

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 640/2021-T

Tema: IVA - Direito à dedução. Operações simuladas. Ónus da prova. Indícios de fraude.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma e Dra. Sofia Ricardo Borges, designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 21-12-2021, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **UNIPessoal, LDA.**, contribuinte n.º..., com sede na ... n.º ..., ...-... Braga, cujo serviço periférico local do seu domicílio é o Serviço de Finanças de Braga ..., sito na Rua ..., ...-... Braga, adiante, a «*Requerente*», veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, relativas aos anos de 2017 e 2018, no valor global de € 1.606.382,40.

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

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 11-10-2021.

Em 30-11-2021, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 8 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 11.º do RJAT sem que as Partes alguma coisa viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 21-12-2021.

A AT apresentou Resposta, para além do prazo legal, mas foi admitida por despacho de 07-02-2022.

Na sua Resposta a Autoridade Tributária e Aduaneira defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 23-03-2022, realizou-se uma reunião, em que se procedeu a inquirição das testemunhas e foi decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas simultâneas.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou alegação em que remeteu para a resposta que apresentara.

A Requerente apresentou alegações que foram desentranhadas por intempestividade.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão das questões prévias:

- A. A Requerente encontra-se inscrita como sujeito passivo de IVA, desde 2009-07-17, com enquadramento no regime normal de periodicidade mensal, para o exercício das seguintes actividades: (i) Principal - CAE 47420 “Comércio a retalho de equipamento de telecomunicações, em estabelecimentos especializados”; (ii)

Secundárias: CAE 63990 “Outras actividades dos serviços de informação, n.e.”; CAE 73110 “Agências de publicidade”; CAE 47784 “Comércio a retalho de outros produtos novos, em estabelecimentos especializados, n.e.”; CAE 46520 “Comércio por grosso de equipamentos electrónicos, de telecomunicações e suas partes; CAE 47790 “Comércio a retalho de artigos em segunda mão, em estabelecimentos especializados”; CAE 95110 “Reparação de computadores e de equipamento periférico”; CAE 95120 “Reparação de equipamento de comunicação”; CAE 47410 “Comércio a retalho de computadores, unidades periféricas e programas informáticos, em estabelecimentos especializados; CAE 45110 “Comércio de veículos automóveis ligeiros”; CAE 66190 “Outras actividades auxiliares de serviços financeiros, excepto seguros e fundos de pensões”; e CAE 46180 “Agentes especializados do comércio por grosso de outros produtos”;

- B.** Foi realizada uma inspecção à Requerente em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do documento n.º 43 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

***III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES
MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL***

III.1. IVA - FRAUDE CARROSSEL

III.1.1. METODOLOGIA DE ANÁLISE

Conforme já descrito no capítulo II deste relatório, a principal atividade exercida pelo SP é o comércio de telemóveis, principalmente das marcas ... e

... .

Este tipo de artigos - os telemóveis - foram adquiridos, na sua grande parte e no caso de fornecedores nacionais, às entidades relacionadas a seguir:

Quadro 17 – Mercado nacional – principais fornecedores (valores arredondados a euro)

Fornecedor (NIF) (1)	montante (2)	% (3)
B... , S.A. ()	2.154.327 €	32%
C... , LDA. ()	1.690.642 €	25%
D... , UNIP., LDA. ()	567.166 €	8%
E... UNIP., LDA. ()	455.718 €	7%
F... , UNIP., LDA. ()	338.039 €	5%
G... , UNIP., LDA. ()	306.336 €	5%
H... UNIP., LDA. ()	202.675 €	3%
I... , UNIP., LDA. ()	194.040 €	3%
J... UNIP., LDA. ()	166.247 €	2%
K... , UNIP., LDA. ()	115.728 €	2%
L... , UNIP., LDA. ()	91.593 €	1%
M... ()	68.035 €	1%
N... , UNIP., LDA. ()	34.370 €	1%
Soma	6.384.917 €	95%

Identificados os principais fornecedores nacionais diretos do SP A..., procedeu-se também, à identificação de entidades intermediárias, identificando-se, sempre que possível, a empresa ou entidade que iniciou, em território nacional, os circuitos de faturação dos bens em causa.

Assim, numa primeira abordagem, vamos expor os circuitos comerciais em fluxogramas, onde são indicados os operadores intervenientes, partindo do fornecedor direto do SP A... até ao operador que iniciou em território nacional os circuitos de faturação e, se possível, até ao operador intracomunitário fornecedor, onde se iniciou o circuito.

Posteriormente passaremos a analisar os dados relativos a cada um dos intervenientes.

III.1.1.1. Breve referência genérica à fraude do tipo "carrossel"

A fraude do tipo "carrossel" caracteriza-se pela circulação de faturas, (tendo subjacente mercadoria real ou ficcionada), entre várias empresas, sem que uma necessidade económica o justifique. Essa circulação abrange empresas de dois ou mais Estados Membros.

A essência da fraude reside no facto de que o elo inicial da cadeia, (a empresa que adquire as mercadorias noutra Estado Membro, sem pagamento de IVA, e as vende no mercado do seu País, com IVA), não entrega às autoridades

fiscais o IVA correspondente às faturas que emite, enquanto que outro ou outros elementos da cadeia, situados a jusante daquela, recuperam IVA na base das ditas faturas, (quer através do mecanismo da dedução do imposto suportado ao imposto Liquidado, quer, mesmo, solicitando reembolsos ao Estado).

As empresas, que não entregam o IVA ao Estado, são designadas por "missing traders".

Trata-se, invariavelmente, de entidades com existência jurídica, mas sem existência de facto, frequentemente sociedades unipessoais, tendo como sócios e gerentes meros testas de ferro, (por vezes cidadãos estrangeiros não residentes), que "emprestam" o seu nome para o efeito e por detrás dos quais se ocultam os verdadeiros autores da fraude.*

A Comissão Europeia tem vindo, nos últimos anos, a debruçar-se especificamente sobre o problema da fraude "carrossel" no sistema do IVA. A particular atenção dada ao problema resulta do facto de que, como a própria Comissão refere, embora não existam numeres seguros sobre a fraude "carrossel", os valores de IVA defraudados são muito elevados e têm vindo a aumentar.

E, para além das suas consequências ao nível da arrecadação do IVA, trata-se de uma fraude que subverte gravemente as regras da concorrência nos sectores de atividade por ela atingidos, uma vez que lhe é inerente uma prática de dumping (venda abaixo do preço de custo).

Geralmente, a fraude "carrossel" incide sobre mercadorias de dimensões reduzidas, (portanto, facilmente transportáveis / cujo transporte é fácil de simular), e de valor considerável, (o que permite acumular rapidamente lucros importantes, em termos absolutos), destacando-se particularmente os componentes de computador (memórias, processadores, etc.) e os telefones móveis.

III.1.1.2. Terminologia-conceitos empregues

Os vários operadores identificados nos circuitos comerciais da A... assumem diversas posições, que passamos a caracterizar:

"Missing Trader"

- Uma empresa que existindo juridicamente não tem, por regra, existência de facto.*
- Situa-se sempre no Estado-Membro onde se verifica a fraude.*
- Não possui instalações onde exerça atividade, os sócios e gerentes são de difícil contacto, senão mesmo incontactáveis (são os designados testa de ferro), frequentemente cidadãos estrangeiros não residentes em Portugal.*
- Não possui contabilidade, ou quando possui não releva nem compras nem vendas.*
- Noutro Estado(s)-Membro(s), surgem empresas a declarar-lhe transmissões intracomunitárias de bens, não declarando a "missing trader" qualquer aquisição intracomunitária de bens.*
- Dá início, no território onde se dá a fraude, ao circuito de faturação, liquidando IVA aos pretensos clientes e não entregando o imposto liquidado ao Estado. Imposto que, através do mecanismo de repercussão instituído no sistema do IVA, algum outro operador a jusante, vai deduzir.*
- Vende a mercadoria a preço inferior ao de custo, por forma a conseguir, num curto período de tempo, a explosão do seu volume de negócios e a consequente maximização da rentabilidade da fraude em termos absolutos e minimização do risco e ainda para que o IVA possa ser distribuído de forma natural por todos os intervenientes da rede, através da margem de lucro.*
- Um "missing trader", que se situa no "coração" da fraude, sabe que o seu verdadeiro lucro não provirá da venda, mas do imposto liquidado que não irá entregar ao Estado.*
- A perda efetiva na transação da mercadoria é compensada através do IVA de que se apropria, sendo que posteriormente a diferença entre o IVA liquidado e a perda efetiva na venda da mercadoria é repartida de forma "natural" pelos*

restantes intervenientes na rede de fraude, que consciente ou inconscientemente dela se aproveitam.

- Cria-se, assim o prejuízo do Estado, igual ao IVA liquidado, recebido e não entregue pela empresa "missing trader", que será repartido por todos os operadores do circuito, através da margem de comercialização praticada por cada operador, à custa do IVA que se transformou nessa parcela a distribuir por todos.

- O prejuízo do estado é também o benefício ilegítimo da rede, cia qual a "missing trader" é parte integrante.

"Buffer" (empresa tampão)

- É uma empresa intermediária, também designada de empresa tampão.

- Situa-se também no Estado-Membro onde se dá a fraude.

- É parte integrante da rede, ou é conivente com a rede.

- Num circuito de faturação podem coexistir várias empresas "buffer".

- Em muitos casos, possui pequenas e reduzidas instalações. Além do sócio-gerente, tem um/dois trabalhadores dependentes.

- Nalguns casos determinados, em paralelo à atividade de "buffer", exercendo a atividade de revenda no "comércio por grosso", dispõe de uma pequena atividade a retalho, licita.

- Apresenta, normalmente, uma situação de regularidade formal contabilístico-fiscal.

- Tem variadas funções; alongar o circuito de faturação, "limpar" as empresas a jusante - no caso presente a A... - subtraindo-as ao contacto direto das empresas "missing trader". dificultar as ações de inspeção tributária e a deteção da rede.

- A margem de lucro bruto resultante da "atividade operacional" é normalmente de 1 %.

"Broker"(financiadora/alimentadora)

- *É o elemento que fecha o circuito no mercado nacional, revendendo os bens, na maioria dos casos para o mercado comunitário e, nalguns casos, até mesmo para países terceiros. Mas também acontece com frequência comercializar alguns bens para o mercado nacional.*
- *É normalmente um grande operador no sector, que alia uma atividade mercantil regular, à atividade de "conveniência".*
- *Em muitos casos não faz parte integrante da rede. Contudo, não pode deixar de ser conivente com a rede, não pode deixar de conhecer a existência, a montante, de grupos organizados com o objetivo de lesar o Estado através da apropriação indevida do IVA.*
- *Relativamente ao IVA que suporta nas aquisições feitas ao "buffer", reduzido ao IVA liquidado aos seus clientes nacionais, se este o comportar, ou solicita reembolsos de imposto ao Estado.*
- *Nalguns casos, "dilui" o IVA suportado / pago as empresas "buffer", no conjunto do IVA deduzido, não tendo necessidade de pedir reembolso ao Estado em virtude de a atividade mercantil regular gerar IVA liquidado (a favor do Estado) significativo. Neste caso, o IVA entregue ao Estado é mais baixo, de menos valor - dá-se um "auto reembolso".*
- *Noutros casos, porque as operações ativas ligadas ao mercado comunitário estão isentas de IVA, e o IVA pago às empresas "buffer" dá lugar à dedução desse imposto, solicita reembolsos.*
- *É o elemento "alimentador" da rede, a qual só pode "funcionar" com a sua aquiescência, pois é através da dedução do IVA suportado (auto reembolso) ou dos reembolsos de IVA solicitados indevidamente e através do pagamento destes que é alimentada a rede.*
- *Obtém lucros significativos na revenda das mercadorias "comercializadas" pela rede.*

"Conduit Company":

- Opera num Estado Membro diferente daquele em que se encontram o "missing trader", o "buffer" e o "broker".

Trata-se, frequentemente, de uma empresa criada com o objetivo de servir o mecanismo da fraude. Compra as mercadorias a um "broker" e vende-as a um "missing trader". Também pode adquirir as mercadorias no seu próprio Estado Membro e vendê-las a um "missing trader" de outro Estado Membro, solicitando neste caso o reembolso do IVA suportado nas aquisições, ou deduzindo-o ao IVA das sua vendas no mercado nacional, caso este o comporte.

- A "conduit company" não defrauda o Estado Membro onde se encontra instalada.

Como nota final, refere-se que as caracterizações do "missing trader", "buffer", "broker" e "conduit company" atrás efetuadas não têm, carácter exaustivo, atendendo a que, as variantes possíveis de "carrosséis" são ilimitadas. As referidas caraterizações visaram, unicamente, introduzir as designações que serão utilizadas no presente relatório.

Os circuitos da denominada fraude intracomunitária ao IVA mediante a utilização de "missing traders", sendo uma realidade complexa, não são suscetíveis de ser compreendidos e reconstituídos mediante análises individuais das empresas suas intervenientes.

A lógica de tais circuitos apenas é suscetível de ser apreendida, mediante uma análise conjugada e simultânea da atuação do conjunto das empresas envolvidas nos mesmos ("missing traders", "buffers", "brokers" & "conduit companies").

Com efeito, uma simples análise individual apenas revelará a aparência de que tudo está correto no comportamento fiscal das empresas "buffer", "broker" e "conduit company", e que apenas a empresa "missing trader" está em falta perante o Estado, ao não entregar o IVA liquidado aos seus clientes e que deles recebeu.

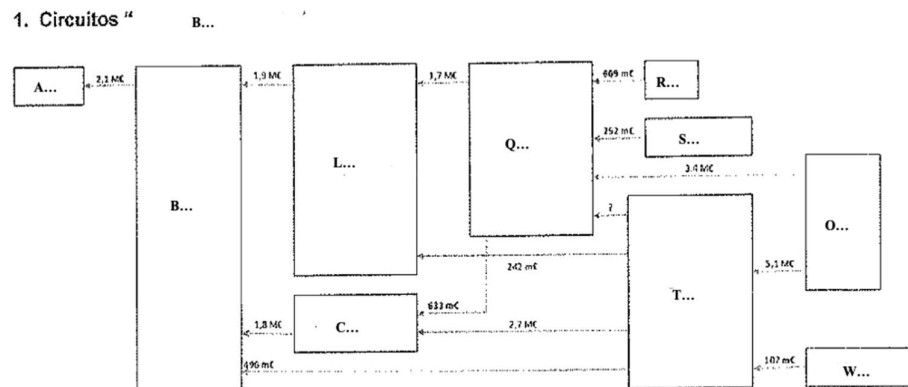
Os organizadores dos circuitos de fraude procuram criar a ilusão de que tudo não passa de fraudes isoladas praticadas pelos "missing traders".

III.1.2. ANÁLISE ÀS AQUISIÇÕES DOS BENS NO MERCADO NACIONAL DECLARADAS PELO SP A...

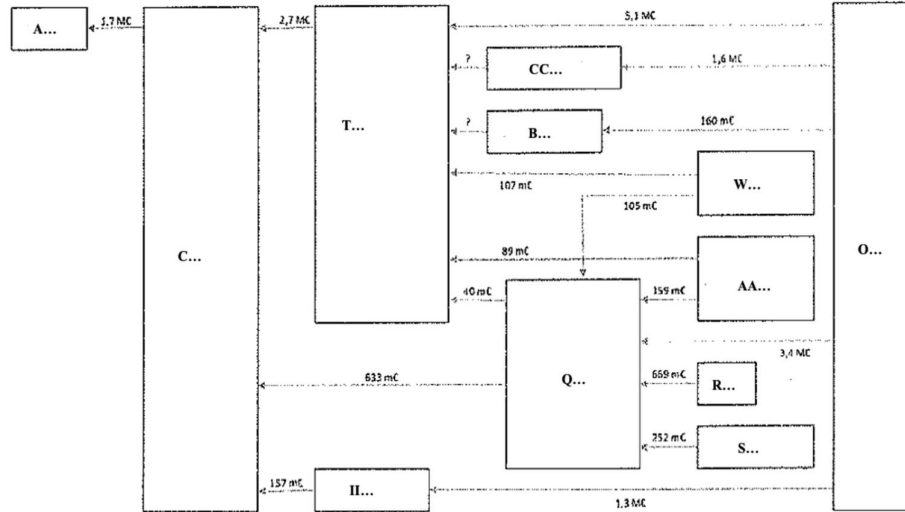
A prática deste tipo de fraude apenas é possível devido ao fato de que, nos termos das regras comunitárias vigentes, a aquisição intracomunitária de mercadorias não está sujeita ao pagamento de IVA.

III.1.2.1. Circuitos comerciais

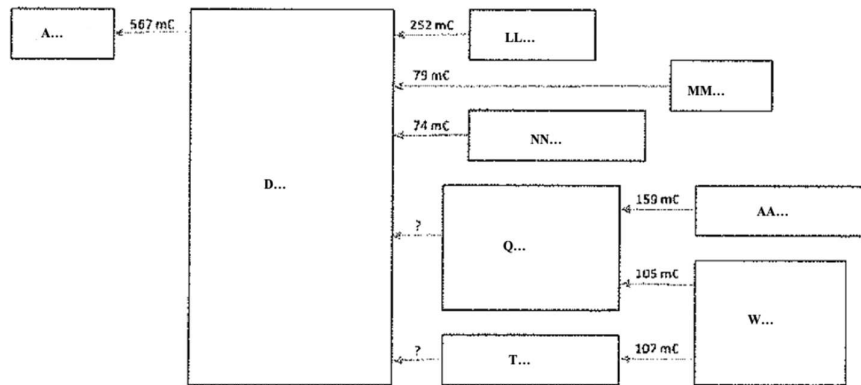
Passamos a expor, sob a forma de fluxograma, alguns dos circuitos comerciais dos fornecimentos à A... . A designação a seguir referente a cada "circuito" corresponde ao último interveniente na cadeia e fornecedor do SP A... .



