 Julho de 2017, seguindo-se os pertinentes trâmites legais.

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual defende a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Para tanto, invoca a existência de fortes indícios de que as faturas identificadas no Relatório de Inspeção Tributária (doravante RIT), emitidas pela empresa B... Lda., relativas a serviços de construção civil, prestados à Requerente, sejam falsas.

Os indícios que desencadeiam suspeitas sobre a efetiva prestação de serviços são, designadamente, os seguintes:

- A Sociedade B... Lda. é um sujeito passivo emitente de faturação falsa ;
- Através do recurso a elementos obtidos em fiscalização cruzada, a AT constatou que a B... Lda. carece de estrutura empresarial, técnica, humana e logística

adequada à realização dos trabalhos descritos nas faturas, falta de estrutura essa que a impediria de realizar trabalhos ascendendo aos valores facturados;

- As faturas disponibilizadas pelos clientes da Sociedade B... Lda. diferem de cliente para cliente, quer a nível do “layout” quer a nível de impressão;
- Nas faturas não constava a descrição dos serviços prestados, custo unitário ou custo da hora dos mesmos, nem a identificação das obras onde os serviços tinham sido prestados;
- As faturas não continham a menção obrigatória “*IVA liquidado pelo adquirente*”, legalmente exigida nas prestações de serviços e transmissões de bens conexas com construção civil;
- A Requerente não juntou ao processo qualquer elemento comprovativo da existência de alvará por parte da Sociedade B..., Lda.
- A Requerente não procedeu à identificação de nenhum dos trabalhadores que tinham intervindo na obra, não indicando nenhum nome, ou morada, tendo referido que estiveram presentes na obra os responsáveis daquela sociedade, não sendo possível identificar outros trabalhadores dado que aqueles representantes se encontravam atualmente, emigrados na Alemanha;
- Assistindo ao empreiteiro o direito de medição da obra, não foram carreados para os autos mapas dessa medição;
- A Requerente foi incapaz de demonstrar o pagamento dos bens e serviços à sociedade B... Lda, tendo apenas apresentado cópia certificada pelo Banco F... S.A. de um cheque no valor de €22.078,50 (que aliás foi aceite pela AT como prova de pagamento), não comprovando o restante valor de €67.521,00, nem evidenciando qualquer movimentação financeira das contas bancárias, que fizessem prova do pagamento do referido valor;
- Não tendo sido possível comprovar que a B... Lda. tenha participado como subempreiteira da Requerente na obra realizada pela Requerente na Doca Pesca de  
... .

Face ao exposto, é entendimento da Requerida, que à AT incumbia apenas colocar em questão a veracidade das operações tituladas pelas faturas, pela recolha de factos

indiciários da falta de credibilidade das mesmas, cabendo à Requerente provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito, isto é, a efetiva realização da subempreitada pela B..., na obra de ... em que a Requerente participou como empreiteira.

A este respeito, a Requerida salienta as orientações emitidas pela vasta jurisprudência dos Tribunais superiores que reforçam a interpretação feita em sede de procedimento inspetivo.

Mais alega que a Requerente não logrou provar a materialidade das operações em causa, e estando esta onerada pela prova dos factos constitutivos do direito à dedução do IVA, a indefinição probatória deverá resolver-se contra a sua pretensão.

Sem prescindir, a AT acrescenta que a Requerente nunca teria direito à dedução do imposto titulado em facturas que não observam a forma legal, sendo que esta não se observa quando as faturas não obedecem aos requisitos consagrados no n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA.

Finalmente, a Requerente não deu cumprimento ao disposto no Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29.01, que determina, no caso de prestações de serviços de construção civil, a obrigatoriedade da fatura conter a expressão “*IVA devido pelo adquirente*”, devendo este proceder a uma autoliquidação e, na medida em que tal serviço é também dedutível, evidenciaria este facto, pela dedução do IVA correspondente.

Ora, só nestes casos, em que o IVA é autoliquidado pelo adquirente em virtude da prestação de um serviço de construção civil, o imposto poderá ser deduzido, tendo resultado provado nos autos que a Requerente não liquidou o imposto correspondente, estando assim impedida de proceder à sua dedução.

A Requerida conclui pela improcedência de todos os vícios assacados à atuação administrativa.

No dia 14 de Novembro de 2017, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, na qual teve lugar, além do mais, a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente, os Senhores D... e G... (*cf.* Ata da Reunião do Tribunal Arbitral Singular).

Foram apresentadas alegações escritas pela Requerente, seguidas das alegações da Requerida.

Nas alegações apresentadas as partes reiteraram no essencial as posições defendidas nos respetivos articulados.

## **II. SANEAMENTO DO PROCESSO**

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

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

O processo não enferma de nulidades.

## **III. FUNDAMENTAÇÃO**

### **1. Factos dados como provados**

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos no âmbito do processo administrativo, o pedido de pronúncia arbitral, na prova testemunhal e na resposta apresentada pela AT, nos termos seguidamente indicados.

- 1) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de ..., com capital social de € 66.400,00;
- 2) A Requerente é detida em 100% por H..., sua sócia-gerente;
- 3) A Requerente tem, desde 17-04-2001, por objecto social a *“prestação de serviços na área da construção civil, empreitadas e subempreitadas de obras públicas e particulares, designadamente construção, reconstrução e remodelação de edifícios residenciais, bem como atividades especializadas da construção como montagem e revestimento de pavimentos ou paredes, venda, aluguer e montagem e*

*desmontagem de andaimes. Compra e venda de propriedades, imóveis, terrenos turísticos e urbanos, bem como arrendamento dos seus bens imobiliários, revenda dos prédios adquiridos.”;*

- 4) Desde 17-04-2001 que a Requerente se encontra coletada pela atividade principal “*Outras instalações em construções*”, a que correspondia o CAE 43290 e pelas atividades secundárias de “*Revestimentos de pavimentos e paredes*”, de “*Pintura e colocação de vidros*” e de “*Compra e venda de bens imobiliários*” a que correspondem os CAE 43330, 43340 e 68100;
- 5) Para efeitos de IVA, a Requerente encontra-se enquadrada, desde 01-01-2013, no regime normal de periodicidade trimestral e, para efeitos de IRC, desde 01-01-2009, no regime geral de tributação;
- 6) Em 02 de Junho 2016, foi emitida a Ordem de Serviço nº OI2016..., dando-se início a uma ação inspectiva interna em nome da Requerente, na sequência da ação inspectiva ao sujeito passivo B... Lda, titular do NIF..., e realizada a coberto das OI2015..., OI2015... e OI2015..., respeitantes aos anos de 2011, 2012 e 2013;
- 7) No ano de 2013 apurou-se que Requerente declarou, através do anexo P das declarações anuais, a aquisição de serviços/bens aos fornecedores titulares dos NIF..., ..., ..., ..., ... e ...;
- 8) A Sociedade B... Lda., NIF ... estava identificada pelos SIT como um sujeito passivo emitente de faturação falsa;
- 9) Através de ação inspetiva realizada à B... Lda., os SIT reuniram prova de que a sociedade carecia de estrutura empresarial, técnica, humana e logística para a realização da empreitada;
- 10) Em 30 de Abril de 2013, a Requerente celebrou um contrato de empreitada com a Sociedade C..., CRL;
- 11) O referido contrato tinha por objecto uma empreitada de “*substituição de cobertura, sita em...*” mais concretamente na Docapeixe;
- 12) O valor da empreitada ascendia ao montante global de € 275.105,00;
- 13) A Requerente não tinha meios humanos e técnicos suficientes para a execução da totalidade da obra tendo contactado subempreiteiros para a sua execução;