2. Circuitos " C... "



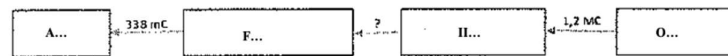
3. Circuitos " D... "



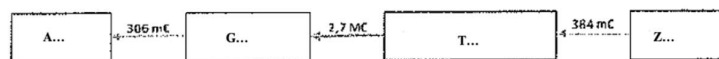
4. Circuitos " E... "



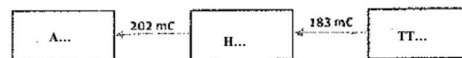
5. Circuitos “ F... ”



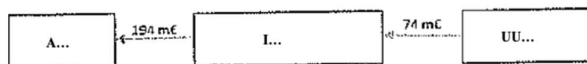
6. Circuitos “ G... ”



7. Circuitos “ H... ”



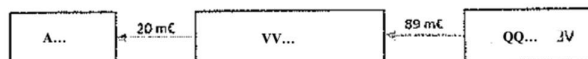
8. Circuitos “ I... ”



9. Circuitos “ J... ”



10. Circuitos “ vv... ”



As entidades e os valores apresentados nos gráficos anteriores não são exaustivos, mas apenas a título demonstrativo ou exemplificativo, dado não serem conhecidos todos os circuitos nem todas as transações, devido a que os "missing traders", como o seu nome indica, não forneceram à administração fiscal as declarações fiscais obrigatórias referentes às suas atividades.

III.1.3. CARATERIZAÇÃO DAS ENTIDADES IDENTIFICADAS NOS CIRCUITOS COMERCIAIS E DESCRIÇÃO DAS OPERAÇÕES EM QUE INTERVIERAM

III.1.3.1. B..., S.A.

A sociedade B..., S.A., com o número de identificação fiscal (N I F) ..., foi constituída por contrato de sociedade, cujo registo na Conservatória do Registo Comercial (CRC), foi feito pela apresentação n.º ..., de 2017-02-07.

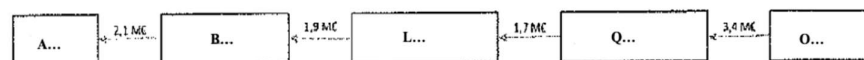
(...)

Conhecem-se faturas de compras efetuadas pela B... a fornecedores comunitários, nomeadamente à O..., com sede em Inglaterra e P..., com sede na Polónia nos valores de 160.000,00 EUR e 41.662,80 EUR, respetivamente.

No entanto, a B... não declarou estas aquisições intracomunitárias nas declarações periódicas do IVA que entregou, não tendo liquidado o respetivo IVA, comportando-se como uma "missing trader".

(...)

III.1.3.1.1. Circuito "A... <- B... <- L... <- Q... <- O..."



III.1.3.1.1.1. Fornecedor L..., UNIPessoal, LDA.

Em 2017 a B... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à L..., no montante global de 1962 mil euros (IVA excluído).

A sociedade L..., UNIPESSOAL, LDA.1º, com o número de identificação fiscal (NIF)..., foi constituída por contrato de sociedade, cujo registo na Conservatória do Registo Comercial (CRC), foi feito pela apresentação n.º ..., de 2017-06-29, Pela mesma apresentação declarou ter sede na Avenida ..., n.º..., ... andar, em Lisboa.

(...)

A L... não entregou os anexos O e P da IES / declaração anual referente ao período de 2017. Do cruzamento dos anexos O e P das IES / declarações anuais referentes a 2017, apenas constam vendas à A... e à B... .

III.1.3.1.1.2. Fornecedor Q..., UNIPESSOAL, LDA.

A L... registou compras à Q..., em 2017, no montante global de 1771 mil euros (IVA excluído).

(...)

Apenas constam entregues as declarações periódicas (DP) do IVA para os períodos de 2017-06T e 2017-09T. Nestas DP a Q... não declarou quaisquer valores referentes a aquisições intracomunitárias de bens (AICB). Não entregou as DP relativas aos períodos de 2017-12T e posteriores.

Não entregou nenhuma declaração de rendimentos modelo 22 do IRC e não entregou nenhuma IES / declaração anual.

Das vendas: Dos anexos P das IES referentes a 2017 entregues por terceiros, constam compras declaradas por G... e B... .

(...)

A Q... foi alvo de uma ação de inspeção, credenciada pelo Despacho n.º DI 2018 ..., da DSIFAE. Da informação resultante dessa ação consta: «Suspeita de que a Q...-UNIPESSOAL LDA NIF ... seja uma missing trader. saneio de

proporá alteração oficiosa em VIES nos termos da alínea c) do n.º 6 do art. 35.º do CIVA.»

III.1.3.1.1.3. Fornecedor O...

A O..., com o número de IVA GB-..., é uma "incorporated company", sociedade de direito inglês, com sede em ..., no Reino Unido, Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes". Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a Q... adquiriu à O..., bens no montante aproximado de 3404 mil euros.

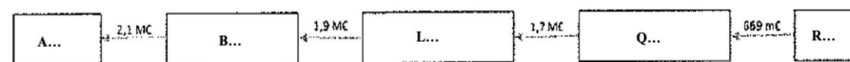
Dado que a Q... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à O..., LTD., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

(...)

Relativamente aos telemóveis ..., entre a aquisição dos telemóveis, feita pela Q..., por 168,00 EUR cada unidade, e a sua venda à L..., por 141,46 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 16%. De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 11,9%.

III.1.3.1.2. Circuito "A... <- B... <- L... <- Q... <- R..."



III.1.3.1.2.1. Fornecedor L..., UNIPessoal, LDA.

Em 2017 a B... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à L..., no montante global de 1.962 mil euros (IVA excluído).

(...)

III.1.3.1.2.2. Fornecedor Q..., UNIPessoal, LDA.

A L... registou compras à Q..., em 2017, no montante de 1771 mil euros (IVA excluído).

(...)

III.1.3.1.2.3. Fornecedor R...

A R..., com o número de IVA IT-..., é uma sociedade anónima, de direito italiano, com sede em ..., Itália. Encontra-se inscrita para o exercício das atividades tipificadas pelos códigos: "4652 -Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes" e "4646 - Comércio por grosso de produtos farmacêuticos".

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a Q... adquiriu à R... bens no montante aproximado de 669 mil euros,

Dado que a Q... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à R..., mas conhecem-se algumas:

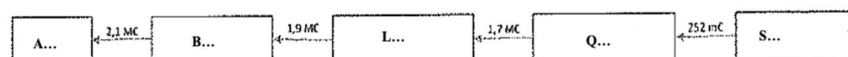
Quebra no preço:

(...)

Entre a aquisição dos telemóveis, feita pela Q... e a sua venda à L..., existe uma quebra no preço, que varia entre 11,0% e 13,9%, conforme o modelo do telemóvel.

De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária, entre 5,9% e 7,9%, conforme o modelo do telemóvel.

III.1.3.1.3. Circuito "A... t- B... <- L... <- Q... <- S..."



III.1.3.1.3.1. Fornecedor L..., UNIPessoal, LDA.

Em 2017 a B... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à L..., no montante global de 1.962 mil euros (IVA excluído).

(...)

III.1.3.1.3.2. Fornecedor Q..., UNIPessoal, LDA.

A L... registou compras à Q..., em 2017, no montante de 1.771 mil euros (IVA excluído).

(...)

III.1.3.1.3.3. Fornecedor S...

A S..., com o número de IVA ES-..., é uma sociedade limitada, de direito espanhol, com sede em Múrcia, Espanha. Encontra-se inscrita para o exercício das atividades tipificadas pelos códigos: "4643 - Comércio por grosso de eletrodomésticos" e "4742 - Comércio a retalho de equipamentos de telecomunicações, em estabelecimentos especializados", entre outros.

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a Q... adquiriu é S..., bens no montante superior a 252 mil euros.

Dado que a Q... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à S..., mas conhecem-se algumas:

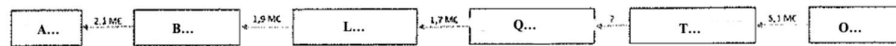
Quebra no preço:

(...)

Entre a aquisição dos "tablet", feita pela Q... e a sua venda à L..., existe uma quebra no preço de 10,3%.

De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária, entre 4,7% e 5,8%, conforme a cor/modelo do "tablet".

III.1.3.1.4. Circuito "A... <- B... <- L... <- Q... <- T... <- O..."



III.1.3.1.4.1. Fornecedor L... , UNIPessoal, LDA.

Em 2017 a B... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à L..., rio montante global de 1962 mil euros (IVA excluído).

(...)

III.1.3.1.4.2. Fornecedor Q..., UNIPessoal, LDA.

A L... registou compras à Q..., em 2017, no montante de 1771 mil euros (IVA excluído).

(...)

III.1.3.1.4.3. Fornecedor T..., UNIPessoal, LDA.

Ambas as entidades Q... e T... são não declarantes, ("missing traders"), pelo que não conhecemos quais as transações comerciais entre ambas em 2017.

A sociedade T..., UNIPessoal, LDA.36, com o número de identificação fiscal (NIF)..., foi constituída por contrato de sociedade, cujo registo na Conservatória do Registo Comercial (CRC), foi feito pela apresentação n.º ..., de 2016-11-25.

(...)

Apenas constam entregues as declarações periódicas (DP) do IVA para os períodos de 2017-03T, 2017-05T e 2017-09T. Não entregou as DP relativas aos períodos de 2017-12T a posteriores,

Não entregou nenhuma declaração de rendimentos modelo 22 do IRC e não entregou nenhuma IES / declaração anual.

Das vendas: Dos anexos P das IES referentes a 2017 entregues por terceiros, constam compras declaradas por G..., B... e U...,

Das compras: Não consta dos anexos O das IES referentes a 2017 entregues por terceiros. Do e-fatura declarado por terceiros, constam vendas efetuadas por Q..., LDA, entidade também referida neste relatório.

Aquisições intracomunitárias de bens (AICB): Do VIES,37 constam AIC8, durante o ano de 2017, no montante de 5,3 milhões de euros.

A T... foi alvo de uma ação de inspeção, credenciada pelo Despacho n.º DI 2019 ... da DSIFAE. Da informação resultante dessa ação consta: «Efetuada a análise por fornecedor até ao período 2015-06T (VIES Cadastro) verificamos que a maioria das aquisições são efetuadas por fornecedores que se encontram qualificados no RAF como operadores de redes de fraude ao IVA, sendo que o principal fornecedor, a O..., NIF GB ... (63% do total tias AIC) se encontra qualificado no RAF como "Conduit Company"».

III.1.3.1.4.4. Fornecedor O...

A O..., com o número de IVA GB-..., é uma "incorporated company", sociedade de direito inglês, com sede em ..., no Reino Unido. Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes".

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a T... adquiriu à O..., bens no montante aproximado de 5181 mii euros.

Dado que a T... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras é O..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

(...)

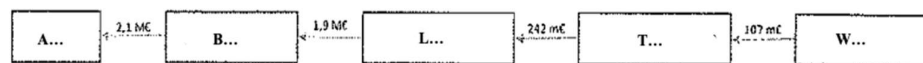
Entre a aquisição dos telemóveis, feita pela T... e a sua venda à L..., existe uma quebra no preço, que varia entre 15,0% e 16,9%, conforme o modelo do telemóvel

De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária, entre 9,3% e 10,5%, conforme o modelo do telemóvel.

Bens que tornam a sair do território nacional:

Conforme consta do programa de gestão de stocks do SP A..., dos 50 telemóveis, adquiridos à B... por 150,41 EUR cada um, e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela T... à O... por 168,00 EUR cada um, 49 telemóveis tiveram como destino uma transmissão intracomunitária para a V..., com sede em Espanha e número de identificação fiscal B..., (fatura n.º 3834/2017. de 2017-10-18),³ pelo preço unitário de 157,50 EUR, portanto 6,2% ainda abaixo do preço de aquisição intracomunitária.

III.1.3.1.5. Circuito "A... <- B... <- L... <- T... <- W..."



III.1.3.1.5.1. Fornecedor L..., UNIPessoal, LDA.

Em 2017 a B... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à L..., no montante global de 1.962 mil euros (IVA excluído).

(...)

III.1.3.1.5.2. Fornecedor t..., UNIPessoal, LDA.

Em 2017 a L... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à T..., no montante global de 242 mil euros.

(...)

III.1.3.1.5.3. Fornecedor W...

A W..., com o número de IVA PL-..., é uma "limited liability company". sociedade de direito polaco, com sede em ..., na Polónia. Encontra-se inscrita para o exercício das atividades tipificadas pelos códigos "4651 - Comércio

por grosso de computadores, equipamentos periféricos e programas informáticos", "4852 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes", entre outras.

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a T... adquiriu à W..., bens no montante aproximado de 107 mil euros.

Dado que a T... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à W..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

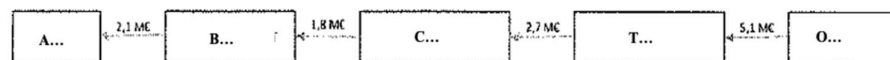
(...)

Comparando os IMEI destes telemóveis, verificamos que se trate dos mesmos adquirido pela T..., por 481,00 EUR cada unidade e finalmente adquiridos pelo SP A..., por apenas 426,83 EUR cada unidade.

Entre a aquisição feita pela T..., por 481,00 EUR cada unidade e a sua venda à L..., por 401,63 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 16,5%.

De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 11%.

III. 1.3.1.6. Circuito A...<- B... <- C... <- T...<- O...



III.1.3.1.6.1. Fornecedor C..., LDA.

Em 2017 a B... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à C..., no montante global de 1888 mil euros (IVA excluído).

(...)

III.1.3.1.6.2. Fornecedor T..., UNIPESSOAL, LDA.

Em 2017 a C... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à T..., no montante global de 2791 mil euros (IVA excluído).

(...)

III.1.3.1.6.3. Fornecedor O...

A O..., com o número de IVA GB-..., é uma "incorporated company", sociedade de direito inglês, com sede em ..., no Reino Unido. Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes". Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a T... adquiriu à O..., bens no montante aproximado de 5181 mil euros.

Dado que a T... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à O..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

(...)

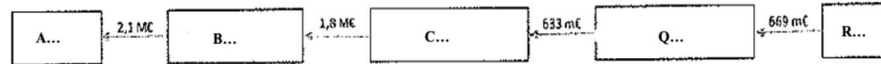
Entre a aquisição dos telemóveis, feita pela T... e a sua venda à C..., existe uma quebra no preço, que varia entre 16,1% e 16,6%, conforme a modelo do telemóvel.

De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária, entre 8,6% e 10,4%, conforme o modelo do telemóvel.

Bens que tornam a sair do território nacional:

Conforme consta do programa de gestão de stocks do SP A..., dos 130 telemóveis black, adquiridos à B... por 148,78 EUR cada um, e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela T... à O... por 166,00 EUR cada um, 91 telemóveis tiveram como destino uma transmissão intracomunitária para a X... com sede em Espanha e número de identificação fiscal B... . (fatura n.º 3834/2017, de 2017-10-19), pelo preço unitário de 157,50 EUR, portanto 5,1% ainda abaixo do preço de aquisição intracomunitária.

III.1.3.1.7. Circuito "A... <- B... <- C... <- Q... <- R..."



III.1.3.1.7.1. Fornecedor C..., LDA.

Em 2017 a B... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à C... no montante global de 1889 mil euros (IVA excluído).

(...)

III.1.3.1.7.2. Fornecedor Q..., UNIPESSOAL, LDA.

A C... registou compras à Q..., em 2017, no montante de 633 mil euros (IVA excluído).

(...)

III.1.3.1.7.3. Fornecedor R..., S.P.A.

A R..., S.P.A., com o número de IVA tT-...5, é uma sociedade anónima, da direito italiano, com sede em..., Itália. Encontra-se inscrita para o exercício das atividades tipificadas pelos códigos: "4652 -Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes" e "4646 - Comércio por grosso de produtos farmacêuticos".

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a Q... adquiriu à R..., S.P. A., bens no montante aproximado de 669 mil euros.

Dado que a Q... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras é R..., S.P. A., mas conhecem-se algumas:

(...)

Relativamente aos telemóveis ..., entre a aquisição feita pela Q..., por 169,00 EUR cada unidade e a sua venda à C..., por 137,40 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 18,7%. De referir ainda qua o preço da aquisição

feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 13,4%.

Relativamente aos telemóveis ..., entre a aquisição feita pela Q..., por 220,00 EUR cada unidade e a sua venda à C..., por 180,48 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 18%. De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 12%.

Bens que tornam a sair do território nacional:

Conforme consta do programa de gestão de stocks do SP A..., dos 60 telemóveis ..., adquiridos à B... por 193,50 EUR cada um, e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela Q... à R... por 220,00 EUR cada um. 30 telemóveis tiveram como destino uma transmissão intracomunitária para a V..., com sede em Espanha e número de identificação fiscal B..., (fatura n.º 3652/2017, de 2017-10-04), 59 pelo preço unitário de 207,00 EUR, portanto 6,9% ainda abaixo do preço de aquisição intracomunitária.

III.1.3.1.8. Circuito A... <- B... <- T... <- O...



III.1.3.1.8.1. Fornecedor T..., UNIPessoal, LDA.

Em 2017 a B... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à T..., no montante global de 496 mil euros (IVA excluído).

(...)

III.1.3.1.8.2. Fornecedor O...

A O..., com o número de IVA GB-..., é uma "incorporated company", sociedade de direito inglês, com sede em ..., no Reino Unido, Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes"- Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a T... adquiriu à O..., bens no montante aproximado de 5181 mil euros.

Dado que a T... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à O..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

Exemplo 1

(...)

Entre a aquisição feita pela T..., por 241,00 EUR cada unidade e a sua venda à B..., por 211,39 e 197,56 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 16,7%. De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 8,9%.

Exemplo 2

Entre a aquisição feita pela T..., por 445,00 EUR cada unidade e a sua venda à B..., por um preço médio de 366,73 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 17,6%.

De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 8,6%.

Exemplo 3

(...)

Entre a aquisição feita pela T..., por 140,00 EUR cada unidade e a sua venda à B..., por 107.32 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 23.3%.

De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 15,2%.

Exemplo 4:

(...)

Entre a aquisição feita pela T..., por 131,00 EUR cada unidade e a sua venda à B..., por 112,20 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 14,3%. De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 9,4%,

III.1.3.1.9. Conclusão

Conforme se pode constatar através dos exemplos expostos, a T... quebra o preço das mercadorias na entrada das mesmas em território nacional, criando uma margem de comercialização, a distribuir pela rede/circuito, à custa do IVA que não entrega ao Estado, beneficiando os operadores que se encontram a jusante, neste caso a L..., a B... e o SP A... .

Pelas evidências expostas, conclui-se que a T... se comporta como "missing trader" e que quebra o preço das mercadorias adquiridas a fornecedores da União Europeia e vendidas a clientes em Portugal, dado que a T... não entrega ao Estado o IVA liquidado,

Conclui-se, ainda, que a L... e a B... se comportam como "buffers", com o objetivo alongar o circuito da faturação, "limpar" a empresa a jusante - no caso o SP A...- subtraindo-a ao contato direto com a empresa "missing trader"- neste caso a T... .