- 14) A Requerente contactou o Senhor D... o qual não tendo disponibilidade de meios indicou uma empresa sua conhecida, a B..., Lda., para a realização de trabalhos de subempreitada; (depoimento de testemunha Senhor D...);
- 15) A 1 de Setembro de 2013 a Requerente celebrou um contrato de empreitada com a sociedade B... Lda.;
- 16) Nos termos da Cláusula 1.<sup>a</sup>, do contrato de empreitada celebrado com a B... Lda., sob epígrafe “Objeto”: *“O 1.º outorgante adjudica ao 2.º outorgante, a empreitada de*
- a) cofragem, betonagem, armação de ferro, afagamento de betão sita em ..., obrigando-se este a executar a parte correspondente aos trabalhos em causa, para os quais se encontra devidamente habilitado;”*
- e, em seguida, escrito à mão:
- b) Substituição de cobertura: montagem de estrutura em telhado e trabalhos correlacionados”;*
- 17) Nos termos da Cláusula 4.<sup>a</sup>, do contrato de empreitada celebrado com a B... Lda., sob epígrafe “Prazos de Execução” *“O prazo contratual para a execução dos trabalhos é o seguinte:*
- 1) Início dos trabalhos: 15 de setembro de 2013*
- 2) Termo dos trabalhos: de acordo com a disponibilidade para a execução da obra respeitando os períodos de produção.*
- Tudo conforme previsto no plano de trabalhos aprovado”.*
- 18) O Senhor D... nunca visitou a obra de ..., nem teve conhecimento se a mesma foi realizada (depoimento de testemunha Senhor D...);
- 19) O Senhor D... perguntou ao seu conterrâneo o Senhor E... se estava tudo a correr bem, tendo aquele respondido *“Que estava tudo bem”* (depoimento de testemunha Senhor D...);
- 20) O Senhor D... nunca conheceu os escritórios dos B... Lda., encontrando-se habitualmente na rua com o Senhor E..., ou num café, onde conversavam (depoimento de testemunha Senhor D...);

- 21) Por ofício n.º..., de 16.03.2016, os SIT notificaram a Requerente para apresentar relativamente ao fornecedor B... Lda, titular do NIF ... e com sede na Rua ..., n.º...— ..., elementos respeitantes a cópias das facturas/recibos, a contabilização, os extractos de conta, as fotocópias dos meios de pagamento, designadamente cheques (frente e verso) emitidos pelo banco ou comprovativos das transferências bancárias bem como orçamentos propostos de orçamentos e contratos relativos aos anos de 2012 e 2013;
- 22) À Requerente foi ainda solicitada a identificação dos trabalhadores relacionados com a realização de trabalhos e obras mencionados nas facturas emitidas pelo sujeito passivo B... Lda, com junção de folhas de presença, folhas de obra e outros elementos que permitam identificar os trabalhadores, bem como a identificação dos subempreiteiros e/ou dos próprios colaboradores e funcionários que tinham trabalhado nas referidas obras;
- 23) Relativamente aos esclarecimentos solicitados à Requerente, resulta do relatório dos SIT, emitido pela Direção de Finanças de Lisboa, designadamente o seguinte: *“No âmbito da notificação efetuada a esta entidade, na pessoa da D. I... enviou através de mails cópia do contrato de empreitada, celebrado em 01 de Setembro de 2013 – entre a A... e a empresa B..., Lda., cópia dos extratos de conta 22.1.1 864 – B... Lda., conta 31.2.1.3 – Compras com IVA – Taxa 23%, conta 62.2.1.1 – Trabalhos especializ. Taxa 23, conta 24.3.2.1.3 – Existências Taxa normal, conta 24.3.2.3.3 – IVA Outros B Serviços – Tx Normal, conta 12.1.1 – Bancos, cópias das faturas e recibos do ano 2013 e cópias de cheques (só frente). Entretanto enviou cópias das propostas P-....11 e ...-F/13 de 23/11/2011 e de 15/03/2013, respetivamente, e cópia do contrato de empreitada celebrado em 30 de Abril de 2013 (sem assinatura do primeiro outorgante) entre a A... e a empresa C... CRL, com NIPC –... e diversas cópias das faturas e recibos do ano 2013 e cópias de cheques (só frente). Por último, ao solicitado na n/notificação enviou – documentos também via mail, de 13-04-2016, e prestou os seguintes esclarecimentos: “percebemos agora com o vosso e-mail que ainda não teriam recebido todos os elementos solicitados por V. Exas. pelo que somos a enviar os demais.*
- Assim anexamos:*

*Documentos relativos à empreitada geral em análise;*

*Documentos relativos ao sujeito passivo B..., Lda.;*

*Mais informamos que em obra estiveram presentes os senhores E... e J..., como responsáveis pela sociedade comercial B... . Andou igualmente em obra o senhor D... como prestando serviços para aquela sociedade. Estiveram presentes em obra a cargo desta sociedade outros trabalhadores cuja identidade tentámos obter junto dos representantes do sujeito passivo, contudo os mesmos soubemos que encontram-se emigrados, alegadamente na Alemanha”;*

24) A Requerente não apresentou o alvará de construção da Sociedade B... Lda.:

25) Nos termos da cópia do contrato de empreitada junto aos autos celebrado entre a Requerente e a C..., o Senhor G... era o responsável pela fiscalização da obra de ...;

26) Questionado pelo Tribunal Arbitral sobre aspectos relativos à execução da obra de ..., o Senhor G... referiu, com relevância para os autos, o seguinte:

*“À data a A... não tinha meios próprios para realizar a empreitada pois tinha 12/13 trabalhadores, recorriam a subempreiteiros, como os B...” (...)* “A obra teve vários subempreiteiros” (...);

*“Senhor E... só apareceu na obra no início depois tinha lá um irmão que comandava as tropas” (...);*

E a mais adiante *“O E... ia à obra e vinha quando era necessário e eu falava com ele”.*

*“Não tenho que saber se os trabalhadores apareceram ou não, se não apareceram caio em cima deles (...);*

*“O Senhor D... nunca trabalhou na obra” (...);*

*“Que eu saiba não fizemos mais obras com os B...” (...);*

*“A obra foi uma obra boa, durou algum tempo, quase um ano” mais adiante “os B... foram os que andaram lá mais tempo”.*