Por conseguinte, propõe-se a correção ao IVA deduzido pelo SP nas declarações periódicas do IVA entregues, expurgando do IVA deduzido nas DP o montante do IVA deduzido referente às faturas emitidas pela B..., S.A., cuja relação se anexa:

Quadro 18 – Correção IVA deduzido B...

Período (1)	Base tributável (2)	IVA deduzido (3)
2017-04	26.752,03 €	6.152,97 €
2017-05	374.896,96 €	86.226,30 €
2017-06	308.066,99 €	70.855,42 €
2017-07	404.492,39 €	93.033,26 €
2017-08	219.254,42 €	50.428,35 €
2017-09	289.043,90 €	66.480,10 €
2017-10	361.691,01 €	83.188,58 €
2017-11	45.457,72 €	10.455,28 €
2017-12	151.423,58 €	34.827,42 €
Soma	2.181.079,00 €	501.647,68 €

III.1.3.2. C..., LDA.

A sociedade C..., LDA, com o número de identificação fiscal (NÍF) ..., foi constituída por contrato de sociedade, cujo registo na Conservatória do Registo Comercial (CRC), foi feito pela apresentação n.º..., de 2016-12-16.

O objeto social da C..., declarado naquela apresentação, é: «Manutenção e reparação de equipamentos de comunicação; concepção, desenvolvimento, modificação e assistência a programas informáticos com programação de sistemas de aplicações de bases de dados e de páginas Web, comércio por grosso de uma grande variedade de bens sem especialização e serviços publicitários e de marketing.»

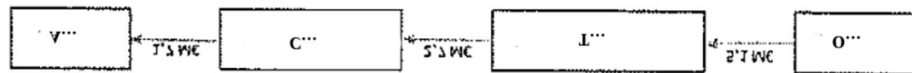
Pela mesma apresentação declarou ter sede na..., n.º andar, em Lisboa, Esta é a mesma morada que consta como sede da sociedade L..., também referida neste relatório.

(...)

Conforme consta das bases de dados da Autoridade Tributária a Aduaneira (AT) a C... declarou início de atividade em 2016-12-23 e declarou a cessação em 2019-06-30, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 34," do Código do IVA.

A C... não entregou os anexos O e P da IES / declaração anual referente ao período de 2017, Do cruzamento dos anexos O e P das IES / declarações anuais referentes a 2017, apenas constam vendas à B..., à A... e à Y..., LDA.

III.1.3.2.1. Circuito A... <- C... <- T... <- O...



III.1.3.2.1.1. Fornecedor T..., UNIPESOAL, LDA.

Em 2017 a C... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à T..., UNIPESOAL, LDA., no montante global aproximado de 2791 mil euros.

(...)

III.3.2.1.2. Fornecedor O...

A O..., com o número de IVA GB-..., é uma "incorporated company", sociedade de direito inglês, com sede em ..., no Reino Unido. Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes".

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a T... adquiriu à O..., bens no montante aproximado de 5181 mil euros.

Dado que a T... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à O..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela T..., por 752,00 EUR cada unidade e a sua venda à C..., por 643,90 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 14,4%. De

referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 11,3%.

Exemplo 2:

(...)

Entre a aquisição feita pela T..., por 154,00 EUR cada unidade e a sua venda à C... por 135,37 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 12,1%,

De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 10,8%.

Exemplo 3:

(...)

Entre a aquisição feita pela T..., por 476,00 EUR cada unidade e a sua venda à C..., por 416,51 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 12,5%,

De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 11,2%.

Bens que tornam a sair do território nacional:

Conforme corista do programa de gestão de stocks do SP A..., dos 100 telemóveis ... black, adquiridas é C... por 422.76 EUR cada um, e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela T... à O... por 476,00 EUR cada um, 70 telemóveis tiveram como destino uma transmissão intracomunitária para a Z... com sede na Alemanha e número de identificação fiscal DE-..., ((atura n.º 4232/2017, de 2017-11-17),⁶⁸ pelo preço unitário de 466,00 EUR, portanto 2,1% ainda abaixo do preço da aquisição intracomunitária.

A Z... GmbH, com o número de IVA DE-..., é uma "sociedade de responsabilidade limitada, com sede em ..., na Alemanha Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4619 - Agentes do comércio por grosso misto sem predominância" e também é referida em vários capítulos anteriores, neste relatório.

III.1.3.2.2. Circuito A... <- C... <- T... <- W...



III.1.3.2.2.1. Fornecedor T..., UNIPESSOAL, LDA.

Em 2017 a C... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à T..., UNIPESSOAL, LDA., no montante global aproximado de 2791 mil euros.

Esta entidade, não declarante é uma "missing trader" e já foi referida anteriormente, no ponto III.1.3.1.4.3 deste relatório, para onde remetemos a sua análise.

III.1.3.2.2.2. Fornecedor W...

A W..., com o número de IVA PL-...2, é uma "limited liability company", sociedade de direito polaco, com sede em ..., na Polónia- Encontra-se inscrita para o exercício das atividades tipificadas pelos códigos "4S51 - Comércio por grosso de computadores, equipamentos periféricos e programas informáticos", "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes", entre outras.

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a T... adquiriu a W..., bens no montante aproximado de 107 mil euros.

Dado que a T... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à W..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Comparando os IMEI destes telemóveis, verificamos que se trata dos mesmos adquiridos pela T..., por 174,00 EUR cada unidade e finalmente adquiridos pelo SP A..., por apenas 149,59 EUR cada unidade.

Entre a aquisição feita pela T..., por 174,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 149,59 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 14%.

Exemplo 2:

(...)

Comparando os IMEI destes telemóveis, verificamos que se trata dos mesmos telemóveis adquiridos pela T..., por 481,00 EUR cada unidade e finalmente adquiridos pelo SP A..., por apenas 426,83 EUR cada unidade.

Entre a aquisição feita pela T..., por 481,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 426,83 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 11,3%.

III.1.3.2.3. Circuito A... <- C... <- T... <- AA...



III. 1.3.2.3.1. Fornecedor T..., UNIPESSOAL, LDA.

Em 2017 a C... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à T..., UNIPESSOAL, LDA., no montante global aproximado de 2791 mil euros.

(...)

III.1.3.2.3.2. Fornecedor AA... GmbH

A AA... GmbH, com o número de IVA AT-..., é uma "sociedade de responsabilidade [imitada]", com sede em ..., na Áustria. Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes".

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a T... adquiriu à AA..., bens no montante aproximado de 89 mil euros.

Dado que a T... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à AA..., mas conhecem-se algumas:

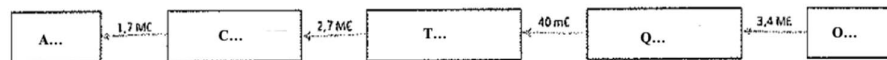
Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela T..., por 100,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 87,80 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 12,2%,

III.1.3.2.4. Circuito A... <- C... <- T... <- Q... <- O...



III.1.3.2.4.1. Fornecedor T..., UNIPessoal, LDA.

Em 2017 a C... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à T..., UNIPessoal, LDA., no montante global aproximado de 2791 mil suros.

(...)

III.1.3.2.4.2. Fornecedor Q..., UNIPessoal, LDA.

Das bases de dados do e-fatura da Autoridade Tributária e Aduaneira, constam faturas emitidas pela Q... à T..., no montante aproximado de 40 mil euros (IVA excluído).

A Q... é uma entidade não declarante, "missing trader", que já foi apresentada e descrita anteriormente, no ponto [11-1.3.1.3.3 deste relatório, para onde remetemos a sua análise.

III.1.3.2.4.3. Fornecedor O..., LIMITED

A O..., LIMITED, com o número de IVA GB-...5, é uma "incorporated company", sociedade de direito inglês, com sede em ..., no Reino Unido. Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes".

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a Q... adquiriu à O..., bens no montante aproximado de 3404 mil euros.

Dado que a Q... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à O..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição dos telemóveis, feita pela Q... e a sua venda à C..., existe uma quebra no preço, que varia entre 10,6% e 13,1%, conforme o modelo do telemóvel.

De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária, entre 9,3% e 11,8%, conforme o modelo do telemóvel.

Exemplo 2:

(...)

Entre a aquisição dos telemóveis, feita pela Q... e a sua venda à C..., existe uma quebra no preço, que varia entre 10,8% e 14,5%, conforme o modelo do telemóvel. De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária, entre 9,5% e 13,2%, conforme o modelo do telemóvel.

De salientar que o SP A..., tinha como saber que estava a comprar telemóveis a preços inferiores aos do mercado normal, como se pode constatar pelos seguintes exemplos:

a) Na mesma data, o SP adquiriu, à BB... GmbH, 40 telemóveis ..., pelo preço unitário de 106,00 EUR, pelo que tinha conhecimento de que os telemóveis

daquele modelo que estava a adquirir à C..., pelo preço unitário de 99,19 EUR, tinham um preço inferior ao preço normal de mercado em 6,4%.

b) Relativamente aos telemóveis ... black, que o SP adquiriu à C... por 131,46 EUR (líquido de IVA), o SP também adquiriu o mesmo modelo, em 2017-07-18, à BB... GmbH (Áustria), por 157,00 EUR, preço superior em 19,4% em relação ao preço a que comprou à C... .

Exemplo 3:

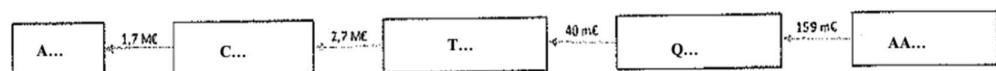
(...)

Conforme se comprova pela análise dos dados do quadro anexo,107 há 361 telemóveis das marcas ..., ..., ... e ..., que foram adquiridos pela Q... à O... e posteriormente os mesmos telemóveis foram vendidos pela C... à A... .

Entre a aquisição feita pela Q... e a sua venda à C... existe uma quebra no preço de 11,9%. De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 10,6%.

Na mesma data, o SP adquiriu, à BB... GmbH, 40 telemóveis ..., pelo preço unitário de 122,00 EUR, pelo que tinha conhecimento de que os telemóveis daquele modelo que estava a adquirir à C..., pelo preço unitário de 113,82 EUR, tinham um preço inferior ao preço normal de mercado em 6,7%.

III.1.3.2.5. Circuito A... <- C... <- T...<- Q...<- AA...



III.1.3.2.5.1. Fornecedor T..., UNIPessoal, LDA.

Em 2017 a C... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à T..., UNIPessoal, LDA., no montante global de 1.791 mil euros.

Esta entidade é não declarante, "missing trader", que já foi apresentada e descrita anteriormente, no ponto III.1.3.1.3.3 deste relatório, para onde remetemos a sua análise.

III.1.3.2.5.2. Fornecedor Q..., UNIPESSOAL, LDA.

Das bases de dados do e-fatura da Autoridade Tributária e Aduaneira, constam faturas emitidas pela Q... à T..., no montante global de 29,500,00 EUR.

(...)

III.1.3.2.5.3. Fornecedor AA...GmbH

A AA... GmbH, com o número de IVA AT-..., é uma "sociedade de responsabilidade limitada", com sede em Viena, na Áustria. Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes"

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a Q... adquiriu à AA..., bens no montante aproximado de 159 mil euros.

Dado que a Q... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à AA..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço

Exemplo:

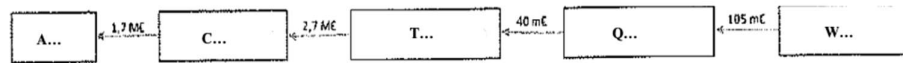
(...)

Comparando os IMEI destes telemóveis, verificamos que se trata dos mesmos adquirido pela Q..., por 492,00 EUR cada unidade e finalmente adquiridos pelo SP A..., por apenas 422,76 EUR cada unidade.

Entre a aquisição feita pela Q..., por 492,00 EUR cada unidade e a sua venda à C..., por 416,51 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 15,3%.

De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SEMPRE A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 14,1%.

III.1.3.2.6. Circuito A... <- C... <- T...<- Q...<- W...



III.1.3.2.6.1. Fornecedor T..., UNIPESSOAL, LDA.

Em 2017 a C... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à T..., UNIPESSOAL, LDA., no montante global de 1.791 mil euros.

(...)

III.1.3.2.6.2. Fornecedor Q..., UNIPESSOAL, LDA.

Das bases de dados do e-fatura da Autoridade Tributária e Aduaneira, constam faturas emitidas pela Q... à T..., no montante global de 29.500,00 EUR.

(...)

III.1.3.2.6.3. Fornecedor W...

A W..., com o número de IVA PL-..., é uma "limited liability company", sociedade de direito polaco, com sede em ..., na Polónia. Encontra-se inscrita para o exercício das atividades tipificadas pelos códigos "4651 - Comércio por grosso de computadores, equipamentos periféricos e programas informáticos". "4552 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes", entre outras.

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a Q... adquiriu à W..., bens no montante aproximado de 105 mil euros.

Dado que a Q... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à W..., mas conhecem-se algumas:

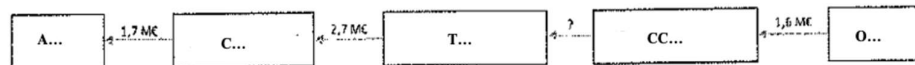
(...)

Comparando os IMEI destes telemóveis, verificamos que se trata dos mesmos telemóveis adquiridos pela Q..., por 485,00 EUR cada unidade e finalmente adquiridos pelo SP A..., por apenas 422,76 EUR cada unidade.

Entre a aquisição feita pela Q..., por 485,00 EUR cada unidade e a sua venda à C..., por 416,54 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 14,1%.

De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A...continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 12,8%.

III.1.3.2.7. Circuito "A... <- C... <- T...<- CC...<- O..."



III.1.3.2.7.1. Fornecedor T..., UNIPESSOAL, LDA.

Em 2017 a C... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à T..., UNIPESSOAL, LDA., no montante global de 2791 mil euros.

(...)

III.1.3.2.7.2. Fornecedor CC..., UNIPESSOAL, LDA,

Conforme registo efetuado pela apresentação n.º..., de 2005-12-23, na Conservatória do Registo Comercial (CRC), foi constituída a sociedade por quotas DD..., UNIPESSOAL, LDA., com o número de identificação fiscal (NIF)...

Conforme a mesma apresentação, o seu objeto social consiste em: «Comércio de artigos de papelaria, livraria, brinquedos, brindes, jornais e revistas. Agência de jogos da».

(...)

A CC..., enquadrada no regime normal trimestral do IVA, não entregou as declarações periódicas (DP) do IVA desde 2017-09T inclusive. Não entregou as declarações de rendimentos modelo 22 do IRC e as IES / declarações anuais desde 2017 inclusive.

Vendas: do cruzamento com os anexos P entregues por outras entidades verifica-se que a G..., UNIPESSOAL, LOA., declarou ter-lhe efetuado compras, em 2017. no montante de 192 mil euros (IVA incluído).

Compras: do cruzamento com os anexos O entregues por outras entidades não resulta informação.

Aquisições intracomunitárias: dos dados contantes do VIES constam aquisições intracomunitárias, em 2017, no montante global de 1,6 milhões de euros, nomeadamente aquisições à O..., no montante de 1,5 milhões de euros.

A CC... foi cessada no cadastro do VIES, conforma o disposto na alínea c) do número 5 do artigo 35.º do Código do IVA, em 2017-11-23, por «Existência de fundados indícios de fraude nas operações intracomunitárias».

III.1.3.2.7.3. Fornecedor O...

A O..., com o número de IVA GB-..., é uma "incorporated company", sociedade de direito inglês, com sede em..., no Reino Unido Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes".

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a CC... adquiriu à O..., bens no montante aproximado de 1593 mil euros.

Dado que a CC... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à O..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela CC... e a sua venda pela T... à C..., ainda exista uma quebra no preço, media, de 14,4%. De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 10,9%, em média.

De salientar que o SP A..., tinha como saber que estava a comprar telemóveis a preços inferiores aos do mercado normal, como se pode constatar pelo seguinte exemplo:

a) *Relativamente aos telemóveis ..., que o SP adquiriu à C... por 108,95 EUR (líquido de IVA), o SP já tinha adquirido o mesmo modelo, em 2017-02-08, à EE... (Polónia), por 118,00 EUR, preço superior em 8,3% em relação ao preço a que comprou à C... .*

Exemplo 2:

(...)

Entre a aquisição feita pela CC... e a sua venda pela T... à C..., ainda existe uma quebra no preço, média, de 16,6%, De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 15,8%, em média.

Bens que tornam a sair do território nacional:

Conforme consta da fatura n.º 1267/2017, emitida pelo SP em 2017-04-26,"1 dos 15 telemóveis ... black, adquiridos à C... por 821,95 EUR cada um, e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela CC... à O... por 744,50 EUR cada um, um telemóvel, com o IMEI, teve como destino uma transmissão intracomunitária para a V... SPAIN, com sede em Espanha e número de identificação fiscal B..., (fatura n.º 1267/2017), pelo preço unitário de 675,00 EUR, portanto 9,3% ainda abaixo do preço de aquisição intracomunitária.

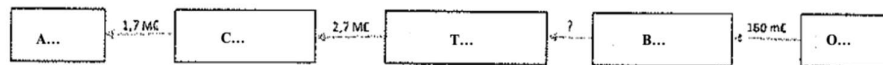
Exemplo 3:

(...)

Entre a aquisição feita pela CC... e a sua venda pela T... à C..., ainda existe uma quebra no preço de 17,6%.

De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 16,6%, em média.

III.1.3.2.8. Circuito A...<- C...<- T...<- B...<- O...



III.1.3.2.8.1. Fornecedor T..., UNIPESOAL, LDA.

Em 2017 a C... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à T..., no montante global de 2791 mil euros.

(...)

III.1.3.2.8.2. Fornecedor B..., S.A.

São desconhecidas as vendas da B... para a T..., diretamente ou por interposta entidade, dado que, relativamente àquela se conhecem omissões declarativas e que esta firma é não declarante ("missing trader").

A B..., S.A., com o NIF..., já foi apresentada e descrita no ponto III.1.3.1 deste relatório, para onde remetemos a sua análise. Como aí foi referido a B... declarou início de atividade em 2017-02-10.

Conhecem-se faturas de compras efetuadas pela B... a fornecedores comunitários, nomeadamente à O..., com sede em Inglaterra e P..., com sede na Polónia, nos valores de 160.000,00 EUR e 41.662,80 EUR, respetivamente, No entanto, a B... não declarou estas aquisições intracomunitárias nas declarações periódicas do IVA que entregou, não tendo liquidado o respetivo IVA, comportando-se aqui como uma "missing trader".

III.1.3.2.8.3. Fornecedor O...