(vide depoimento da testemunha G...);

27) Questionado pelo Tribunal Arbitral sobre aspectos relativos à documentação da empreitada da obra de ..., o Senhor G... referiu, entre outras coisas, o seguinte:

*“Não sei qual foi o valor final da obra” (...), e mais adiante “Fui eu que fiz os orçamentos para a obra mas não sei qual foi o valor final” (...);*

*“Tínhamos uma pasta de obra, que está com a A...” (...) “Havia autos de medição, uma cópia era para nós e outra era para o cliente, eles existem ou existiram, eu recordo-me de os ter assinado”;*

*“Fiz folhas de presença dos trabalhadores na obra, depois mando para a A..., a A... faz o auto e paga aos empreiteiros”;*

*“Os pagamentos aos subempreiteiros eram feitos no escritório, o que eu fazia era dar vales para as despesas deles, aponto os vales e dou as despesas ao escritório e eles fazem as contas”;*

*“Da papelada não sei, sou apenas um empregado”.* (vide depoimento da testemunha G...);

28) A sociedade comercial B... Lda., emitiu à Requerente as seguintes faturas:

- a) Fatura n.º 119, emitida em 04.10.2013, pelo valor de € 17.950,00, acrescido de IVA à taxa de 23%, de €4.128,50, totalizando € 22.078,50, tendo como descritivo *“montagem de estrutura em telhado com chapas Sandwish, incluindo todos os arremates complementares. Limpeza, reparação e isolamento dos algerozes. Fornecimento de meios de elevação na V/obra de ... em 03-09-2013”;*
- b) Fatura n.º 120, emitida em 04.10.2013, pelo valor de € 12.700,00, acrescido de IVA à taxa de 23%, de €2.921,00, totalizando € 15.621,00, tendo como descritivo *“montagem de estrutura em telhado com chapas Sandwish, incluindo todos os arremates complementares. Limpeza, reparação e isolamento dos algerozes. Fornecimento de meios de elevação na V/obra de ... em 26-09-2013”;*
- c) Fatura n.º 131 emitida em 11.11.2013, pelo valor de € 19.500,00 acrescido de IVA à taxa de 23%, de €4.485,00, totalizando € 23.985,00, tendo como descritivo *“Trabalhos de marcação de obra, montagem de placas de lage (ilegível). Cofragem em todas as áreas circundantes. Armação de ferro e seus reforços. Betonagem de toda a área, afagamento de betão e corte nas juntas, descofragem e limpeza em toda a área de intervenção realizados na v/obra de ... . 50% do valor do orçamento”;*

- d) Fatura n.º 136 emitida em 02.12.2013, pelo valor de € 19.500,00, acrescido de IVA à taxa de 23%, de € 4.485,00, totalizando € 23.985,00, tendo como descritivo “*Trabalhos de marcação de obra, montagem de placas de lage (ilegível). Cofragem em todas as áreas circundantes. Armação de ferro e seus reforços. Betonagem de toda a área, afagamento de betão e corte nas juntas, descofragem e limpeza de toda a área de intervenção realizados na v/obra de ... . 50% do valor do orçamento*”;
- 29) As faturas supra referidas não contém a menção de “*IVA devido pelo adquirente*”;
- 30) Os registos contabilísticos da Requerente revelaram pagamentos efetuados à Sociedade B..., Lda., através de cheques no montante de € 89.669,50 (IVA incluído);
- 31) Em 14.10.2013 a Requerente procedeu ao pagamento à B... Lda., de um montante de €22.078,50, conforme resulta da cópia certificada pelo Banco F... S.A. do cheque n.º...;
- 32) O IVA constante das faturas emitidas pela sociedade B... Lda., relativamente à obra de ... não foi objecto de liquidação e de entrega ao Estado;
- 33) No âmbito da inspeção tributária os SIT propuseram no respetivo Relatório, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, correções ao lucro tributável em sede de IRC e correções em sede de IVA pela dedução indevida do imposto suportado com a prestação de serviços do sujeito passivo B... Lda., no montante de €16.019,50;
- 34) A Requerente foi notificada do projeto de Relatório de Inspeção Tributária (doravante RIT) para exercer o direito de audição prévia, tendo-o feito a 27 de Setembro de 2016;
- 35) A AT manteve as correções inicialmente propostas no RIT, do qual a Requerente foi notificada em Novembro de 2016, concluindo-se, nos seguintes termos “*O sujeito passivo deduziu o IVA constante nas faturas emitidas pelo sujeito passivo B..., Lda. Face ao descrito nos pontos anteriores não poderá nos termos do n.º 3 do artigo 19.º do CIVA deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura ou documento equivalente. Acresce que à luz do disposto no artigo 19.º do CIVA a A... nunca poderia deduzir o IVA*”;

*das referidas faturas uma vez que este só poderia ser por si deduzido se a liquidação tivesse sido por si efectuada como refere o n.º 8 (...)*”;

- 36) Em 27 de janeiro de 2017, por despacho da Direção de Finanças de Lisboa a Requerente é notificada do Projeto de Correções do Relatório de Inspeção Interna efectuada ao exercício de 2014, em sede de IRC, tendo a Requerente exercido o respectivo direito de audição;
- 37) Em consequência da correção promovida ao IVA do período de 2013.12T, o saldo do excesso a reportar deu lugar a imposto a entregar ao Estado no período 2014.03T;
- 38) Em 02 de Fevereiro de 2017 Requerente procedeu ao pagamento das liquidações adicionais de que foi alvo, relativas ao ano de 2013 (2013.12T) e de 2014 (2014.03T);
- 39) Em 02 de Maio de 2017, a Requerente deduziu o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo (cfr. requerimento electrónico ao CAAD).

## **2. Factos não provados**

Não se consideraram provados os seguintes factos:

- 1) A Requerente não apresentou comprovativo de pagamento do valor de € 67.591,00, correspondente ao valor das faturas emitidas pela sociedade B... Lda, devido por força do contrato de subempreitada alegadamente celebrado com aquela entidade. Tal prova poderia ser realizada através de cópias frente e verso dos cheques ou de evidência financeira da movimentação das contas bancárias da sociedade, nos termos previstos no artigo 63.º-C da Lei Geral Tributária (LGT).
- 2) Para além do contrato de empreitada, a Requerente não juntou aos autos qualquer prova documental complementar que demonstrasse a contratação da sociedade B... Lda., para realização de uma obra na Docapeixe de ... . Ora, na qualidade de empreiteira que assume responsabilidade originária perante o dono de obra, seria normal, pelo menos, ter recolhido junto dos subempreiteiros contratados

os respetivos alvarás comprovando a habilitação daqueles para o exercício da atividade de construção civil, no entanto, no caso, a Requerente não juntou ao autos nem o alvará de construção nem qualquer outro documento indiciário da contratação e participação da Sociedade B... Lda., na execução dos trabalhos de construção civil descritos nas faturas colocadas em crise pela AT.

Relativamente à prova oral produzida na reunião não se afigurou convincente, tendo-se verificado contradições entre as declarações anteriormente realizadas pela Requerente, em sede de PA, afirmando que o Senhor D... tinha trabalhado na obra de ... enquanto trabalhador ou prestador de serviços da sociedade B... Lda., facto que veio a ser desmentido pela testemunha na reunião.

Acresce que a testemunha Senhor D... não revelou conhecimento direto e consistente dos factos pertinentes para a questão em análise, o seu depoimento foi genérico, vago e com diminuta relevância probatória.

Quanto à testemunha D..., é empregado da Requerente, técnico de obra e alegadamente o encarregado da obra de ..., no entanto, as suas declarações revelaram inúmeras contradições, designadamente ao afirmar que tinha elaborado os orçamentos da referida obra e, em seguida, de forma evasiva que desconhecia o preço da obra. Por outro lado, tendo sido pedida a identificação de alguns dos trabalhadores da obra de ..., numa empreitada que afirmou ter tido uma duração considerável (quase um ano), na qual a B... Lda. participou em várias fases, referiu que não sabia identificar nenhum deles, e que se os visse não os conhecia, embora conhecesse o senhor E... *“que só foi à obra no início”* e mais adiante contradizendo a afirmação anterior *“que ia à obra e vinha quando era necessário e com quem falava”*.

Nestes termos, as declarações proferidas pelo Senhor G... deverão ser avaliadas com as devidas reservas, pois sendo empregado da Requerente, a relação de dependência económica é susceptível de afetar a isenção e independência do seu depoimento.

Note-se que relativamente ao conhecimento da testemunha sobre os serviços de construção prestados pela B... Lda., e sobre a empreitada de ..., geram-se fortes dúvidas quanto à efetiva realização da empreitada, na medida em que não foram apresentados factos circunstanciados sobre as vicissitudes normais que ocorrem num contrato de

empreitada, limitando-se a testemunha a tecer considerações pouco claras e de ordem genérica.

### **3. Motivação**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º n.º 7 do CPPT, a prova documental e testemunhal e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

### **4. Matéria de Direito**

#### **4.1. Questão Prévia**

No pedido de pronúncia arbitral a Requerente defende a anulação das liquidações adicionais de IVA n.ºs ... e ... respeitantes aos períodos de 2013.12T e 2014.03T emitidas em 2016, pelos montantes de € 4.044,27 e € 14.061,15, respetivamente, invocando a título prévio que relativamente ao período de 2014.03T nunca foi notificada de qualquer procedimento administrativo, inspeção interna ou ordem de serviço, inexistindo, em seu entender, qualquer fundamentação para o ato de liquidação adicional além da demonstração de liquidação do IVA.



Ora, salvo devido respeito, atendendo ao probatório, a Requerente não tem razão.

Conforme ficou provado, a liquidação relativa ao período de 2014.03T resulta do acerto à conta corrente da Requerente fruto de uma correção promovida ao IVA liquidado no período de 2013.12T, no âmbito do procedimento inspetivo lançado para os anos de 2011, 2012 e 2013.

Provou-se ainda que da ação inspetiva interna resultaram correções, em sede de IRC, e em sede de IVA, pela dedução indevida de imposto suportado com a prestação de serviços do sujeito passivo B... Lda.. Tais correções encontravam-se devidamente fundamentadas no RIT, e foram observadas as formalidades legais ao exercício do contraditório na medida em que a Requerente exerceu o direito de audição, pronunciando-se sobre o projeto de decisão, tendo sido posteriormente notificada do mesmo. Assim, no exercício do contraditório, a Requerente tomou pleno conhecimento da posição sustentada pela AT, defendendo-se contra a mesma no sentido do acolhimento da sua pretensão.

Em consequência das correções propostas, embora a infração verificada tenha ocorrido no período de 2013, havendo um excesso de IVA a reportar para o ano de 2014, as liquidações adicionais emitidas teriam de contemplar o acerto à conta corrente do sujeito passivo, sem que tal determinasse a abertura de novo procedimento inspetivo sobre factos abrangidos por procedimento anterior. Com efeito, do acerto à conta corrente não resultou um crédito para a Requerente, mas um valor a pagar que foi devidamente fundamentado no âmbito do RIT e notificado, termos do artigo 62.º do RCPITA.

Por conseguinte, resulta do probatório que o sujeito passivo foi notificado do resultado da ação inspetiva interna ao exercício de 2013 promovida pelos SIT, que determinou a correção do valor declarado pela Requerente no campo do excesso a reportar (sublinhado nosso), justamente em razão de uma correção ao período de 2013.12T.

Assim, não se pode afirmar a ausência de procedimento inspetivo e de fundamentação do ato tributário respeitante à liquidação relativa ao período de 2014.03T.

Acresce referir que, na sua atuação a AT encontra-se sujeita ao princípio da proporcionalidade expressamente consagrado no art.º 266, n.º 2, da CRP., no art.º 63 n.º 4

da LGT e no art.º 7 do RCPITA. O princípio da proporcionalidade impõe à AT o dever de só incomodar os contribuintes na medida do estritamente necessário para os fins que tem em vista e, por isso, deve agir com diligência no cumprimento dos seus deveres de fiscalização, não sendo admissível, por força daquele princípio, sujeitar o contribuinte a atos de fiscalização repetitivos ou simplesmente desnecessários.

Por conseguinte, a liquidação de acerto de contas emitida à Requerente para o período de 2014.03T enquadra-se na competência da AT de conferir as contas correntes do IVA e de proceder ao apuramento do imposto devido pelo sujeito passivo em consequência da correção apresentada, no âmbito do IVA deduzido, em 2013. Não faria, sentido, quanto ao ano de 2014, impor a abertura de um novo procedimento de inspeção acompanhado de novas diligências instrutórias, que redundariam, em bom rigor, na repetição das diligências realizadas em sede de anterior procedimento administrativo.

Pelo que, carece de qualquer sustentação o que sobre a matéria foi alegado pela Requerente, designadamente como fundamento de pretensa ilegalidade do ato e, conseqüente, pedido de anulação (do mesmo).

Daqui decorre a conclusão de improcedência do vício invocado pela Requerente de inexistência de procedimento administrativo e de ausência de fundamentação, relativamente à liquidação de IVA respeitante ao período de 2014.03-T.

#### **4.2. Da questão *decidenda***

A questão de fundo a decidir nos presentes autos passa por aferir se o IVA das faturas emitidas à Requerente pelo fornecedor B..., Lda., deverá ou não ser passível de dedução, tendo em consideração a alegação da AT da existência de indícios de que as faturas emitidas não correspondem a reais e efetivas prestações de serviços, correspondendo antes a faturas falsas.