A O..., com o número de IVAGB-..., é uma "incorporated company", sociedade de direito inglês, com sede em ..., no Reino Unido. Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes".

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a B... adquiriu à O... LTD bens no montante de 160 mil euros, entre os quais os seguintes:

Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela B... e a sua venda pela T... à C..., ainda existe uma quebra no preço de 12,5%. De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 9,9%. De salientar que o SP A..., tinha como saber que estava a comprar telemóveis a preços inferiores aos do mercado normal, como se pode constatar pelo seguinte:

a) Relativamente aos telemóveis ..., que o SP adquiriu à C... por 93,50 EUR e 91,87 EUR (líquido de IVA), o SP já tinha adquirido telemóveis do mesmo modelo, em 2017-02-08, (15 dias antes), à EE... (Polónia), por 104,00 EUR, preço superior, pelo menos, em 11,2% em relação aos preços a que comprou à C... .

Bens que tornam a sair do território nacional:

Conforme consta do programa de gestão de stocks do SP A..., dos 300 telemóveis ... black, adquiridos à C... por 91.87 EUR cada um e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela B... à O... por 102,00 EUR cada um, 80 telemóveis tiveram como destino uma transmissão Intracomunitária para a FF... S-L, com sede em Espanha e número de identificação fiscal ES-B..., (fatura n.º 751/2017, de 2017-04-14).132 pelo preço unitário de 98,00 EUR, portanto 3,9% ainda abaixo do preço de aquisição Intracomunitária,

Conforme consta do programa de gestão de stocks do SP A..., dos 500 telemóveis ..., adquiridos à C... por 91,87 EUR cada um, e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela B... à O... por 102,00 EUR cada um, 120 telemóveis (55 black + 30 gold + 35 white), tiveram como destino transmissões intracomunitárias para a GG..., com sede em ..., França e número de identificação fiscal FR-...0, (faturas n.º FA 574/2017 e n.º FA 680/2017, de 2017-03-02, n.º FA 802/2017, de 2017-03-16 e n.º FA 1006, de 2017-04-03), pelo preço unitário de 99,00 EUR e 101,00 EUR, portanto entre 1.0% e 2,9% ainda abaixo do preço de aquisição intracomunitária.

Exemplo 2:

(...)

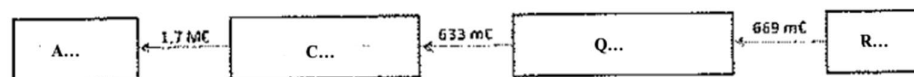
Entre a aquisição feita pela B... e a sua venda pela T... à C..., ainda existe uma quebra no preço de 14,3%. De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 11,7%,

Bens que tornam a sair do território nacional:

Conforme consta do programa de gestão de stocks do SP A..., dos 100 telemóveis ..., adquiridos à C... por 512,20 EUR cada um, e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela B... à O... por 580,00 EUR cada um, 10 telemóveis tiveram como destino uma transmissão intracomunitária para a HH..., com sede em no Reino Unido e número de identificação fiscal GB-..., (fatura n.º FA 827/2017, de 2017-03-20), pelo preço unitário de 555,00 EUR, portanto 4,3% ainda abaixo do preço de aquisição intracomunitária.

Conforme consta do programa de gestão de stocks do SP A..., dos 100 telemóveis ..., adquiridos à C... por 512,20 EUR cada um, e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela B... à O... por 580,00 EUR cada um, 20 telemóveis tiveram como destino uma transmissão intracomunitária para a R..., com sede em Itália e número de identificação fiscal IT-..., (fatura n.º FA 992/2017, de 2017-04-03), pelo preço unitário de 557,00 EUR, portanto 4,0% ainda abaixo do preço de aquisição intracomunitária.

III.1.3.2.9. Circuito A... <- C...<- Q...<- R...



III.1.3.2.9.1. Fornecedor Q..., UNIPessoal, LDA.

A C... registou compras à Q..., em 2017. No montante de 633 mil euros (IVA excluído).

(...)

III.1.3.2.9.2. Fornecedor R..., S.P.A.

A R..., S.P.A., com o número de IVA IT-...5, é uma sociedade anónima, de direito italiano, com sede em ..., Itália. Encontra-se inscrita para D exercício das atividades tipificadas pelos códigos: "4652 -Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações s suas partes" e "4646 — Comércio por grosso de produtos farmacêuticos".

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a Q... adquiriu à R..., S.P.A., bens no montante aproximado de 669 mil euros.

Dado que a Q... é não declarante, ("missing trader), não se conhecem todas as faturas de compras à R..., S.P.A., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

Exemplo 1

(...)

Entre a aquisição feita pela Q... e a venda dos mesmos telemóveis à C..., existe uma quebra no preço de 14,3%. De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A...continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 13%.

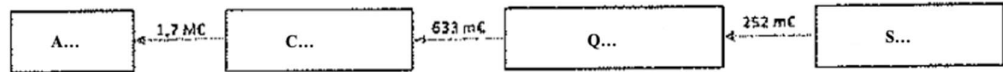
Exemplo 2

(...)

Relativamente aos telemóveis ..., entre a aquisição feita pela Q... e a venda dos mesmos telemóveis à C..., existe uma quebra no preço de 11,8%. De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 10,5%.

Relativamente aos telemóveis ..., entre a aquisição feita pela Q... e a venda dos mesmos telemóveis à C..., existe uma quebra no preço de 8%. De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 6,6%.

III.1.3.2.10. Circuito A... <- C... <- Q... <- S...



III.1.3.2.10.1. Fornecedor Q., UNIPessoal, LDA,

A C... registou compras à Q..., em 2017, no montante de 633 mil euros (IVA excluído).

(...)

III.1.3.2.10.2. Fornecedor S..., S.L.U.

A S... S.L.U "", com o número de IVA ES-..., é uma sociedade anónima, de direito espanhol, com sede em ..., Espanha. Encontra-se inscrita para Q exercício das atividades tipificadas pelos códigos: "4643 - Comércio por grosso de eletrodomésticos" e "4742 - Comércio a retalho de equipamento de telecomunicações, em estabelecimentos especializados", entre outras.

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a Q... adquiriu a S..., bens no montante aproximado de 252 mil euros.

Dado que s Q... é não declarante, ("missing trader") não se conhecem todas as faturas de compras s Q..., mas conhecem-se algumas:

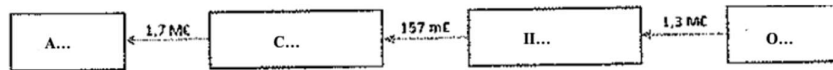
Quebra no preço:

Exemplo:

(...)

Entre a aquisição feita pela Q... e a venda dos mesmos telemóveis à C..., existe uma quebra no preço de 9,4%. De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A...continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 8,3%.

III.1.3.2.11. Circuito A...<- C...<- H...<- O...



III.1.3.2.11.1. Fornecedor II..., LDA.

Em 2017 a C... registou compras de telemóveis e equipamentos similares à II..., LDA.. no montante global de 157756,09 EUR, a que acresce o IVA.

Por contrato de sociedade celebrado em 2008-04-08, registado na Conservatória do Registo Comercial (CRC) pela apresentação n.º..., de 2008-04-08, foi constituída a sociedade por quotas II..., LDA., com o número de identificação fiscal (NIF)...

Conforme o artigo 3.º do contrato de sociedade, o objeto social consiste em: «Comerção, importação e exportação, representação e distribuição de jornais, revistas, artigos de papelaria, tabacaria e brindes, bem como confecções e têxteis, calçado, marroquinaria, bijutaria e acessórios de moda.»

(...)

A II..., declarou início de atividade em 2008-04-09, para o exercício da atividade tipificada pelo CAE "47620 - Comércio a retalho de jornais, revistas e artigos de papelaria, em estabelecimentos especializados".

A última declaração periódica (DP) do IVA entregue diz respeito ao período 2016-12T. Não entregou nenhuma DP do IVA para os períodos posteriores. Não entregou as declarações de rendimentos modelo 22 do IRC e as suas declarações anuais referentes aos períodos de 2016 e seguintes.

Vendas: do cruzamento com os anexos P entregues por outras entidades, referentes a 2017, verifica-se que a G..., UNIPESSOAL, LDA., declarou ter-lhe efetuado compras no montante de 256 mil euros (IVA incluído) e a Y... declarou ter-lhe efetuado compras no montante de 146 mil euros (IVA incluído).

Compras: do cruzamento com os anexos O entregues por outras entidades não resulta informação.

Aquisições intracomunitárias: dos dados cantantes do VIES constam aquisições intracomunitárias, em 2017. no montante global de 1,3 milhões de euros, nomeadamente aquisições à O..., no montante de 1.2 milhões de euros.

III.1.3.2.11.2. Fornecedor O...

A O..., com o número de IVA GB-..., é uma "incorporated company", sociedade de direito inglês, com sede em ...x, no Reino Unido. Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes".

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a II... adquiriu à O... LTD, bens no montante aproximado de 1200 mil euros.

Dado que a II... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à O..., LTD., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela II... e a venda dos mesmos telemóveis à C..., existe uma quebra no preço de 15,2%. De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A...continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 12,2%.

De salientar que o SP A..., tinha como saber que estava a comprar telemóveis a preços inferiores aos do mercado normal, como se pode constatar pelo seguinte exemplo:

a) Relativamente aos telemóveis ..., que o SP adquiriu à C... por 520,33 EUR (líquido de IVA), O SP também adquiriu o mesmo modelo, em 2016-11-11, à HH... (Reino Unido), por 584,00 EUR, preço superior em 12,2% em relação ao preço a que comprou à C... .

Bens que tornam a sair do território nacional:

Conforme consta do programa de gestão de stocks do SP A..., dos 180 telemóveis ..., adquiridos a C... por 520,33 EUR cada um, e que tinham sido

objeto de aquisição intracomunitária pela II... à O..., por 591,00 ou 597,00 EUR cada um, 76 telemóveis tiveram como destino uma transmissão intracomunitária para a JJ... S.A., com sede em França e número de identificação fiscal FR-..., (fatura n.º 181/2017, de 2017-01-27),155 pelo preço unitário de 577,00 EUR, portanto 2,9% ainda abaixo do preço da aquisição intracomunitária.

Conforme consta do programa de gestão de stocks do SP A..., dos 180 telemóveis ..., adquiridos à C... por 520,33 EUR cada um, e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela II... à O..., por 591,00 a 597,00 EUR cada um, 50 telemóveis tiveram como destino uma transmissão intracomunitária para a KK..., com sede na Letónia e número de identificação fiscal LV-..., (fatura n.º 205/2017, de 2017-01-31),156 pelo preço unitário de 570,00 EUR, portanto 4,0% ainda abaixo do preço da aquisição intracomunitária.

Exemplo 2:

(...)

Entre a aquisição feita pela II... e a venda dos mesmos telemóveis à C..., existe uma quebra no preço de 14,5%. De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 11,4%.

De salientar que o SP A..., tinha como saber que estava a comprar telemóveis a preços inferiores aos do mercado normal, como se pode constatar pelo seguinte exemplo:

a) Relativamente aos telemóveis ..., que o SP adquiriu à C... por 521,14 EUR (líquido de IVA), o SP também adquiriu o mesmo modelo, em 2016-11-11, à HH... (Reino Unido), por 584,00 EUR, preço superior em 12,1% em relação ao preço a que comprou à C... .

Bens que tornam a sair do território nacional:

Conforme consta do programa de gestão de stocks do SP A..., dos 100 telemóveis ..., adquiridos à C... por 521,14 EUR cada um, e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela II... à O..., por 588,00 EUR cada um,

90 telemóveis tiveram como destino uma transmissão intracomunitária para a KK..., com sede em Letónia e número de identificação fiscal LV-..., (fatura n.º 205/2017, de 2017-01-31), 16º pelo preço unitário de 570,00 EUR, portanto 3,1% ainda abaixo do preço da aquisição intracomunitária.

Exemplo 3:

(...)

Entre a aquisição feita pela II... e a venda dos mesmos telemóveis à C..., existe uma quebra no preço de 14,7%.

De referir ainda que o preço da aquisição feita pelo SP A... continua a ser inferior ao preço da aquisição intracomunitária em 11,7%.

III.1.3.2.12. Conclusão

Conforme se pode constatar através dos exemplos expostos, a T..., a Q..., a CC... e a II..., quebram o preço das mercadorias na entrada das mesmas em território nacional, criando uma margem de comercialização, a distribuir pela rede/Circuito, à custa do IVA que não entregam ao Estado, beneficiando os operadores que se encontram a jusante, neste caso a C... e o SP A... .

Pelas evidências expostas, conclui-se que a T..., a Q..., a CC... e a II... se comportam como "missing trader" e que quebram o preço das mercadorias adquiridas a fornecedores da União Europeia e vendidas a clientes em Portugal, dado que a T..., a Q..., a CC... e a II... não entregam ao Estado o IVA liquidado.

Conclui-se, ainda, que a C... se comporta como "buffer", com o objetivo alongar o circuito de faturação, "limpar" a empresa a jusante - no caso o SP A...- subtraindo-a ao contato direto com as empresas "missing traders"- neste caso a T..., a Q..., a CC... a II... .

Por conseguinte, propõe-se a correção ao IVA deduzido pelo SP nas declarações periódicas do IVA entregues, expurgando do IVA deduzido nas DP

o montante do IVA deduzido referente às faturas emitidas pela C..., LDA., cuja relação se anexa:

Quadro 19 – Correção IVA deduzido C...

Período (1)	Base tributável (2)	IVA deduzido (3)
2017-01	145.772,36 €	33.527,64 €
2017-02	421.989,43 €	97.057,57 €
2017-03	255.856,11 €	58.846,89 €
2017-04	100.995,93 €	23.229,07 €
2017-05	107.174,70 €	24.650,18 €
2017-08	28.432,86 €	6.539,14 €
2017-09	33.170,73 €	7.629,27 €
2017-10	80.578,22 €	18.532,75 €
2017-11	260.443,50 €	59.901,50 €
2017-12	256.746,15 €	58.415,85 €
Soma	1.691.159,99 €	388.329,86 €

III.1 .3.3. D..., UNIPESSOAL, LDA.

A sociedade D..., UNIPESSOAL, LDA.166, com o número de identificação fiscal (NIF)..., foi constituída por contrato de sociedade, cujo registo na Conservatória do Registo Comercial (CRC), foi feito pela apresentação n.º ..., da 2017-08-18.

Da mesma apresentação consta o seu objeto social: «Prestação de serviços em actividades de telecomunicações por fio, sem fio e por satélites. Comércio a retalho e reparação de equipamentos de telecomunicações, telefones e informática.»

(...)

Esta entidade apenas entregou uma declaração periódica (DP) do IVA, para o período de 2017-09T, mas sem qualquer valor declarado (a zeros). Não entregou as DP relativas aos períodos de 2017-12T e posteriores.

Não entregou nenhuma declaração de rendimentos modelo 22 do IRC e não entregou nenhuma IES / declaração anual.

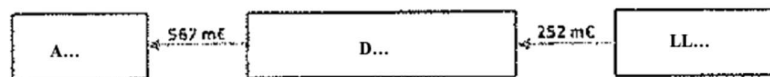
Das vendas: Dos anexos P das IES referentes a 2017 entregues por terceiros, apenas constam compras declaradas pelo SP A..., no montante de 697 mil euros.

Das compras: Não consta dos anexos O das IES referentes a 2017 entregues por terceiros. Do e-fatura declarado por terceiros, apenas constam valores pequenos referentes a serviços adquiridos.

Aquisições intracomunitárias de bens (AICB): Do VIES, 166 constam AICB, durante o ano de 2017, no montante de 770 mil euros.

A D... foi alvo de uma ação de inspeção, credenciada pelo Despacho n.º DI 2018..., da DSIFAE. Da informação resultante dessa ação consta: «Suspeita de que a D... UNIPESSOAL LOA NIF... seja uma missing trader, sendo de propor a alteração oficiosa em VIES nos termos da alínea b) do n.º 6 do art. 35.º do CIVA.».

III.1.3.3.1. Circuito "A... 4- D... <- LL..."



III.1.3.3.1.1. Fornecedor LL... SL

A LL... SL, com o número de IVA ES-..., é uma "sociedade limitada", com sede em ..., Espanha. Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código 4643 - Comércio por grosso de eletrodomésticos". Cessou, em 2019-12-04, para efeitos de IVA nas transmissões intracomunitárias.

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a D... adquiriu à LL..., bens no montante aproximado de 252 mii euros

Dado que a D... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à LL..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela D..., por 590,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 520,00 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 11,9%.

Exemplo 2:

(...)

Entre a aquisição feita pela D..., por 625,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 552,90 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 11,5%.

Exemplo 3:

(...)

Entre a aquisição feita pela D..., por 163,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 147,97 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 9,2%.

Exemplo 4:

(...)

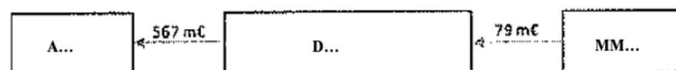
Entre a aquisição feita pela D..., por 525,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 459,00 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 12,6%.

Exemplo 5:

(...)

Entre a aquisição feita pela D..., por 510,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 426,82 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 16,3%.

III.1.3.3.2. Circuito "A... <- D... <- MM..."



III.3.3.2.1. Fornecedor MM...

A MM..., com o número de IVA PL-..., é uma sociedade anónima ("joint-stock company"), com sede em ... (...), na Polónia. Encontra-se inscrita para o

exercício da atividade tipificada pelo código "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes", entre outras.

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a D... adquiriu à MM..., bens no montante aproximado de 79 mil euros.

Dado que a D... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à M..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela D..., por 478,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 418,69 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 12,4%,

Exemplo 2:

(...)

Entre a aquisição feita pela D..., por 478,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 418,69 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 12,4%.

Exemplo 3:

Entre as aquisições dos telemóveis feitas pela D... à MM... e a sua venda à A... . existe uma quebra no preço, que varia entre 3,2% e 9,2%, consoante o modelo do telemóvel.

III.1.3.3.3. Circuito "A... 4- D... 4- E NN..."



III.1.1.3.3.3.1. Fornecedor NN...

A NN... com o número de IVA..., é uma sociedade anónima ("..."), com sede em ...a, Hungria. Encontra-se inscrita para o exercício das atividades tipificadas pelos códigos "4511 - Comércio de veículos automóveis ligeiros", "3212 - Fabricação de joalharia, ourivesaria e artigos similares" e "4643 - Comércio por grosso de eletrodomésticos", entre outras.

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a D... adquiriu à NN..., bens no montante aproximado de 74 mil euros.