Ora, sendo o IVA um imposto de matriz comunitária, impõe-se tecer algumas considerações previas relativamente à natureza e amplitude do direito à dedução, considerando nesta análise as regras que regem este imposto de acordo com o Direito da União Europeia, com a respetiva transposição a nível interno e com a interpretação

administrativa e judicial que sobre as mesmas tem vindo a ser levada a cabo, especialmente pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

A este respeito importará analisar a questão da dedutibilidade do IVA, tendo em conta a interpretação do disposto nos artigos 168.º da Diretiva IVA (DIVA) e os artigos 19.º n.º 3 do Código do IVA, concedendo especial atenção ao entendimento do TJUE sobre a dedução do IVA que resulte de operação simulada.

### **4.3. Do Direito à dedução em situações de fraude**

O direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado, exercendo-se imediatamente em relação à totalidade do IVA que incidiu sobre as operações a montante.<sup>2</sup>

Nesta aceção do princípio da neutralidade, o regime instituído pela DIVA permite aos sujeitos passivos deduzir o IVA que tenha onerado as aquisições de bens e serviços destinados à atividade tributada. Note-se, que o TJUE refere-se ao princípio da neutralidade do IVA ainda numa outra aceção, de acordo com a qual o sistema do IVA não deve interferir com as decisões económicas, nem com a formação dos preços ao longo do circuito económico.

Por conseguinte, o mecanismo do direito à dedução permite ao sujeito passivo expurgar do seu encargo o IVA suportado a montante retirando o efeito cumulativo e a tributação em cascata que caracterizavam sistemas anteriores de tributação do consumo. Assim, o direito à dedução assenta no designado método da dedução do imposto, método do crédito de imposto, método subtrativo indireto ou ainda método das faturas.

Tal como previsto na DIVA, o Código do IVA determina, como regra geral, a dedutibilidade do imposto devido ou pago pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços feitas a outros sujeitos passivos.

Entrando no domínio do caso em apreço, importa notar que o TJUE vem reiterando que a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos constitui um objetivo

---

<sup>2</sup> Vide, entre outros, Acórdão de 22 de Dezembro de 2010, Dankowski, C-438/09, n.ºs 22 e 23.

reconhecido e incentivado pela DIVA, não podendo os sujeitos passivos, fraudulentamente ou abusivamente, aproveitar-se das normas do direito da União.<sup>3</sup>

Cabe, assim, às autoridades nacionais e aos tribunais dos Estados membros recusar o direito à dedução, se se demonstrar, face a elementos objetivos, que esse direito é invocado fraudulentamente ou abusivamente.<sup>4</sup>

Por conseguinte, pode recusar-se o direito à dedução que tenha sido exercido de forma fraudulentamente ou quando o sujeito passivo sabia ou devia saber que participava numa fraude ao IVA (ainda que a operação em causa preencha os critérios objetivos em que se baseiam os conceitos de transmissões de bens efetuadas por um sujeito passivo agindo enquanto tal).

No mesmo sentido, ao confirmar que o direito à dedução, uma vez surgido, subsiste mesmo quando o sujeito passivo não tenha podido, por razões alheias à sua vontade, utilizar os bens ou serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis, o TJUE ressalva que tal só ocorrerá “*na falta de circunstâncias fraudulentas ou abusivas*”.<sup>5</sup>

Por outro lado, resulta da jurisprudência do TJUE não ser compatível com o regime do direito à dedução, a recusa desse direito a um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de fornecimento, anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo, estava viciada por fraude ao IVA.<sup>6</sup>

As disposições previstas no artigo 19.º n.ºs 3 e 4, do Código do IVA visam precisamente consagrar o impedimento do direito à dedução que resulte de operações fraudulentas.

Desde logo, tendo presente que só confere direito à dedução o IVA que tenha onerado aquisições de bens e serviços destinados ao exercício da atividade tributada realizada pelo sujeito passivo, necessariamente não confere direito à dedução imposto que não se reporte

<sup>3</sup> Entre outros, acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax C-255/02, n.ºs 68 e 71; de 27 de Outubro de 2011, Tanoarch, C-504/10, n.ºs 50; de 21 de Junho de 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, n.º 41; e de 6 de Dezembro de 2012, Bonik, C-285/11, n.ºs 35 e 36.

<sup>4</sup> Cf. acórdãos de 6 de Junho de 2006 Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e 440/04 n.º 55; e acórdãos já referenciados Mahagében e Dávid, n.º 42; Bonik, n.º 37.

<sup>5</sup> Acórdão de 8 de Junho de 2000, Schloßstraße, C-396/98, n.º 42.

<sup>6</sup> Cf., entre outros, acórdãos de 12 de Janeiro de 2006, Optigen C-354/03, C-355/03 e C-484/03, n.ºs 52 e 55; e, já referidos, Kittel e Recolta Recycling, n.ºs 45, 46 e 60, Mahagében e David, n.º 47, e Bonik, n.º 41.

a efetivas transmissões de bens ou prestações de serviços, pelo que o n.º 3 do artigo 19.º do Código do IVA explicita que “*não poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente*”. Este preceito legal, em face da sua formulação, aplica-se quer em situações de simulação absoluta, de que constituem paradigma no âmbito do IVA as designadas “facturas falsas”, quer em situações de simulação relativa, de que uma das variantes poderá constituir a simulação do valor da operação.

Esta concepção de que o direito à dedução pressupõe que o IVA tenha onerado efetivas prestações de serviços ou transmissões de bens é amplamente reconhecida pela jurisprudência nacional ao afirmar que “*O direito de dedução do IVA pago a montante apenas poderá existir, segundo a própria natureza das coisas, relativamente a imposto efectivamente suportado em operações económicas efectivamente acontecidas. De contrário, estaríamos perante um simples arquétipo intelectual ou virtual e não perante um tributo que visa atingir de forma geral o consumo real de bens e serviços nos diversos estádios do circuito económico. A inadmissibilidade da dedução do imposto relativo a operação simulada ou em que seja simulado o preço, afirmada positivamente no n.º 3 do art.º 19º do CIVA, corresponde, deste modo, a uma conclusão forçosa ou decorrente da própria natureza do imposto, cuja explicitação formal apenas se justifica por questões de clareza*”<sup>7</sup>.

Finalmente, de notar, que foi já entendimento do TJUE que a natureza simulada da operação poderá não impedir o exercício do direito à dedução do IVA, quando tal não acarrete o risco de perda da receita fiscal.<sup>8</sup>

## 5. Aplicação ao caso concreto

A AT alega que a sociedade fornecedora da Requerente é um sujeito passivo emitente de faturação falsa, sem estrutura empresarial adequada que lhe permitisse executar os trabalhos descritos nas faturas emitidas à Requerente, sendo, neste contexto, falsa a

<sup>7</sup> Vide acórdão do STA, proc. n.º 026635, de 17-04-2002.

<sup>8</sup> Acórdão de 27 de Setembro de 2007, Albert Collée, C- 146/05, n.º 37.

subempreitada adjudicada ao referido fornecedor para participação numa obra em ..., na “Docapeixe” (conforme identificado pela Requerente no Pedido de Pronúncia Arbitral).

Com efeito, segundo a AT a Requerente nunca foi capaz de apresentar os elementos documentais comprovando a presença daquele fornecedor na obra, nem, pelo menos, soube identificar alguns dos trabalhadores participantes, e, finalmente, foi totalmente incapaz de provar o circuito de pagamentos, contratualmente fixados com o subempreiteiro B... Lda..

Sem prejuízo do referido, a AT defende que a dedução seria sempre indevida por estar em causa uma prestação de serviços de construção civil, incumbindo a autoliquidação do IVA pelo adquirente, tendo resultado provado que a Requerente não autoliquidou o imposto correspondente.

Assim, segundo a AT, os factos demonstram uma elevada probabilidade de falsidade da faturação em causa.

Contrapondo os referidos argumentos sustenta a Requerente que a obra teve lugar, e que a execução da subempreitada visou garantir o cumprimento do contrato de empreitada celebrado com a C..., cliente da Requerente. A Requerente defende ainda que sempre cumpriu as condições de pagamento com a B... Lda., e que foi realizada prova nos autos, quer documental quer testemunhal, da execução do contrato de subempreitada pela sobredita entidade.

Acrescenta que não cabe à Requerente proceder ao controlo dos seus fornecedores, tendo esta verificado que as faturas emitidas cumpriam cabalmente os requisitos formais e substanciais, sendo quanto baste para efeitos do exercício do direito à dedução. Neste âmbito, a Requerente acusa a AT de não ter cumprido o ónus da prova que sobre si recai e de violar o princípio da presunção de veracidade das declarações dos contribuintes.

Finalmente, alega que as liquidações adicionais surgem apenas porque a sociedade B... Lda., não entregou o imposto liquidado ao Estado, pretendendo a AT sujeitar a Requerente ao pagamento do mesmo imposto duas vezes.

Neste contexto, importará averiguar se a AT reuniu indícios sérios de que as faturas emitidas pela sociedade B... Lda., à Requerente não titulam qualquer transação comercial,

sendo faturas falsas, porquanto de acordo com o número 3 do artigo 19.º do Código do IVA, a Requerente não poderia ter deduzido o imposto relativo a estes fornecimentos.

Começemos por nos referir ao ónus da prova no âmbito das correções em análise.

Como tem sido realçado reiterada e uniformemente pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores, quando a AT desconsidera faturas que reputa de falsas, aplicam-se as regras dos ónus da prova do artigo 74.º da LGT, competindo à AT fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua atuação, ou seja, que existem indícios sérios de que a operação constante da fatura não corresponde à realidade, passando então a incidir sobre o sujeito passivo do imposto o ónus probatório da veracidade da transação.<sup>9</sup>

Tenha-se em conta que a AT não tem de provar a falsidade das faturas<sup>10</sup>, mas tem que alegar factos que traduzem uma probabilidade elevada de as operações referidas nas faturas, serem simuladas, abalando-se a presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes e dos dados que constam da sua contabilidade, consagrada no artigo 75.º da LGT. Caberá, por conseguinte, à AT efetuar pelo menos uma prova indireta, recorrendo a *“factos indiciantes dos quais se procurará extrair, com auxílio das regras da experiência comum, da ciência ou da técnica uma ilação quanto aos factos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente mas indiretamente através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova.”*<sup>11</sup>

Como se refere no acórdão do TCAN, 23 de Novembro de 2012<sup>12</sup> *“no que concerne à prova que compete à Administração na repartição do ónus da prova de que demos nota supra, o que é imprescindível é que aquela a faça de factos suficientes indiciadores a que o Tribunal possa concluir, em virtude das 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.”*

<sup>9</sup> Entre outros TCA Norte de 24-01-2008, proc. n.º 2887/04 Viseu; de 27-01-2011, proc.nº 455/05.7BENF.

<sup>10</sup> Acórdão do STA, de 27/10/2004, proc. n.º 0810/2004

<sup>11</sup> Neste sentido, Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, pág. 154, Almedina.

<sup>12</sup> Proc. n.º 1523/05.0BEVIS- Aveiro.

Nesta tarefa poderá a AT lançar mão de elementos obtidos com recurso à fiscalização cruzada, junto de outros contribuintes, para obter os referidos indícios, pelo que tais indicadores de falsidade das faturas não têm necessariamente que advir de elementos do próprio contribuinte fiscalizado.

Vejamos, então, não perdendo de vista o enquadramento jurídico gizado relativamente ao ónus da prova e, considerando os factos apurados em sede inspetiva, com vista a dar resposta à questão de saber se resulta dos factos que a AT fez prova da verificação de indícios que lhe permitiam concluir que as faturas relativamente às quais o IVA nelas inserido foi desconsiderado (quatro faturas emitidas pela B...<sup>13</sup>), não tiveram subjacentes operações económicas realizadas entre esta empresa e a Requerente.

Em caso afirmativo, importará saber se a Requerente logrou demonstrar em Tribunal que, não obstante os indícios colhidos, são reais, isto é, existiram efetivamente tais operações económicas entre as entidades envolvidas.

Vejam seguidamente.

### **Elementos de prova coligidos pela AT**

Resulta do conjunto dos elementos recolhidos em sede de procedimento inspetivo, que o argumento principal da AT para poder concluir que a subempreitada adjudicada à B...Lda., não consubstancia uma real prestação de serviços, se estriba no conhecimento de que i) esta sociedade não possuía estrutura humana e organizativa, ii) era emitente de faturas falsa e iii) na ausência de um acervo minimamente tangível de comprovação documental da efetiva realização de uma empreitada.

Ora, considerando que a Requerente não conhecia a B... Lda., (a qual lhe foi informalmente referenciada por D...) e, portanto, não mantinha com esta uma relação comercial estável, é efetivamente duvidosa, anormal e inexplicável a informalidade que caracterizou toda a relação estabelecida durante a negociação e posterior execução do contrato de subempreitada na obra de ... .