Dado que a D... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à NN..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela D..., por 721,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 625,00 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 13,3%.

Exemplo 2:

(...)

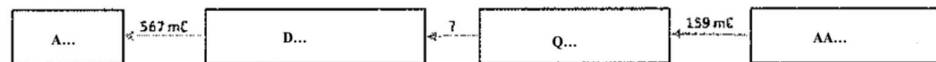
Entre a aquisição feita pela D..., por 605,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 569,10 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 5,9%.

Exemplo.3:

(...)

Entre a aquisição feita pela D..., por 1.019,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 910,57 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 10,6%.

III.1.3.3.4. Circuito "A... «- D...- Q... - AA..."



III.1.3.3.4.1. Fornecedor Q..., UNIPESOAL, LDA.

Esta entidade, Q..., UNIPESOAL, LDA., com o NIF..., é não declarante ("missing trader") e já foi referida anteriormente, no ponto III. 1.3.1.1.2 deste relatório, para onde remetemos a sua análise.

III.1.3.3.4.2. Fornecedor AA... GmbH

A AA... GmbH, com o número de IVA AT-...6, é uma "sociedade c/e responsabilidade limitada", com sede em ..., na Áustria, Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes".

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a Q... adquiriu à AA..., bens no montante aproximado de 159 mil euros.

Dado que a Q... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à AA..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela Q..., por 761,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 691,05 EUR uma unidade, existe uma quebra no preço de 9,2%.

Exemplo 2:

(...)

Entre a aquisição feita pela Q..., por 668,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 569,11 EUR uma unidade, existe uma quebra no preço de 14,8%.

III.1.3.3.5. Circuito "A... <- D... 4- Q... <- W..."



III.1.3.3.5.1. Fornecedor Q..., UNIPESSEAL, LDA.

Esta entidade, Q..., UNIPESSEAL, LDA., com o NIF..., é não declarante ("missing trader") e já foi referida anteriormente, no ponto III. 1.3,1.1,2 deste relatório, para onde remetemos a sua análise.

III.1.3.3.5.2. Fornecedor W...

A W..., com o número de IVA PL-..., é uma "limited liability company", sociedade de direito polaco, com sede em ..., na Polónia. Encontra-se inscrita para o exercício das atividades tipificadas pelos códigos "4651 - Comércio por grosso de computadores, equipamentos periféricos e programas informáticos", "4552 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes", entre outras.

Conforme consta cias bases de dados do VIES, no ano de 2017 a Q... adquiriu à W..., bens no montante aproximado de 105 mil euros.

Dado que a Q... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à W..., mas conhecem-se algumas:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela Q..., por 485,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 428,46 EUR cada uma unidade, existe uma quebra no preço de 11,6%.

Exemplo 2:

(...)

Entre a aquisição feita pela Q..., por 485,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 422,76 / 422,80 EUR cada uma unidade, existe uma quebra no preço de 12,8%.

Exemplo 3:

(...)

Entre a aquisição feita pela Q..., por 485,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 422,76 EUR cada uma unidade, existe uma quebra no preço de 12,8%.

Exemplo 4:

(...)

Entre a aquisição feita pela Q..., por 1,090,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 918,69 EUR cada uma unidade, existe uma quebra no preço de 15,7%.

Exemplo 5:

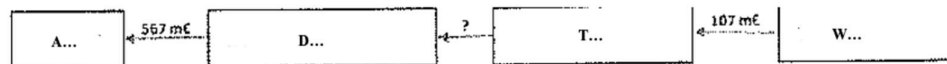
(...)

Entre a aquisição feita pela Q..., por 485,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 426,83 EUR uma unidade, existe uma quebra no preço de 12%.

De salientar que o SP A..., tinha como saber que estava a comprar telemóveis a preços inferiores aos do mercado normal, como se pode constatar pela seguinte exemplo:

a) Relativamente aos telemóveis ..., que o SP adquiriu à D... por 426,83 EUR (líquido de IVA), o SP também adquiriu o mesmo modelo, em 2017-12-21, (3 dias após), à BB... GmbH (Polónia), por 464,00 EUR, preço superior em 8,7% em relação ao preço a que comprou à D... .

III.1.3.3.6. Circuito "A... <r- D...4- T... <- W..."



III.1.3.3.6.1. Fornecedor T..., UNIPESSOAL, LDA.

Esta entidade, T..., UNIPESSOAL, LDA., com o NIF ..., é não declarante ("missing trader"1) e já foi referida anteriormente, no ponto III 1.3.1.4.3 deste relatório, para onde remetemos a sua análise.

III.1.3.3.6.2. Fornecedor W...,

A W..., com o número de IVA PL-..., é uma "Simited liability company", sociedade de direito polaco, com sede em Varsóvia, na Polónia. Encontra-se inscrita para o exercício das atividades tipificadas pelos códigos "4651 - Comércio por grosso de computadores, equipamentos periféricos e programas informáticos", "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes", entre outras.

Conforme consta das bases de dados do VIES, r>o ano de 2017 a T... adquiriu à W..., bens no montante aproximado de 107 mil euros.

Dado que a T... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à W..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela T..., por 481,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 422,76 EUR cada uma unidade, existe uma quebra no preço de 12,1%.

Exemplo 2:

Entre a aquisição feita pela T..., por 481,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 422,76 EUR cada uma unidade, existe uma quebra no preço de 12.1%.

III.1.3.3.7. Conclusão

Conforme se pode constatar através dos exemplos expostos, a T... e a Q... quebram o preço das mercadorias na entrada das mesmas em território nacional, criando uma margem de comercialização, a distribuir pela rede/circuito, à custa do IVA que não entregam ao Estado, beneficiando os operadores que se encontram a jusante, neste caso a D... e o SP A... .

Pelas evidências expostas, conclui-se que a T... e a Q... se comportam como "missing trader" e que quebra o preço das mercadorias adquiridas a fornecedores da União Europeia e vendidas a clientes em Portugal, dado que a T... e a Q... não entregam ao Estado o IVA liquidado.

Conclui-se, ainda, que a D... se comporta como "buffer", com o objetivo alongar o circuito de faturação, "limpar" a empresa a jusante - no caso o SP A...- subtraindo-a ao contato direto com as empresas "missing traders"- neste caso a T... e a Q... .

Por conseguinte, propõe-se a correção ao IVA deduzido pelo SP nas declarações periódicas do IVA entregues, expurgando do IVA deduzido nas DP o montante do IVA deduzido referente às faturas emitidas pela D..., UNIP., LDA., cuja relação se anexa:

Quadro 20 – Correção IVA deduzido D...

Período (1)	Base tributável (2)	IVA deduzido (3)
2017-08	10.117,90 €	2.327,12 €
2017-09	86.318,22 €	19.853,19 €
2017-10	151.332,78 €	34.806,55 €
2017-11	84.316,43 €	19.392,79 €
2017-12	235.080,83 €	54.068,59 €
Soma	567.166,16 €	130.448,24 €

III.3.4. E..., UNIPESSOAL, LDA.

A sociedade E..., UNIPESSOAL, LDA., com o número de identificação fiscal (NIF)..., foi constituída por contrato de sociedade, de 2017-01-31, cujo registo na Conservatória do Registo Comercial (CRC), foi feito pela apresentação n.º..., da mesma data.

Conforme o contrato social e o respetivo registo na CRC, consta ser o seu objeto social: «Importação e exportação de artigos de telecomunicações e informática.»

O capital social, no montante de 5.000,00 EUR, é titulado pelo sócio OO..., com o NIF..., solteiro, maior, residente em Rua..., n.º ..., em Lisboa, o qual também ficou nomeado gerente.

Declarou ter sede na Rua ..., Centro Comercial, no concelho de Cascais.

Conforme consta das bases de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira, a E...declarou início de atividade em 2017-02-13, com o CAE "47420 - Comércio a retalho de equipamento de telecomunicações, em estabelecimentos especializados".

Não entregou nenhuma declaração periódica do IVA, não entregou nenhuma declaração de rendimentos modelo 22 do IRC e não entregou nenhuma IES / declaração anual.

Das compras: Dos anexos O das IES, referentes a 2017 entregues por terceiros, apenas constam aquisições à PP... S.A., no montante de 71 mil euros. Do e-

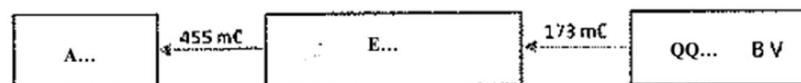
fatura declarado por terceiros, apenas constam esse montante e outros valores pequenos referentes a serviços adquiridos.

Aquisições intracomunitárias de bens (AICB): Do VIES constam AICB, durante o ano de 2017, no montante de 484 mil euros, cujos principais fornecedores constam ser a QQ... BV (Holanda) e a EE... (Polónia).

Das vendas: Dos anexos P das [ES referentes a 2017 entregues por terceiros, apenas constam compras declaradas pelo SP A..., no montante de 533 mil euros (IVA incluído).

A E... foi alvo de uma ação de inspeção, credenciada pelo Despacho n.º DI 2017..., da DSIFAE. Da informação resultante dessa ação consta: «Suspeita de que E...- UNIPessoal LDA W/F ... seja conduit não declarante pelo que se propõe a alteração oficiosa em VIES nos termos do n.º 6 do art. 35 do CIVA.»

III.1.3.4.1. Circuito "A... <- E...<- QQ... B V"



III.1.3.4.1.1. Fornecedor QQ... B. V.

A QQ..., com o número de IVA NL..., é uma "empresa privada" ("..."), com sede em ..., na Holanda.

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a E... adquiriu à QQ..., bens no montante aproximado de 173 mil euros.

Conforme consta das faturas, o local de entrega foi em: Rua ..., n.º..., ..., ..., Amadora.

Dado que a E... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à QQ..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela E..., por 124,00 EUR cada unidade e a sua venda a A..., por 111,00 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 10%.

Bens que tornam a sair do território nacional:

Conforme consta do programa de gestão de stocks do SP A..., dos 200 telemóveis ..., adquiridos à E... por 111,00 EUR cada um, e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela E... à QQ... por 124,00 EUR cada um, 10 telemóveis tiveram como destino uma transmissão intracomunitária para a V... SPAIN, com sede em Espanha e número de identificação fiscal..., (fatura n.º 1428/2017, de 2017-05-09), 21 pelo preço unitário de 121,00 EUR, portanto 2,4% ainda abaixo do preço da aquisição intracomunitária.

Exemplo 2:

(...)

Entre a aquisição feita pela E..., por 131,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 117,75 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 10%.

Bens que tornam a sair do território nacional:

Conforme consta do programa de gestão de stocks do SP A..., dos 10 telemóveis ... DS, adquiridos à E... por 117,75 EUR cada um, e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela E... à QQ... por 131,00 EUR cada um, nove telemóveis tiveram como destino uma transmissão intracomunitária para a V... SPAIN, com sede em Espanha e número de identificação fiscal B..., (fatura n.º 1451/2017, de 2017-05-10), 223 pelo preço unitário de 129,00 EUR, portanto 1,5% ainda abaixo do preço da aquisição intracomunitária.

Exemplo 3:

(...)

Entre a aquisição feita pela E... à QQ... e a sua venda à A..., existe uma quebra no preço superior a 10%.

Exemplo 4:

(...)

Entre a aquisição feita pela E... à QQ..., pelo preço unitário de 240,00 EUR e a sua venda à A..., pelo preço unitário de 223,00 EUR, existe uma quebra no preço superior a 7%.

Exemplo 5:

(...)

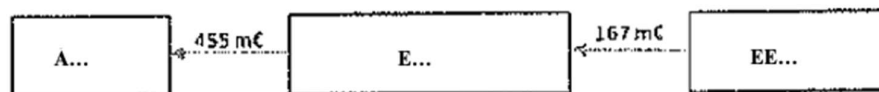
Entre a aquisição feita pela E... à QQ..., pelo preço unitário de 157,00 EUR e a sua venda à A..., pelo preço unitário de 135,00 EUR, existe uma quebra no preço superior a 14%.

Exemplo 6:

(...)

Entre a aquisição feita pela E... à QQ..., pelo preço unitário de 99,00 EUR e a sua venda à A..., pelo preço unitário de 88,20 EUR, existe uma quebra no preço de a 10,9%.

III.3.4.2. Circuito "A... <- E... <- EE..."



III.1.3.4.2.1. Fornecedor EE...

A EE..., com o número de IVA PL-..., é uma sociedade de responsabilidade limitada, com sede em ... (...), na Polónia, inscrita para o exercício das atividades: "4652 -Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes", entre outras atividades.

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a E... adquiriu à EE..., bens no montante aproximado de 167 mil euros.

Conforme consta das faturas e documentos de transporte, o local de entrega dos bens adquiridos foi em: Rua ..., n.º ..., Amadora.

Dado que a E... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecerão todas as faturas de compras à EE..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela E..., por 124,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 111,00 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço superior 10,6%.

Exemplo 2:

(...)

Entre a aquisição feita pela E..., por 100,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 91,00 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 9%.

Exemplo 3:

(...)

Entre a aquisição feita pela E..., por 182,00 EUR e 177,00 EUR, cada unidade e a sua venda à A... por 162,50 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 8,2% a 10,7%.

Exemplo 4:

(...)

Entre a aquisição feita pela E..., por 100,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 88,00 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 12%.

Exemplo 5:

(...)

Entre a aquisição feita pela E..., por 100,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 88,60 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 11,4%,

Exemplo 6:

(...)

Entre a aquisição feita pela E..., dos telemóveis ... black, pelo preço unitário de 172,00 EUR e a sua venda à A..., por 157,00 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço superior a 8,7%.

Exemplo 7:

(...)

Entre a aquisição feita pela E..., pelo preço unitário de 142,00 EUR e a sua venda à A..., por 130,00 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço superior a 8,4%.

Exemplo 8:

(...)

Entre a aquisição feita pela E..., por 100,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 88,70 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 11,3%.

Continuação do circuito fraudulento:

Da análise ao ficheiro de dados do programa de gestão de stocks, que nos foi apresentado pelo SP, verifica-se que, dos 120 telemóveis ... black, adquiridos à E... por 88,70 EUR cada um e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela E... à EE... por 100,00 EUR cada um, 30 telemóveis tiveram como destino uma venda para a RR..., LDA., com o NIF..., com sede em Leiria, (fatura n.º FA2017/3154, de 2017-09-01), pelo preço unitário de 95,94 EUR, portanto mais de 4% ainda abaixo do preço da aquisição intracomunitária.

Da análise ao ficheiro de dados do programa de gestão de stocks, que nos foi apresentado pelo SP, verifica-se que, dos 120 telemóveis ... black, adquiridos à E... por 88,70 EUR cada um e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela E... à EE... por 100,00 EUR cada um, 20 telemóveis tiveram como destino uma venda para a SS..., LDA., com o NIF ..., com sede em Braga, (fatura n.º FR 2017/4227, de 2017-09-05), pelo preço unitário d© 95,94 EUR, portanto mais de 4% ainda abaixo do preço da aquisição intracomunitária.

Da análise ao ficheiro de dados do programa de gestão de stocks, que nos foi apresentado pelo SP, verifica-se que, dos 70 telemóveis ... gold, adquiridos à E... por 88,70 EUR cada um e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela E... à EE... por 100,00 EUR cada um, 20 telemóveis tiveram como destino uma venda para a SS..., LDA., com o NIF..., com sede em Braga, (fatura n.º FA 2017B/89, de 2017-09-13), pelo preço unitário de 95,54 EUR, portanto mais de 4,4% ainda abaixo do preço da aquisição intracomunitária.

Conclui-se que o facto de a E... quebrar o preço na aquisição dos telemóveis à EE..., vendendo-os ao SP a preço inferior ao da aquisição intracomunitária, não entregando ao Estado o IVA liquidado, permite ao SP A..., revender os Telemóveis a outros retalhistas, seus concorrentes, a preços inferiores aos da

aquisição intracomunitária desses bens, beneficiando o SP A... e os outros retalhistas, mencionados nos parágrafos anteriores, da cadeia fraudulenta iniciada pela E... .

Exemplo 9:

(...)

Entre a aquisição feita pela E..., por 475,00 e 480,00 EUR cada unidade e a sua venda g A..., por 427.00 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 10,1% e 11%,

Bens que tornam a sair do território nacional:

Da análise dos dados do programa de gestão de stocks que nos foram disponibilizados pelo SP A..., verifica-se que, dos 37 telemóveis ... 64Gb, adquiridos à E... por 427,00,00 EUR cada um e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária pela E... à EE... por 475,00 EUR e 480,00 EUR cada um, 27 telemóveis. (8 orchid grey + 6 preto + 3 silver), tiveram como destino uma transmissão intracomunitária para a HH... LIMITED, com sede no Reino Unido e número de identificação fiscal GB- ..., (fatura n.º 3427/2017, de 2017-09-19),253 pelo preço unitário de 480,00 EUR, portanto ainda dentro dos preços da anterior aquisição intracomunitária.

III.1.3.4.3. Conclusão

Conforme se pode constatar através dos exemplos expostos, a E... quebra o preço das mercadorias na entrada das mesmas em território nacional, criando uma margem de comercialização, a distribuir pela rede/circuito, à custa do IVA que não entregam ao Estado, beneficiando os operadores que se encontram a jusante, neste caso o SP A... .

Pelas evidências expostas, conclui-se que a E... se comporta como "missing trader" e que quebra o preço das mercadorias adquiridas a fornecedores da

União Europeia e vendidas a clientes em Portugal, dado que a E... não entrega ao Estado o IVA liquidado.

Por conseguinte, propõe-se a correção ao IVA deduzido pelo SP nas declarações periódicas do IVA entregues, expurgando do IVA deduzido nas DP o montante do IVA deduzido referente às faturas emitidas pela E..., UNIPESSOAL, LDA., cuja relação se anexa:

Quadro 21 – Correção IVA deduzido E...

Período (1)	Base tributável (2)	IVA deduzido (3)
2017-04	43.200,00 €	9.936,00 €
2017-05	82.244,50 €	18.916,24 €
2017-06	43.898,00 €	10.096,54 €
2017-07	12.600,00 €	2.898,00 €
2017-08	203.776,40 €	46.868,57 €
2017-09	33.539,00 €	7.713,97 €
2017-10	14.260,00 €	3.279,80 €
Soma	433.517,90 €	99.709,12 €

(...)

III.1.3.5. F..., UNIPESSOAL, LDA.