Note-se que numa obra que, segundo afirmou a Requerente, assumiu significativa relevância comercial, consubstanciada na substituição da cobertura da “Docapeixe” (note-



se que o local é identificado no site oficial como ... de ....<sup>14</sup> e não Docapeixe), constata-se o seguinte quadro probatório:

- 1) Encontra-se junto aos autos um contrato de empreitada celebrado com a sociedade B... Lda., cujo objeto identifica a obra em apreço nos seguintes termos “*cofragem, betonagem, armação de ferro, afagamento de betão sita em ... (...)*” e na mesma cláusula foi acrescentado manuscritamente “*substituição de cobertura: montagem de estrutura em telhado e trabalhos relacionados*”<sup>15</sup>;
- 2) Da cláusula “*Prazos de Execução*” consta apenas o prazo inicial “início dos trabalhos: 15 de Setembro de 2013.”<sup>16</sup>;
- 3) Embora do contrato conste a referência a um plano de trabalhos aprovado entre as partes<sup>17</sup>, não se encontra junto aos autos qualquer referência ao referido plano. Ora, é prática normal numa empreitada de média dimensão elaborar um plano de trabalhos aprovado pelas partes que inclui, por exemplo, um cronograma com as tarefas a realizar, o prazo para cada tarefa, e o prazo limite para a conclusão dos trabalhos;
- 4) Não foi junto aos autos uma cópia do alvará de construção do subempreiteiro;
- 5) Não foi identificado nenhum dos trabalhadores da B... Lda., tendo sido referido pela Requerente aos SIT que o senhor D... trabalhou na obra de ... ao serviço daquela sociedade, facto que foi desmentido pela testemunha ao Tribunal Arbitral<sup>18</sup>;
- 6) Não foram juntos mapas de medição da obra, o que poderia ser avaliado como meio complementar da efetiva realização dos trabalhos e dos serviços prestados pelo subempreiteiro nesse mesmo contexto;

---

<sup>13</sup> Ponto 28 do probatório.

<sup>14</sup> <http://www...pt/pt/rede-lotas-e-postos-vendagem/item/lota-de-....html>

<sup>15</sup> Ponto n.º 16 do probatório.

<sup>16</sup> Ponto n.º 17 do probatório.

<sup>17</sup> Ponto n.º 17 do probatório.

<sup>18</sup> Ponto n.º 23 do probatório.

- 7) Apesar da testemunha G... afirmar que preparou os orçamentos para a obra em questão, embora desconhecesse o valor final, a Requerente não juntou ao autos qualquer orçamento;
- 8) Apesar da testemunha G... afirmar que existia uma pasta de obra, a Requerente não juntou ao autos qualquer elemento integrante da referida pasta, o que não deixa de ser incompreensível, pois a pasta de obra é um elemento relevante em qualquer obra, por conter dados controláveis que interessam precisamente para a defesa da posição contratual do empreiteiro;
- 9) Não foram juntos aos autos folhas de presença dos trabalhadores;
- 10) Não foi exibida qualquer correspondência, notas particulares, registos ou troca de emails entre as partes;
- 11) Não existe qualquer recibo, documento de quitação ou outro meio comprovativo dos pagamentos em numerário ou através de vales feitos alegadamente por G... aos trabalhadores do subempreiteiro, conforme afirmou a testemunha ao Tribunal Arbitral<sup>19</sup>;
- 12) A Requerente só apresentou cópia certificada pelo Banco F... S.A. de um cheque no valor de € 22.078,50, apesar do valor global da subempreitada ascender a € 69.650,00 acrescido de IVA à taxa legal em vigor;
- 13) Através de elementos obtidos com recurso à fiscalização cruzada, a AT tomou conhecimento que a B... Lda., é uma entidade emitente de faturas falsas, tendo os seus sócios gerentes emigrado para a Alemanha;
- 14) Através de ação inspetiva realizada à B... Lda., os SIT reuniram prova de que a sociedade carecia de estrutura empresarial, técnica, humana e logística para a realização da empreitada.

Ora, concatenados estes elementos, e considerando a fragilidade e a incongruência dos depoimentos das testemunhas oferecidas pela Requerente, dir-se-á ser de concluir como

---

<sup>19</sup> Ponto n.º 27 do probatório.

não provada a realização de uma prestação de serviços por parte da sociedade B... Lda., à Requerente.

Com efeito, o quadro descrito corresponde a uma factualidade inverosímil, considerando que a Requerente não foi sequer capaz de fazer prova do pagamento dos serviços prestados pela B... Lda., designadamente através de transferências bancárias, ou pelo menos, recibos de quitação, o que num cenário de normalidade do exercício da atividade empresarial, jamais pode suceder.

No que respeita à atuação da AT, entendemos que esta cumpriu a tarefa que lhe competia na busca da verdade material para assegurar a tributação de acordo com a lei e na medida da capacidade contributiva por esta estimada: demonstrar um quadro fáctico em que é lícito desconsiderar a presunção de veracidade da contabilidade da Requerente (artigos 74.º e 75.º, nº 2, al.s a) e b)), pelos indícios coligidos, porquanto deles decorre que o relato do sujeito passivo assenta em factos que divergem em absoluto do modo como usualmente são conduzidas as relações comerciais entre empresários, o que constitui indício fundado de que a contabilidade não reflete a matéria tributável real do sujeito passivo.

Assim, é lhe lícito concluir, serem as operações simuladas, ao menos parcialmente ou no seu montante, não correspondendo pois, tais faturas, a operações que tenham tido efetivamente lugar, ao menos nos termos que decorrem dessas faturas.

### **Ausência de contraprova**

Colocada seriamente em crise a credibilidade da escrita da Requerente e suscitada a dúvida muito séria sobre a efetividade das alegadas prestações de serviços, que dada a factualidade descrita com elevadíssimo grau de probabilidade se podem considerar inexistentes (art. 75.º da LGT), cabia agora à Requerente a contraprova da realidade dos factos em que assenta a sua contabilidade, atenta a destruição da presunção de credibilidade (veracidade) desta.

No entanto, a Requerente não logra fazer tal prova, muito pelo contrário. A Requerente procurou sustentar um quadro fáctico que fere o bom senso, por pressupor um

conjunto de factos altamente improváveis e inverosímeis, em total divergência com um curso normal (ainda que negligente e com elevada impreparação) do giro comercial. Recorde-se que a Requerente não faz prova de parte significativa do preço da empreitada contratada à B... Lda., e, embora, tenha como objeto social a realização de obras, não se encontra munida dos elementos documentais mínimos requeridos num contrato de empreitada.

Na verdade, revela-se difícil de compreender a opção da Requerente ao privilegiar o recurso à prova testemunhal em detrimento da prova documental, quando se tratava de abalar os fortes indícios recolhidos pela AT de falsidade das faturas e se constata que os depoimentos prestados além de inconsistentes, revelavam um reduzido conhecimento das circunstâncias do caso concreto.

Assim, por um lado, a Requerente foi incapaz de apresentar documentos que pudessem esclarecer cabalmente a realização da obra de ... e a subcontratação da B... Lda., e, por outro lado, não cuidou de justificar minimamente (através de prova testemunhal complementar credível) os motivos subjacentes à opção por um modelo de atuação baseado na quase absoluta informalidade, junto de um prestador de serviços que subcontratou uma só vez.

Ora, como decorre da jurisprudência do STA, supra citada, nestas circunstâncias, a contraprova competiria à Requerente<sup>20</sup>. Provando, pois, a AT a verificação dos pressupostos legais que legitimam a sua atuação, cumpre ao contribuinte demonstrar a veracidade das transações, o que, nos apontados termos, não logrou efetuar, ao não demonstrar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito. À AT basta demonstrar a verificação dos “factos-índice” - indícios objetivos e credíveis - que, conjugados uns com os outros e apreciados à luz das regras da experiência, lhe permitiram concluir com elevada probabilidade pela ausência de reais e efetivas transações.<sup>21</sup>

Em conclusão, entende o Tribunal que a Requerente, ao contrário da AT, não satisfaz o seu ónus probatório.

---

<sup>20</sup> Vide Acórdão do STA, proc. n.º 0774/09 de 21/04/2010.

<sup>21</sup> Vide Acórdão do STA, processo n.º 0951/11 de 2014/02/26.

### **Da irrelevância da simulação relativa**

Poderia admitir-se que uma parte das obras foram efetivamente realizadas pela B... Lda., ou que o foram na íntegra, mas por valor inferior ao constante das faturas. No entanto, qualquer um desses factos teria de ser demonstrado pela Requerente, prejudicada que está a presunção de veracidade da sua escrita e demonstrado que está, pela AT, a improbabilidade séria de uma qualquer relação comercial entre Requerente e a B... Lda., pelo menos tal como relatada pela contabilidade da Requerente, bem como da fragilidade total da correspondente documentação de suporte (art. 75.º da LGT). E o certo é que a Requerente não logra demonstrar que os serviços foram efetivamente prestados, nem qual o preço real dos mesmos.

Fica, pois, demonstrada a simulação das operações, no sentido em que é acolhido pelo direito tributário e para efeitos de tributação (art. 39.º da LGT), ónus que competia à AT (artigos 74.º e 75.º da LGT), sem que se tenha produzido contraprova bastante que permita concluir que, ao menos, parte da operação teve efetivamente lugar, encargo que competiria à Requerente (art. 74º da LGT).

Ao não destruir a prova feita pela AT, antes confirmando-a, através de uma prova testemunhal frágil e inconsistente, e mantendo a sustentação da integral veracidade das faturas e da sua contabilidade, a Requerente torna irrelevante saber se houve simulação absoluta ou relativa, pois que mesmo que estivéssemos perante esta segunda alternativa, a Requerente não logrou demonstrar que parte e que valor foram efetivamente contratados à B... Lda., em que moldes e porque motivos.<sup>22</sup>

### **Violação de disposições legais relativas ao direito à dedução do IVA nos serviços de construção civil**

---

<sup>22</sup> No sentido aqui sustentado e, em especial, sobre a temática da simulação e da repartição do ónus da prova, ver Joaquim Miranda Sarmiento e Paulo Marques, “Facturas Falsas em IVA – A Evolução na Lei, na Jurisprudência e na Doutrina”, in IVA – Problemas Actuais, pág.s 173 e ss, Coimbra Editora, 2014.

Tal como refere a AT, a conduta da Requerente viola ainda um conjunto de disposições legais relevantes que visam, precisamente, garantir a licitude do exercício do direito à dedução em sede do IVA suportado a montante (nuclear na economia do imposto) quando estão em causa serviços de construção civil.

As regras de incidência subjetiva do artigo 2.º do Código do IVA indicam-nos que são sujeitos passivos, as pessoas singulares ou colectivas que exerçam as atividades elencadas no referido preceito. Ora, no caso em apreço, por aplicação das regras gerais, o prestador de serviços seria o sujeito passivo de IVA.

Como observa, porém, Clotilde Palma, há situações em que “*o adquirente dos serviços ou dos bens se torna sujeito passivo do imposto pela respectiva aquisição. São as denominadas situações de reverse charge, reversão da dívida tributária ou inversão da sujeição ou do sujeito passivo, ou seja, nestes casos, a dívida reverte do prestador de serviços para o adquirente. Sendo o adquirente o sujeito do imposto, deverá proceder em conformidade, à liquidação do imposto, sendo-lhe atribuído o direito à dedução do IVA pago pela aquisição dos serviços, nos termos do disposto no artigo 19º, nº 1, alíneas c) e d).*”<sup>23</sup>

No caso em apreço, verifica-se precisamente uma dessas situações de inversão do sujeito passivo de IVA.

Com efeito, o Decreto-Lei nº 21/2007, de 29/01, que aqui é aplicável, veio estabelecer, como se pode ler no respetivo preâmbulo, “*um conjunto de medidas destinado a combater algumas situações de fraude, evasão e abuso que se vêm verificando na realização das operações imobiliárias sujeitas a tributação, seguindo, nesta matéria experiência anteriormente adquirida em outros Estados membros da União Europeia*”.

E, mais adiante, acrescenta-se que “*Fora do âmbito das operações previstas nos n.ºs 30 e 31 do artigo 9.º do Código do IVA, mas ainda no domínio de algumas prestações de serviços relativas a bens imóveis, nomeadamente nos trabalhos de construção civil realizados por empreiteiros e subempreiteiros, o presente decreto-lei vem adoptar, de igual modo, uma outra faculdade conferida pela Directiva nº 2006/69/CE, do Conselho, de 24 de Julho. Assim, por via da inversão do sujeito passivo, passa a caber aos*

---

<sup>23</sup> Cfr. Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, Cadernos IDEFF, nº 1, 5ª ed., Almedina, Coimbra, 2011, pp. 83/84.

*adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configurarem como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto, proceder à liquidação do IVA devido, o qual poderá ser também objecto de dedução nos termos gerais. Com esta medida, visam acautelar-se algumas situações que redundam em prejuízo do erário público, actualmente decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado. (...)*”.

Nesta sequência, o art. 2.º n.º 1, al. j), do Código do IVA, passou a dispor que “*São sujeitos passivos do imposto: (...) j) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento a) estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.*”

Por outro lado, o DL 21/2007, de 29/01, alterou o artigo 36.º do Código do IVA, que passou a dispor que “*Nas situações previstas nas alíneas i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como nas demais situações em que o destinatário ou adquirente for o devedor do imposto, as faturas emitidas pelo transmitente dos bens ou prestador dos serviços devem conter a expressão 'IVA - autoliquidação'*”.

Em face do exposto, afigura-se patente que, nos termos do disposto no art. 2.º, alínea j) do Código IVA, enquanto sujeito passivo do IVA, incumbia à Requerente proceder à autoliquidação do IVA, respeitante às faturas emitidas pelo seu fornecedor B... Lda., circunstância que não se verificou, pelo que, também nesta sede, não lhe assiste razão, não merecendo qualquer reparo a liquidação adicional levada a efeito pela AT.

Em conclusão, e nos termos supra explanados, julga-se totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente.

#### **IV. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente e, em consequência:

- a) Manter na ordem jurídica os atos tributários de liquidação adicional objeto do presente pedido, no valor global de €18.125,42;
- b) Absolver a Requerida de todos os pedidos formulados, incluindo do pagamento de juros de mora;
- c) Condenar a Requerente nas custas do processo.

## **V. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em €18.125,42, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **VI. CUSTAS**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.224,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 17 de Janeiro de 2018

A Árbitro

(Filipa Barros)