Pela apresentação n.º ... de 2016-04-09, na Conservatória do Registo Comercial (CRC), foi registada a constituição da sociedade F..., UNIPESSOAL, LDA., com o número de identificação fiscal (NIF)..., com sede na ..., n.º...,, e com o objeto social: «Comércio, representação, distribuição, importação e exportação de bens, produtos, artigos, acessórios e equipamentos electrónico, informáticos e de telecomunicações.»

(...)

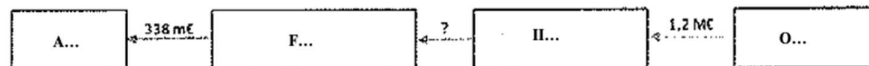
A F... não procedeu à entrega de nenhuma declaração de rendimentos modelo 22 do IRC, nem de nenhuma declaração anual / IES

A F... apenas entregou as declarações periódicas do IVA relativas aos períodos de 2016-06T e 2016-09T (segundo e terceiro trimestres de 2016). Da DP do

período 2016-09T resulta IVA a favor do Estado no valor de 2.748,79 EUR, valor esse que não foi entregue ao Estado.

(...)

III.1.3.5.1. Circuito "A... <- F... <- II... <- O..."



III.1.3.5.1.1. Fornecedor II..., LDA.

Esta entidade, II..., LDA, com o NIF..., já foi apresentada e descrita no ponto III.1.3.2.1.0.1 deste relatório, para onde remetemos a sua análise.

III.1.3.5.1.2. Fornecedor O..., LIMITED

A O..., LIMITED, com o número de IVA ..., é uma "incorporated company", sociedade de direito inglês, com sede em ..., no Reino Unido. Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes".

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a II... adquiriu à O... LTD, bens no montante aproximado de 1200 mil euros.

Dado que a II... é não declarante, ("missing trader), não se conhecem todas as faturas de compras à O..., LTD., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

Exemplo:

(...)

Entre a aquisição dos telemóveis feita pela II... e a sua venda pela F... à A... ainda existe uma quebra no preço, média, de 10%.

De salientar que o SP A..., tinha como saber que estava a comprar telemóveis a preços inferiores aos do mercado normal, como se pode constatar pelos seguintes exemplos:

b) Relativamente aos telemóveis ..., que o SP adquiriu à F... por 306,50 EUR (líquido de IVA), o SP também adquiriu o mesmo modelo, em 2017-02-07, à Z...

GmbH (Alemanha), por 349,00 EUR, preço superior em 13,9% em relação ao preço a que comprou à F... .

c) Relativamente aos Telemóveis ..., que o SP adquiriu à F... por 113,82 EUR (líquido de IVA), o SP também adquiriu o mesmo modelo, em 2017-02-08, à EE... (Polónia), por 118,00 EUR, preço superior em 3,7% em relação ao preço a que comprou à F... .

III.1.3.5.2. Conclusão

Conforme se pode constatar através dos exemplos expostos, a II... quebra o preço das mercadorias na entrada das mesmas em território nacional, criando uma margem de comercialização, a distribuir pela rede/circuito, à custa do IVA que não entrega ao Estado, beneficiando os operadores que se encontram a jusante, neste caso a F... e o SP A... .

Pelas evidências expostas, conclui-se que a II... e a F... se comportam como "missing trader" e que quebram o preço das mercadorias adquiridas a fornecedores da União Europeia e vendidas a clientes em Portugal, dado que a II... e a F... não entregam ao Estado o IVA liquidado.

Por conseguinte, propõe-se a cerração ao IVA deduzido pelo SP nas declarações periódicas do IVA entregues, expurgando do IVA deduzido nas DP o montante do IVA deduzido referente às faturas emitidas pela F..., UNIP., LDA., cuja relação se anexa:

Quadro 22 – Correção IVA deduzido F...

Período (1)	Base tributável (2)	IVA deduzido (3)
2017-01	155.522,73 €	35.770,27 €
2017-02	104.711,37 €	24.083,63 €
2017-03	77.804,87 €	17.895,13 €
Soma	338.038,97 €	77.749,03 €

III.1.3.6. G..., UNIPESSOAL, LDA.

A sociedade G..., UNIPESSOAL, LDA.282, com o número de identificação fiscal (NIF)...., foi constituída por contrato de sociedade, cujo registo na Conservatória do Registo Comercial (CRC), foi feito pela apresentação n.º ..., de 2014-06-12.

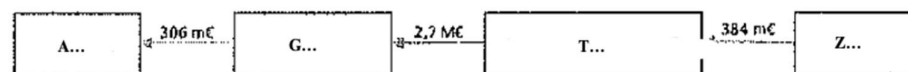
(...)

A G... tem vindo a entregar as declarações periódicas do IVA, mas desde o período 2019-07 que entrega DP a zeros, sem qualquer valor declarado. Entregou as declarações modelo 22 e as declarações anuais / IES até ao período de 2018.

(...)

Conforme se demonstrará de seguida a G... comporta-se como "buffer" relativamente a bens adquiridos, nomeadamente pela T... ("missing trader") e de seguida vendidos ao SP A... ("broker").

III.1.3.6.1. Circuito "A... 4- G... <- T...<- Z..."



III. 1.3.6.1.1. Fornecedor T..., UNIPESSOAL, LDA.

Esta entidade, T..., UNIPESSOAL, LDA., com o NÍF..., é não declarante ("missing trader") e já foi referida anteriormente, no ponto III.1.3.1.4.3 deste relatório, para onde remetemos a sua análise.

III.1.3.6.1.2. Fornecedor Z... GmbH

A Z... GmbH, 63 com o número de IVA DE-..., é uma "sociedade de responsabilidade limitada", com sede em ..., na Alemanha. Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4619 - Agentes do comércio por grosso misto sem predominância".

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a T... adquiriu à Z... bens no montante aproximado de 384 mil euros.

A seguir descrevem-se alguns circuitos de bens, adquiridos pela T... ("missing trader") à Z... e de seguida vendidos pela G... ("buffer") ao SP A..., em que se verifica e existência de quebra no preço:

Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela T... e as vendas à A..., ainda existe uma quebra no preço, que varia entre 11,3% e 12,9%, conforme o modelo do telemóvel.

Exemplo 2:

(...)

Entre a aquisição feita pela T... e a venda à A..., ainda subsiste uma quebra no preço, que varia entre 8,2% e 13,3%, conforme o modelo do telemóvel.

Exemplo 3:

(...)

Entre a aquisição feita pela T... e a venda à A..., ainda existe uma quebra no preço, que varia entre 7,5% e 9,4%, conforme o modelo do telemóvel.

Exemplo 4:

(...)

Entre a aquisição feita pela T... e as vendas à A..., ainda existe uma quebra no preço, que varia entre 7,1% e 11,2%, consoantes faturada G... .

Conclusão

Da análise das faturas emitidas pela Z... à T..., recolhidas ao abrigo de um pedido de cooperação administrativa internacional, verifica-se que existem, pelo menos 15 faturas emitidas entre 2017-10-23 e 2017-12-19, nas quais constam, pelo menos 155 telemóveis com os mesmos números de série (IMEI) e, portanto, são os mesmos telemóveis que, poucos dias após, a G... faturou ao SP A..., em 19 faturas emitidas entre 2017-11-18 e 2017-12-27.

A entidade T... é não declarante ("missing trader"), mas sabe-se que a G... efetuou compras a essa entidade, porque as declarou no seu anexo P da IES, no montante aproximado de 3,4 milhões de euros (IVA incluído).

No mapa em anexo, estão relacionados os telemóveis que foram adquiridos pela T... à Z... e de seguida vendidos pela G... ao SP A..., por preço inferior ao preço pelo qual foi feita a aquisição intracomunitária,²⁷⁷

Da análise efetuada verifica-se entre o preço de aquisição da T... à Z... e o preço de venda da G... ao SP A..., subsiste sempre uma quebra no preço, que pode chegar aos 13,5%, conforme o modelo do telemóvel.

III.1.3.6.2. Conclusão

Conforme se pode constatar através dos exemplos expostos, a T... quebra o preço das mercadorias na entrada das mesmas em território nacional, criando uma margem de comercialização, a distribuir pela rede/circuito, à custa do IVA que não entrega ao Estado, beneficiando os operadores que se encontram a jusante, neste caso a G... e o SP T A... .

Pelas evidências expostas, conclui-se que a F... se comporta como "missing trader", que quebra o preço das mercadorias adquiridas a fornecedores da União Europeia dado que a F... não entrega ao Estado o IVA liquidado e que a G... tem comportamento de "buffer", com o objetivo de não permitirem a perceção do circuito de fraude ao IVA nas aquisições intracomunitárias de bens.

Por conseguinte, propõe-se a correção ao IVA deduzido pelo SP nas declarações periódicas do IVA entregues, expurgando do IVA deduzido nas DP

o montante do IVA deduzido referente as faturas emitidas pela G..., UNIPESSOAL, LDA., cuja relação se anexa:

Quadro 23 – Correção IVA deduzido G...

Período (1)	Base tributável (2)	IVA deduzido (3)
2017-11	116.450,46 €	26.783,60 €
2017-12	189.799,47 €	43.653,88 €
Soma	306.249,93 €	70.437,48 €

(...)

III.1.3.7. H..., UNIPESSOAL, LDA.

Pela apresentação n.º ... de 2016-08-11, na CRC, foi registada a constituição da sociedade H..., UNIPESSOAL, LDA.279, com o NIF..., com sede na Rua, e com o objeto social: «Compra, venda, reparação, importação e exportação de telemóveis, computadores, tablets, acessórios e peças».

(...)

A H... entregou apenas três declarações periódicas do IVA, referentes aos períodos de 2016-09T, 2016-12T s 2017-03T, (terceiro e quarto trimestres de 2016 e primeiro trimestre de 2017).

Nas três declarações periódicas referentes aos três trimestres, que foram entregues, não constam quaisquer operações ativas nem consta qualquer Imposto liquidado.

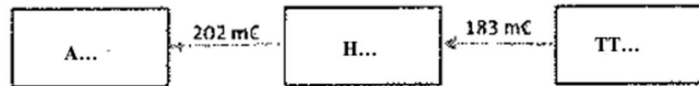
Não comunicou ao sistema e-fatura nenhuma faturas desde o início de atividade.

Em consulta ao sistema do VIES verifica-se que, em 2017, constam transmissões intracomunitárias para a H..., no montante global superior a 286 mil euros.

Mas a H... não declarou essas aquisições intracomunitárias nem declarou nenhuma operação ativa (vendas) nas três declarações periódicas que entregou e, conseqüentemente, não entregou o IVA ao Estado. Mas sabe-se que a H..., em 2017, efetuou vendas, nomeadamente ao SP A... .

Assim, conclui-se que s H... tem um comportamento de "missing trader"

III.1.3.7.1. Circuito "A... <- H...<- TT..."



III.1.3.7.1.1. Fornecedor TT... GmbH

A TT... GmbH,TM com o número de IVA DE-..., tem sede em..., na Alemanha. Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano à 2017 a H... adquiriu à TT..., bens no montante superiora 182 mil euros. Parte desses bens, foram vendidos pela H... ao SP A..., mas com

Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela H... e a sua venda ao SP A... existe uma quebra no preço, que varia entre os 6,3% e os 11,7%, consoante o modelo do telemóvel.

Exemplo 2:

(...)

Entre a aquisição feita pela H... e a sua venda ao SP A... existe uma quebra no preço, que varia entre os 6,3% e os 11,7%, consoante o modelo do telemóvel.

Exemplo 3:

(...)

Entre a aquisição feita pela H... e a sua venda ao SP A... existe uma quebra no preço, que varia entre os 8,3% e os 10,5%, consoante o modelo do telemóvel.

III.1.3.7.2. Conclusão

Conforme se pode constatar através dos exemplos expostos, a H... quebra o preço das mercadorias na entrada das mesmas em território nacional, criando uma margem de comercialização, a distribuir pela rede/circuito, à custa do IVA que não entrega ao Estado, beneficiando os operadores que se encontram a jusante, neste caso o SP A... .

Pelas evidências expostas, conclui-se que a H... se comporta como "missing trader" e que quebra o preço das mercadorias adquiridas a fornecedores da União Europeia e vendidas a clientes em Portugal, dado que a H... não entrega ao Estado o IVA liquidado.

Por conseguinte, propõe-se a correção ao IVA deduzido pelo SP nas declarações periódicas do IVA entregues, expurgando do IVA deduzido nas DP o montante do IVA deduzido referente às faturas emitidas pela H..., UNIPESSOAL, LDA., cuja relação se anexa:

Quadro 24 – Correção IVA deduzido H...

Período (1)	Base tributável (2)	IVA deduzido (3)
2017-01	202.674,81 €	46.615,19 €
Soma	202.674,81 €	46.615,19 €

III.1.3.8. I..., UNIPESSOAL, LDA.

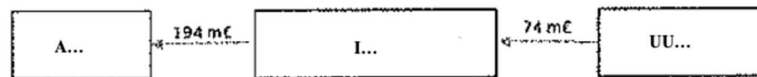
A sociedade I..., UNIPESSOAL, LDA.289, com o número de identificação fiscal (NIF)..., foi constituída por contrato de sociedade, cujo registo na Conservatória do Registo Comercial (CRC), foi feito pela apresentação n.º..., de 2017-08-24.

(...)

A I... não entregou nenhuma declaração periódica do IVA, Não entregou nenhuma declaração modelo 22 e não entregou nenhuma IES / declaração anual.

(...)

III.1.3.8.1. Circuito "A... <- I...<- UU..."



III.1.3.8.1.1. Fornecedor

A UU... GmbH, MI com o número de IVA AT-..., é uma "sociedade de responsabilidade limitada", com sede em 3aden, na Áustria. Encontra-se inscrita para o exercício da atividade tipificada pelo código "4690 - Comércio por grosso não especializado".

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017a I... adquiriu à UU..., bens no montante aproximada de 74 mil euros.

Dado que a I... é não declarante, ("missing trader), não se conhecem todas as faturas de compras à UU..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela I..., por 98,00 EUR cada unidade e a sua venda à A... por 87,00 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 11,2%,

Bens que tornam a sair do território nacional:

Conforme consta do programa de gestão de stocks do SP A..., dos 130 telemóveis ... black adquiridos à I... por 87,00 EUR cada um, e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária, por 98,00 EUR cada um, 10Q telemóveis tiveram como destino uma transmissão intracomunitária para a Z... com sede na Alemanha e número de identificação fiscal DE-..., (fatura n.º 4232/2017, de

2017-11-17), 295 pelo preço unitário de 93,00 EUR, portanto 5,1% ainda abaixo do preço da aquisição intracomunitária.

Conforme consta do programa de gestão de stocks do SP A..., dos 50 telemóveis ... white, adquiridos à I... por 87,00 EUR cada um, e que tinham sido objeto de aquisição intracomunitária, por 98,00 EUR cada um, 30 telemóveis tiveram como destino uma transmissão intracomunitária para a Z... . (mesma fatura n.º..., de 2017-11-17), pelo preço unitário de 93,00 EUR, portanto 5,1% ainda abaixo do preço da aquisição intracomunitária.

(...)

Exemplo 2:

(...)

Entre as aquisições feitas pela I... e a sua venda à A..., existe uma quebra no preço que se situa entre 6,4% e 9,3%, consoante o modelo do telemóvel.

Exemplo 3:

(...)

Entre a aquisição feita pela I..., por 99,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 85,00 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 14,1%.

Exemplo 4:

(...)

Entre a aquisição feita pela I..., por 202,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 182,00 EUR cada unidade, existe uma quebra no preço de 9,9%.

III.1.3.8.2. Conclusão

Conforme se pode constatar através dos exemplos expostos, a I... quebra o preço das mercadorias na entrada das mesmas em território nacional, criando uma margem de comercialização, a distribuir pela rede/circuito, à custa do IVA

que não entrega ao Estado, beneficiando-se a ela própria e aos operadores que se encontram a jusante, neste caso o SP A... .

Pelas evidências expostas, conclui-se que a I... se comporta como "missing trader" e que quebra o preço das mercadorias adquiridas a fornecedores da União Europeia e vendidas a clientes em Portugal, dado que a I... não entrega ao Estado o IVA liquidado.

Por conseguinte, propõe-se a correção ao IVA deduzido pelo SP nas declarações periódicas do IVA entregues, expurgando do IVA deduzido nas DP o montante do IVA deduzido referente as faturas emitidas pela I..., UNIP., LDA., cuja relação se anexa:

Quadro 25 – Correção IVA deduzido I...

Período (1)	Base tributável (2)	IVA deduzido (3)
2017-10	36.540,00 €	8.404,20 €
2017-11	71.445,00 €	16.432,35 €
2017-12	86.055,00 €	19.792,65 €
Soma	194.040,00 €	44.629,20 €

III.1.3.9. J..., UNIPESSOAL, LDA.

A sociedade J..., UNIPESSOAL, LDA.3M, com o número de identificação fiscal (NIF)..., foi constituída por contrato de sociedade, cujo registo na Conservatória do Registo Comercial (CRC), foi feito pela apresentação n.º..., de 2017-09-29.

(...)

A J... não entregou nenhuma declaração periódica do IVA, Não entregou nenhuma declaração modelo 22 e não entregou nenhuma I ES / declaração anual.

Das vendas: Dos anexos P das I ES referentes a 2017 entregues por terceiros, apenas constam compras declaradas pelo SP A..., no montante de 204 mil euros (IVA incluído).

Das compras Não consta dos anexos O das IES referentes a 2017 entregues por terceiros. Do e-fatura declarado por terceiros, apenas constam valores pequenos referentes a serviços adquiridos.

Aquisições intracomunitárias de bens (AICB): Do VIES, 305 constam AICB, no quarto trimestre de 2017, no montante de 155 mil euros.

III.1.3.9.1, Circuito "A... <- J... <- Q... <- AA..."



III.1.3.9.1.1. Fornecedor Q..., UNIPESSOAL, LDA.

Esta entidade, Q..., UNIPESSOAL, LDA., com o NIF..., é não declarante ("missing trader") e já foi apresentada e descrita anteriormente, no ponto III.1.3.1.1.2 deste relatório, para onde remetemos a sua análise.

III.1.3.9.1.2. Fornecedor AA... GmbH

A AA... GmbH, com o número de IVA AT-..., é uma "sociedade de responsabilidade limitada", com sede em ..., na Áustria. Encontra-se inscrita para o exercício da actividade tipificada pelo código "4652 - Comércio por grosso de equipamentos eletrónicos e de telecomunicações e suas partes".

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a Q... adquiriu à AA... bens no montante aproximado de 159 mil euros.

Dado que a Q... é não declarante, ("missing trader"), não se conhecem todas as faturas de compras à AA..., mas conhecem-se algumas:

Quebra no preço:

Exemplo:

(...)

Entre a aquisição feita pela Q..., por 492,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 427,00 EUR uma unidade, existe uma quebra no preço de 13,2%.

III.1.3.9.2. Conclusão

Conforme se pode constatar através dos exemplos expostos, a Q... quebra o preço das mercadorias na entrada das mesmas em território nacional, criando uma margem de comercialização, a distribuir pela rede/circuito, à custa do IVA que não entrega ao Estado, beneficiando os operadores que se encontram a jusante, neste caso a J... e o SP A... .

Pelas evidências expostas, conclui-se que a Q... se comporta como "missing trader" e que quebra o preço das mercadorias adquiridas a fornecedores da União Europeia e vendidas a clientes em Portugal, dado que a Q... não entrega ao Estado o IVA liquidado.

Conclui-se, ainda, que a J... se comporta como "buffer", com o objetivo alongar o circuito de faturação, "limpar" a empresa a jusante - no caso o SP A... - subtraindo-a ao contato direto com as empresas "missing traders" - neste caso a Q... .

Por conseguinte, propõe-se a correção ao IVA deduzido pelo SP nas declarações periódicas do IVA entregues, expurgando o IVA deduzido nas DP o montante do IVA deduzido referente às faturas emitidas pela J..., UNIP., LDA., cuja relação se anexa:

Quadro 26 – Correção IVA deduzido J...

Período (1)	Base tributável (2)	IVA deduzido (3)
2017-11	17.080,00 €	3.928,40 €
2017-12	149.167,32 €	34.308,48 €
Soma	166.247,32 €	38.236,88 €

III.1.3.10. VV..., LDA.

Pela apresentação n.º ... de 2017-01-24, foi registada na Conservatória do Registo Comercial (CRC), a constituição da sociedade VV..., LDA.312, com o número de identificação fiscal (NIF)...

(...)

A VV... só entregou as declarações periódicas (DP) do IVA até ao período de 2017-Q9T, mas com omissões visto que as bases tributáveis declaradas e o imposto liquidado que delas consta é bastante inferior aos valores que constam das (aturas emitidas conhecidas, nomeadamente as faturas recolhidas no cliente A....

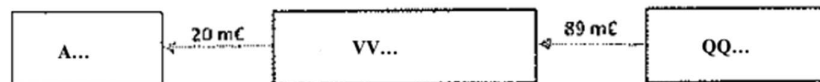
No quadro seguinte apresenta-se a comparação entre os valores da base tributável declarados nas DP e os valores das faturas conhecidas (recolhidas na A...):

Quadro 27 – Base tributável

Período (1)	Declarado na DP (2)	Faturas conhecidas (3)
2017-03T	0,00 €	
2017-06T	1.864,19 €	20.900,00 €
2017-09T	898,05 €	
Soma	2.762,24 €	20.900,00 €

(...)

III.1.3.10.1. Circuito "A... < VV... <- QQ... BV"



III.1.3.10.1.1. Fornecedor QQ... BV.

A QQ... BV, com o número de IVA NL-..., tem sede em ..., na Holanda.

Conforme consta das bases de dados do VIES, no ano de 2017 a VV... adquiriu à QQ... BV, bens no montante 89.767,00 EUR.

Parte desses bens, no montante de 20.900,00 EUR, foram vendidos pela VV... ao SP A..., mas com

Quebra no preço:

Exemplo 1:

(...)

Entre a aquisição feita pela VV..., por 228,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 214.00 EUR uma unidade, existe uma quebra no preço de 6,1%,

Exemplo 2:

(...)

Entre a aquisição feita pela VV..., por 100,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 88,20 EUR uma unidade, existe uma quebra no preço de 11,8%.

Exemplo 3:

(...)

Entre a aquisição feita pela VV..., por 99,00 EUR cada unidade e a sua venda à A..., por 88,00 EUR uma unidade, existe uma quebra na preço de 11,1%.

HL. 1.3.10.2. Conclusão

Conforme se pode constatar através dos exemplos expostos, a VV... quebra o preço das mercadorias na entrada das mesmas em território nacional, criando uma margem de comercialização, a distribuir pela rede/circuito, à custa do IVA que não entrega ao Estado, beneficiando os operadores que se encontram a jusante, neste caso o SP A... .

Pelas evidências expostas, conclui-se que s VV... se comporta como "missing trader" e que quebra o preço das mercadorias adquiridas a fornecedores da União Europeia e vendidas a clientes em Portugal, dado que a VV... não entrega ao Estado o IVA liquidado.

Por conseguinte, propõe-se a correção ao IVA deduzido pelo SP A... nas declarações periódicas do IVA entregues, expurgando do IVA deduzido nas DP o montante do IVA deduzido referente às faturas emitidas pela VV..., LDA. cuja relação se anexa:

Quadro 28 – Correção IVA deduzido vv...

Período (1)	Base tributável (2)	IVA deduzido (3)
2017-05	8.560,00 €	1.968,80 €
2017-06	12.340,00 €	2.838,20 €
Soma	20.900,00 €	4.807,00 €

III.1.4. CONCLUSÃO

Face ao exposto, constata-se que:

Existe um conjunto de operadores que atuaram em Portugal com o único fim de lesar o Estado em sede de IVA, beneficiando as entidades envolvidas com o imposto que não foi entregue nos cofres do Estado.

Este conjunto de operadores não pode alegar que não existe nada de anormal num negócio em que as mercadorias são comercializadas, no mercado nacional, totalmente à margem do circuito oficial de distribuição das marcas e abaixo do preço porque deram entrada em Portugal.

A A... não podia desconhecer esta fraude organizada, pois:

É membro de diversas plataformas profissionais de comércio eletrónico, nomeadamente da GSM-B2B, (como nos informou o seu sócio-gerente M...), pelo que tem conhecimento, a qualquer momento, da situação do mercado e dos preços praticados.

De referir que o gerente do SP A..., M..., já está ligado à área da comercialização de telemóveis pelo menos desde 2009, ano em que se tornou sócio e gerente da WW..., LDA., atual A..., UNIPESSOAL, LDA., pelo que, pelo menos, desde 2009 que é conhecedor do mercado dos telemóveis em Portugal.

Os bens transacionados (telemóveis topo de gama) não são produzidos pelas empresas que os colocaram no mercado nacional, nem mesmo produzidos em Portugal, pelo que não podia deixar de considerar anormal que empresas com estrutura e dimensão inferior à sua, que estão há menos tempo no negócio dos telemóveis e que operam fora do circuito oficial de distribuição das marcas em causa, fossem capazes de fornecer-lhe mercadoria a preços que a A... não conseguia obter no mercado regular.

Concretamente, em algumas das situações já descritas neste relatório, o SP A... sabia que os preços praticados pelos fornecedores estavam relacionados com algum tipo de fraude, já que estava a comprar os mesmos telemóveis por preços inferiores aqueles por que a mesma A... os tinha anteriormente vendido.

Pelo que tirou proveito de negócios que, conforme referimos, não estavam a ser efetuados de acordo com os usos normais do mercado e nem em conformidade com a lei.

Assim:

Estamos perante esquemas organizados de circuitos comerciais em fraude, com intenção de lesar o Estado em sede de IVA.

Os operadores que neles participam conhecem a forma de aluar destas redes, cumprindo com a sua função no circuito, conforme a posição em que participam.

Existe um objetivo comum em todos os operadores: obter um benefício "à conta do IVA" lesando o Estado

Todos os operadores participam num negócio, direta ou indiretamente, que não funciona nas condições normais de mercado, dado existir a quebra de preço à custa do IVA, o que inverte totalmente a substância legal subjacente ao mecanismo do IVA que, como o próprio nome indica, deveria incidir sobre o valor acrescentado e não servir de margem num circuito comercial.

Existe um esforço concertada por parte dos operadores em cumprir com todas as formalidades inerentes a um negócio, ou seja, documento suporte (fatura), documento de transporte, meio de pagamento, criando assim uma aparente legalidade formal, conseguida apenas com o esforço e perfeito desempenho de cada um dos intervenientes que partilham o benefício em prejuízo do Estado.

Pelo que:

Ainda que a A... apresente comprovativos de ter sido pago o IVA aos seus fornecedores diretos e se encontre documentado o respetivo montante, a A... não tem direito à dedução do mesmo, já que esse direito surge ou é obtido como consequência do seu conhecimento e envolvimento nestes circuitos fraudulentos. Esta dedução de imposto tem por base operações que foram simuladas e manipuladas, tendo por objetivo lesar o Estado, participando a A... neste mecanismo fraudulento, tendo sido criados artificialmente os pressupostos exigidos para a dedução do IVA.

Assim, nos termos do previsto no n.º 3 e na n.º 4 do artigo 19.º do Código do IVA, a A... não tem direito à dedução do Imposto suportado nas faturas emitidas pelos seus fornecedores diretos referidos neste relatório.

Peto exposto propõe-se a correção aos valores do IVA deduzido nas DP dos períodos de mensais de 2017, conforme sintetizado no quadro seguinte, por período de tributação e por subcapítulo deste relatório:

Quadro 29 – IVA não dedutível (por capítulo deste relatório)

Período	III.1.3.1	III.1.3.2	III.1.3.3	III.1.3.4	III.1.3.5	III.1.3.6	III.1.3.7	III.1.3.8	III.1.3.9	III.1.3.10	Soma
	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€
2017-01		33.527,64 €			35.770,27 €		46.615,19 €				115.913,10 €
2017-02		97.057,57 €			24.083,63 €						121.141,20 €
2017-03		58.846,89 €			17.895,13 €						76.742,02 €
2017-04	6.152,97 €	23.229,07 €		9.936,00 €							39.318,04 €
2017-05	86.226,30 €	24.650,18 €		18.916,24 €					1.968,80 €		131.761,52 €
2017-06	70.855,42 €			10.096,54 €						2.838,20 €	83.790,16 €
2017-07	93.033,26 €			2.898,00 €							95.931,26 €
2017-08	50.428,35 €	6.539,14 €	2.327,12 €	46.868,57 €							106.163,18 €
2017-09	66.480,10 €	7.629,27 €	19.853,19 €	7.713,97 €							101.676,53 €
2017-10	83.188,58 €	18.532,75 €	34.806,55 €	3.279,80 €				8.404,20 €			148.211,88 €
2017-11	10.455,28 €	59.901,50 €	19.392,79 €			26.783,60 €		16.432,35 €	3.928,40 €		136.893,92 €
2017-12	34.827,42 €	58.415,85 €	54.068,59 €		99.709,12 €	77.749,03 €	70.437,48 €	46.615,19 €	19.792,65 €	34.308,48 €	245.066,87 €
Soma	501.647,68 €	388.329,86 €	130.448,24 €	99.709,12 €	77.749,03 €	70.437,48 €	46.615,19 €	44.629,20 €	38.236,88 €	4.807,00 €	1.402.609,68 €

De referir que o valor do IVA não dedutível, referido no quadro anterior, já é líquido dos valores do IVA referente às eventuais notas de crédito, conforme constam dos anexos a este relatório, 320 pelo que as correções se deverão fazer: quer no campo "22 - Existências à taxa normal", quer no campo "41 - Regularizações a favor do Estado" das declarações periódicas.

(...)

IX. DIREITO DE AUDIÇÃO

(...)

IX.1. SOBRE AS CORREÇÕES AO NÍVEL DO IVA

Nos pontos 2 a 111 da sua exposição, o SP expõe sobre as correções em sede de IVA. Antes de mais vamos clarificar alguns erros/lapsos cometidos pelo SP na sua exposição: No ponto 5 da sua exposição o SP refere que:

«(...) importaria referir que os denominados "indícios" apontados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), no projeto de relatório referem-se, exclusivamente a factos relativos a fornecedores da interessada, ou a fornecedores dos seus fornecedores, e/ou que foram apurados por outras Direções de Finanças em sede de inspeção tributária efetuadas a essas entidades, cujos exercícios/anos não são identificados, ...».

Esta afirmação não está correta, pois no projeto de relatório são descritos factos relevantes conhecidos relativamente à atuação de diversos fornecedores do SP, nomeadamente recolhidos da documentação constante das publicações nas Conservatórias do Registo Comercial (constituição de sociedade, nomeação de gerentes, moradas, etc.), assim como informações recolhidas através de outras ações de inspeção realizadas pela AT, factos esses convenientemente descritos, analisados e datados, pelo que os períodos dos factos em causa constam do projeto de relatório.

No ponto 6 da sua exposição o SP refere que:

«Ora, a AT (...) tem necessariamente de obter alguns indícios junto do contribuinte (indícios internos) que, ainda que conjugado com aqueles outros, conduzam à elevada probabilidade de que as faturas discutidas no projeto de relatório não correspondem a operações efetivas (faturas falsas ou notícias).».

Apenas para clareza, cabe aqui salientar que em nenhum ponto do projeto de relatório enviado ao SP é referido que as faturas discutidas no referido projeto não correspondam a operações efetivas, nem é feita qualquer menção a "faturas falsas" ou a "faturas fictícias", como aliás o SP reconhece no ponto 7 da sua exposição.

No ponto 16 da sua exposição, o SP refere que:

«(...) a proposta de decisão de recusa do direito da Interessada em deduzir o IVA (...), não assentou em elementos objetivos, nem respeitou os princípios da proporcionalidade, (...)».

O que não corresponde à realidade. De facto, a proposta de correção que consta do projeto de relatório, assentou exclusivamente em elementos objetivos.

No capítulo "III. 1.3. CARATERIZAÇÃO DAS ENTIDADES IDENTIFICADAS NOS CIRCUITOS COMERCIAIS E DESCRIÇÃO DAS OPERAÇÕES EM QUE INTERVIERAM", do projeto de relatório, estão descritos 33 circuitos fraudulentos, onde são identificados os intervenientes em cada um desses circuitos fraudulentos e relativamente aos quais são apresentados 85 exemplos de operações concretas, com informação detalhada sobre as datas das operações, os intervenientes, os bens em causa e os preços das transações, com a quantificação da quebra no preço obtida devido à fraude.

(...)

IX.1.2. «b) Sobre a exclusão do direito à dedução do IVA por operação simulada (art. 19.º, n.º 3 do CIVA)»

No ponto 55 da sua exposição, o SP conclui relativamente a este tema, que;

«55. Em suma, no âmbito do procedimento inspetivo realizado à Interessada, não foram coligidos quaisquer actos objetivos, ou indícios seguros, creíveis e consistentes de que os fornecimentos constantes das faturas emitidas pelos identificados fornecedores e contabilizados pela Requerente não correspondiam a operações reais e efetivas.

Nos termos do n.º 3 do artigo 19.º do Código do IVA, não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura.

De facto, não se coloca em causa que as aquisições dos telemóveis tenham efetivamente sido feitas pelo SP e que este tenha pago os valores constantes das faturas relativas a essas aquisições.

Ou seja, não se põe em causa a existência das operações, mas sim a sua manipulação. Como ficou comprovado, o SP faz parte de uma rede de fraude ao IVA tendo por essa via beneficiado de "operações simuladas e manipuladas" e não pelo facto das transações realizadas com os seus fornecedores diretos não

terem ocorrido, pois a materialidade das operações não é posta em causa no relatório de inspeção.

Encontram-se reunidos os indícios fortes quanto à existência de um esquema de fraude ao IVA, mais concretamente de fraude em carrossel, no qual o SP é o destinatário final dos bens, tendo ficado igualmente comprovado, que o SP conhecia ou devia conhecer, a existência de tal estratégia.

(...)

Nos termos do n.º 4 do artigo 19.º do Código do IVA, não pode igualmente deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial suscetível de exercer a atividade declarada.

Não pode o SP A..., alegar que desconhecia que os seus fornecedores não dispunham da adequada estrutura empresarial suscetível de exercer a atividade declarada ou, pelo menos, deveria ter uma dúvida razoável e suficiente para colocar em causa essa credibilidade. Pelo seguinte:

a) Os fornecedores em causa não são fabricantes ou representantes das marcas de telemóveis comercializados pelo SP, pelo que seria lógico duvidar como poderiam estar a propor a venda de telemóveis a preços mais reduzidos do que aqueles por que o SP poderia procurar adquirir diretamente aos representantes das próprias marcas.

b) De facto, trata-se de operadores sem qualquer notoriedade, desconhecidos no mercado, de quem o próprio gerente do SP diz não ter qualquer conhecimento, nem das empresas, nem dos empresários, antes da sua aparição a propor-lhe negócio.

c) Grande parte deste tipo de operadores, (aqui fornecedores do SP), tem representantes que são não residentes ou então residentes com nacionalidade não portuguesa, outro fator indiciador de potenciais irregularidades.

d) Os fornecedores do SP são entidades que não "duram muito" enquanto fornecedores. O sujeito passivo foi alvo de uma anterior ação de inspeção, com extensão ao período de 2016. Verificou-se, aí, a existência dos seguintes fornecedores e relativamente a alguns também foi proposta a eliminação do direito à dedução do IVA, por se encontrarem relacionados com fraude ao IVA, (dados retirados da contabilidade do SP em 2016):

(...)

Situação equivalente acontece em 2017, com fornecedores a entrar e a sair dos relacionamentos comerciais da A..., situações já relatadas ao longo deste relatório, pelo que nos afastemos de as repetir aqui.

O facto de este tipo de fornecedores não durarem muito tempo no mercado, constituiria um indício forte para que o gerente do SP duvidasse da sua credibilidade enquanto operadores normais no mercado.

Se o adquirente tem conhecimento de que a transação tem intuito fraudulento ou que está inserida num circuito em que ocorreu pelo menos uma transação fraudulenta, então, no caso do desaparecimento do "missing trader", aquele poderá ser responsabilizado pelo pagamento do IVA em falta.

A obrigação tributária do adquirente de procurar indícios e de verificar a legalidade das suas transações será tão mais exigente quanto o grau de risco de fraude do sector da sua atividade. Em caso de dúvida o adquirente não poderá abster-se de tomar medidas.

Deveria, pois, segundo um certo nível de exigência, encetar medidas para conferir a legalidade das suas transações. Se assim não fizer, ser-lhe-á imputada a responsabilidade pelo [VA em falta.

De acordo com o acórdão do Tribunal de Justiça, nos processos "Axel Kittel contra Estado Belga (C-439/04) e Estado Belga contra Recolta Recycling SPRL (C-440/04)":

«(...) quando se demonstrar, perante elementos objetivos, que a entrega é efetuada a um sujeito passivo que sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao

imposto sobre o valor acrescentado, incumbe ao órgão jurisdicional nacional recusar o referido sujeito passivo o benefício do direito à dedução. »

Tendo ficado demonstrado que aqueles fornecedores do SP lhe vendiam telemóveis a preços inferiores aos preços de mercado e sabendo-se que o gerente do SP tem uma larga experiência nesse ramo de negócios, pelo menos desde 2009, conclui-se que o gerente do SP era conhecedor do esquema da fraude ou, se não o era, não tomou as cautelas elementares necessárias para evitar participar na rede da fraude, beneficiando dela.

Podemos ainda acrescentar que a obrigação tributária do adquirente de procurar indícios e de verificar a legalidade das suas transações será tão mais exigente quanto o grau de risco de fraude do sector da sua atividade.

De facto, o sujeito passivo que pretende exercer uma atividade que se insere num sector com elevado risco de fraude saberá de antemão que, para se eximir de ser responsabilizado por IVA em falta, terá que proceder a diversas diligências para se certificar da legalidade das suas transações.

O artigo 80.º do Código do IVA veio estabelecer a responsabilidade solidária dos sujeitos passivos intervenientes no esquema de carrossel. O n.º 2 do referido artigo 80.º foi clarificado pelo Despacho n.º .../2005, de 7 de julho. De acordo com esse Despacho:

«Esta medida destina-se a responsabilizar solidariamente qualquer sujeito passivo que, em fase das circunstâncias do negócio, tenha ou deva ter conhecimento que, em qualquer fase do circuito económico em que intervenha, o imposto não foi ou não será integralmente entregue nos cofres do Estado.

Assim, a disposição aqui transcrita vai de encontro ao próprio n.º 1, do artigo 80.º, que refere que qualquer sujeito passivo do esquema, pode ser responsabilizado solidariamente, desde que tenha ou devesse ter conhecimento do mesmo. O Despacho veio, ainda, estipular que o artigo 80.º é aplicável às transações que tenham por base, nomeadamente:

«(...) b) Telefones e qualquer outro equipamento, incluindo componentes e acessórios, fabricados ou adaptados para uso em conexão com telefones ou telecomunicações (...)».

IX.1.4. «d) Sobre a alegada "quebra de preços" e Relação da Interessada com os Fornecedores»

(...)

Antes do mais, convém esclarecer que não se traía de uma "alegada" quebra de preço, mas sim de quebras de preço efetivas, verificadas e suficientemente expostas no projeto de relatório.

As quebras de preço em questão ocorrem nas operações a montante das vendas efetuadas pelos fornecedores dos SP referenciados neste relatório ou, em simultâneo com a própria operação de venda ao SP- Apenas a título de exemplo:

a) AH..., em janeiro de 2017, fez aquisições a TT... GmbH, de telemóveis que vendeu diretamente ao SP a preço inferior ao do custo.

b) A E..., em abril e maio de 2017, fez aquisições à QQ... B.V., de telemóveis que vendeu diretamente ao SP a preço inferior ao do custo.

Em julho e setembro de 2017, a mesma entidade fez aquisições à EE... Sp., de telemóveis que vendeu diretamente ao SP a preço inferior ao do custo.

c) A VV..., em maio e junho de 2017, fez aquisições à QQ... B.V., de telemóveis que vendeu diretamente ao SP a preço inferior ao do custo.

d) A D..., em setembro e outubro de 2017, fez aquisições à LL... SL, de telemóveis que vendeu diretamente ao SP a preço inferior ao do custo.

Entre setembro e dezembro de 2017, a mesma entidade fez aquisições à NN..., de telemóveis que vendeu diretamente ao SP a preço inferior ao do custo.

Em dezembro de 2017, a mesma entidade fez aquisições à MM..., de telemóveis que vendeu diretamente ao SP a preço inferior ao do custo.

e) A I..., em novembro e dezembro de 2017, fez aquisições à UU... GmbH, de telemóveis que vendeu diretamente ao SP a preço inferior ao do custo.

A venda ao SP A... a preço inferior ao preço do custo só foi possível porque aqueles fornecedores do SP não declaram aquelas vendas e, conseqüentemente, não entregaram ao Estado o IVA liquidado nas suas faturas de venda ao SP. O facto de não entregarem ao Estado o valor do IVA liquidado permitiu-lhes vender os telemóveis a um preço inferior ao preço que lhe tinham custado, já que o IVA recebido do cliente e não entregue ao Estado, embora calculado sobre um preço inferior, era suficiente para cobrir a diferença e para as suas margens de lucro.

Voltando à exposição apresentada pelo SP, refere nos pontos 68 e 69:

«88. Na verdade, os telemóveis adquiridos pela Interessada são comprados fora das referidas plataformas profissionais e, por via de regra, a preços inferiores aos indicados nas plataformas, porque integrados nas campanhas promocionais.

«89. Ocorre que o legal representante da Interessada, por estar registado nestas plataformas -e em concreto na plataforma GSM-B2B - recebia e recebe vários mails e mensagens das entidades que vendem telefones no mercado a retalho, com informação de preços, campanhas promocionais e propostas de contrato.»

Dada esta argumentação do SP, era normal que o mesmo apresentasse alguma prova do que alega, nomeadamente: algum "mail" ou mensagem trocados com aqueles fornecedores, documentos relativos à informação de preços e às referidas campanhas promocionais e propostas de contrato,

O SP alega aqueles factos, mas não apresentou nenhum, nem um sequer, documento comprovativo do que alega, pelo que essas alegações não podem ser comprovadas nem avaliadas.

Nos documentos de suporte à contabilidade também não foram encontrados documentos respeitantes a troca de e-mail ou mensagens, nem quaisquer documentos relativos às alegadas campanhas promocionais.

Continuando a analisar as alegações do SP:

«100. nem tão pouco que, nas transações com estas empresas, a Interessada obteve uma margem de lucro anormal "à custa do IVA."

De facto, não está em causa que a A... tenha obtido uma margem de lucro anormal à custa do IVA. O que fica em crise é que, de facto, devido às operações fraudulentas das quais tirou proveito, a A... pôde adquirir os bens a preços inferiores aos normalmente pagos pelos seus concorrentes, permitindo-lhe, por isso, praticar preços de venda ao público mais baixos, num. quadro de concorrência desleal

Com isto, o SP pôde praticar preços inferiores aos dos seus concorrentes e, conseqüentemente, aumentar o seu volume de vendas e, conseqüentemente, o seu lucro, tudo à custa das operações fraudulentas praticadas a montante, como decorre dos muitos exemplos detalhados neste relatório de inspeção.

(...)

No que respeita à comercialização dos telemóveis adquiridos pela A... aos fornecedores em crise, verifica-se que até à sua aquisição pelo SP, foi detetada a existência de circuitos comerciais nos quais se denota a existência de um circuito de fraude tipo carrossel. Estes circuitos, melhor descritos no ponto III do relatório, iniciam-se com uma venda de bens realizada por um operador comunitária a uma empresa localizada em território nacional, posteriormente há uma série de transmissões desses bens no território nacional até que são vendidos ao SP, o qual ocupa nesse circuito a posição de "broker".

Verifica-se igualmente que relativamente às empresas localizadas s montante do SP, foi possível atribuir-lhes a posição concreta no esquema de fraude, melhor descrito no ponto III do presente relatório.

Toda a realidade não foi posta em causa pelo SP, sendo que a mesma toda conjugada põe em causa a boa-fé da atuação destas empresas e aponta no sentido de um estratagema entre as mesmas envolvendo os telemóveis em causa. Constata-se que os telemóveis foram revendidos no mercado nacional por um preço inferior ao preço de custo (preço do operador comunitário), tendo havido uma quebra de preço por parte dos operadores "missing trader" e que o SP

tinha ou pelo menos devia ter conhecimento, (em face da sua experiência de mercado), de que o preço de custos dos telemóveis que adquiriu aos fornecedores acima descritos era superior ao preço de venda dos mesmos pelos fornecedores que operam nas plataformas profissionais. Tanto mais que, como o próprio afirma «(...) os telemóveis adquiridos pela interessada são comprados fora das referidas plataformas profissionais e, por via de regra, a preços inferiores (...)»

C. Na inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a Requerente deduziu indevidamente IVA nos seguintes montantes, relativamente aos períodos de 2017:

Período	Montante
2017/01	115.913,10
2017/02	121.141,20
2017/03	76.742,02
2017/04	39.318,04
2017/05	131.761,52
2017/06	83.790,16
2017/07	95.931,26
2017/08	106.163,18
2017/09	101.676,53
2017/10	148.211,88
2017/11	136.893,92
2016/12	245.066,87
TOTAL	1.402.609,68

D. Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios, relativas ao ano de 2017:

- i. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 01/2017), datada de 20.05.2021;
- ii. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 02/2017), datada de 20.05.2021;
- iii. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 03/2017), datada de 20.05.2021;

- iv. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 04/2017), datada de 20.05.2021;
 - v. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 05/2017), datada de 20.05.2021;
 - vi. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 06/2017), datada de 20.05.2021;
 - vii. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 07/2017), datada de 20.05.2021;
 - viii. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 08/2017), datada de 20.05.2021;
 - ix. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 09/2017), datada de 20.05.2021;
 - x. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 10/2017), datada de 20.05.2021;
 - xi. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 11/2017), datada de 20.05.2021;
 - xii. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 12/2017), datada de 20.05.2021;
 - xiii. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 03/2018), datada de 20.05.2021;
 - xiv. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 12/2018), datada de 25.05.2021;
- (documentos n.ºs 1 a 14 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- E.** No ano de 2017, depois de ter sido vítima de uma fraude em 2016, a Requerente passou a fazer cerca de 90% das compras de telemóveis no mercado nacional (depoimentos das testemunhas XX... e YY...);
- F.** As facturas vinham com as mercadorias por transportadores e a testemunha XX... fazia a verificação das mercadorias antes de pagar (depoimento da testemunha XX...);

- G.** Em 2017, a Requerente tinha um site na Internet e estava inscrita no KUANTO-KUSTA e na plataforma GSM-B2B (depoimento da testemunha XX...);
- H.** Normalmente os contactos com as empresas fornecedoras eram feitos por correio electrónico ou WhatsApp, mas também por telefone e Skype (depoimentos das testemunhas XX... e YY...);
- I.** As entregas pelos fornecedores eram feitas por transportadores e estafetas (depoimento da testemunha YY...);
- J.** A Requerente não conhecia a estrutura comercial das empresas fornecedoras (depoimento da testemunha XX...);
- K.** A Requerente recebia todos os dias ofertas de artigos para compra (depoimento da testemunha XX...);
- L.** A Requerente comprava à que oferecia melhor preço e tinha stock para fazer as entregas (depoimento da testemunha XX...);
- M.** As empresas referidas no Relatório da Inspecção Tributária cumpriam o contratado, pelo que a Requerente concluiu que tinham estruturas mínimas para isso (depoimento da testemunha XX...);
- N.** Os preços de aquisição eram semelhantes aos dos fornecedores internacionais e os iniciados nas plataformas internacionais, mas a Requerente preferia as empresas portuguesas por os contactos serem mais fáceis, as entregas serem mais rápidas e merecerem mais confiança (depoimento da testemunha XX...);
- O.** No mercado dos telemóveis todas as semanas ocorrem oscilações de preços, com tendência de descida (depoimentos das testemunhas ZZ..., XX... e YY...);
- P.** Com as rápidas descidas de preços, sucedia que as empresas chegavam a ter de vender a preços inferiores ao custo de aquisição para se livrarem dos stocks (depoimento da testemunha XX...);
- Q.** Havia empresas em Portugal que vendiam a preços mais baratos que a Requerente (depoimento da testemunha XX...);
- R.** Sempre que adquiriam telemóveis a um fornecedor novo, a Requerente averiguava a sua situação através da certidão permanente e NIF e também através do VIES (depoimento da testemunha YY...);

- S. As empresas do tipo das que se referem no Relatório da Inspeção Tributária, não são distribuidores oficiais das marcas e aproveitam as promoções no fabricante ou em retalhistas no estrangeiro para obterem preços mais baixos (depoimento da testemunha ZZ...);
- T. Os descontos dependem de uma série de factores como a quantidade, a procura e falta ou não de produtos no mercado, estarem ou não cumpridos os objectivos de volume de vendas das marca, existirem ou não stocks, conveniência ou não em escoar stocks para passar a comercializar novos produtos, estratégia de marcas para entrarem em determinados mercados fazendo promoções, a existência ou não de anúncios de lançamento de novos modelos (depoimento da testemunha ZZ...);
- U. Em certos momentos, é possível adquirir telemóveis a preços inferiores em 25% aos dos distribuidores oficiais (depoimento da testemunha ZZ...);
- V. As empresas do tipo dos fornecedores da Requerente querem vender rápido, para não manterem stocks, pelo que não tem margem de comercialização fixa (depoimento da testemunha ZZ...);
- W. A duração das garantias são reflectidas nos preços de venda, sendo os preços mais baixos quando as garantias são de menor duração (depoimento da testemunha ZZ...);
- X. Normalmente as garantias dos telemóveis comercializados por empresas deste tipo são de 1 ano duração (depoimento da testemunha ZZ...);
- Y. Em 09-10-2021, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não se provou que a Requerente tivesse conhecimento das estruturas empresariais das empresas a quem adquiriu os telemóveis referidos no Relatório da Inspeção Tributária.

Na verdade, resulta da prova produzida que os contactos com os fornecedores eram feitos por via electrónica e as entregas eram feitas por estafetas ou transportadores e, perante a

realidade de serem feitas as entregas, a Requerente concluía que essas empresas tinham estrutura suficiente para efectuar as vendas que faziam.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e, nos pontos indicados, com base nos depoimentos das testemunhas.

A testemunha ZZ... é director comercial da Requerente apenas desde 2020, mas no ano de 2017 trabalhava numa empresa congénere, a AAA..., e mostrou conhecer a actividade comercial do tipo de empresas referidas no Relatório da Inspeção Tributária, algumas das quais conhecia.

A testemunha XX... trabalha na Requerente desde 2014 e, em 2017, tratava da recepção das encomendas, conhecendo todas as empresas referidas no Relatório da Inspeção Tributária.

A testemunha YY... é contabilista certificada da Requerente desde Junho de 2017.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que foram dados como provados com base nos seus depoimentos.

3. Matéria de direito

3.1. Posições das Partes

O artigo 19.º, n.º 1, do CIVA estabelece o direito dos sujeitos passivos deduzirem *«ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram (...) o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos»*.

A Requerente adquiriu telemóveis a várias empresas indicadas no Relatório da Inspeção Tributária, pagando o IVA devido que foi liquidado por estas, e, depois exerceu o direito a dedução.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a dedução foi indevida, invocando, essencialmente o seguinte (ponto «III.1.4. CONCLUSÃO» do Relatório da Inspeção Tributária):

Existe um conjunto de operadores que atuaram em Portugal com o única fim de lesar o Estado em sede de IVA, beneficiando as entidades envolvidas com o imposto que não foi entregue nos cofres do Estado.

Este conjunto de operadores não pode alegar que não existe nada de anormal num negócio em que as mercadorias são comercializadas, no mercado nacional, totalmente à margem do circuito oficial de distribuição das marcas e abaixo do preço porque deram entrada em Portugal.

A A... não podia desconhecer esta fraude organizada, pois:

É membro de diversas plataformas profissionais de comércio eletrónico, nomeadamente da GSM-B2B, (como nos informou o seu sócio-gerente M...), pelo que tem conhecimento, a qualquer momento, da situação do mercado e dos preços praticados.

(...)

Os bens transacionados (telemóveis topo de gama) não são produzidos pelas empresas que os colocaram no mercado nacional, nem mesmo produzidos em Portugal, pelo que não podia deixar de considerar anormal que empresas com estrutura e dimensão inferior à sua, que estão há menos tempo no negócio dos telemóveis e que operam fora do circuito oficial de distribuição das marcas em causa, fossem capazes de fornecer-lhe mercadoria a preços que a A... não conseguia obter no mercado regular.

Concretamente, em algumas das situações já descritas neste relatório, o SP A... sabia que os preços praticados pelos fornecedores estavam relacionados com algum tipo de fraude, já que estava a comprar os mesmos telemóveis por preços inferiores aqueles por que a mesma A... os tinha anteriormente vendido.

Pelo que tirou proveito de negócios que, conforme referimos, não estavam a ser efetuados de acordo com os usos normais do mercado e nem em conformidade com a lei.

Assim:

Estamos perante esquemas organizados de circuitos comerciais em fraude, com intenção de lesar o Estado em sede de IVA.

Os operadores que neles participam conhecem a forma de aluar destas redes, cumprindo com a sua função no circuito, conforme a posição em que participam.

Existe um objetivo comum em todos os operadores: obter um benefício "à conta do IVA" lesando o Estado

Todos os operadores participam num negócio, direta ou indiretamente, que não funciona nas condições normais de mercado, dado existir a quebra de preço à custa do IVA, o que inverte totalmente a substância legal subjacente ao mecanismo do IVA que, como o próprio nome indica, deveria incidir sobre o valor acrescentado e não servir de margem num circuito comercial.

Existe um esforço concertada por parte dos operadores em cumprir com todas as formalidades inerentes a um negócio, ou seja, documento suporte (fatura), documento de transporte, meio de pagamento, criando assim uma aparente legalidade formal, conseguida apenas com o esforço e perfeito desempenho de cada um dos intervenientes que partilham o benefício em prejuízo do Estado.

Pelo que:

Ainda que a A... apresente comprovativos de ter sido pago o IVA aos seus fornecedores diretos e se encontre documentado o respetivo montante, a A... não tem direito à dedução do mesmo, já que esse direito surge ou é obtido como consequência do seu conhecimento e envolvimento nestes circuitos fraudulentos. Esta dedução de imposto tem por base operações que foram simuladas e manipuladas, tendo por objetivo lesar o Estado, participando a A... neste mecanismo fraudulento, tendo sido criados artificialmente os pressupostos exigidos para a dedução do IVA.

Assim, nos termos do previsto no n.º 3 e na n.º 4 do artigo 19.º do Código do IVA, a A... não tem direito à dedução do Imposto suportado nas faturas emitidas pelos seus fornecedores diretos referidos neste relatório.

A Requerente imputa às liquidações vícios pelas seguintes razões, em suma:

- violação dos princípios da proporcionalidade e da neutralidade, por ter sido recusado o direito à dedução in totum, quanto ao IVA relacionado com as operações efectuadas com os fornecedores identificados no RIT, o que entende contrariar os artigos 167.º e seguintes da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006;
- são várias as situações, que indica, *«parte das mercadorias adquiridas pela Requerente não integraram o circuito descrito no RIT, logo, as alegadas “quebras de preço”, nos referidos exemplos, foram calculadas sobre errados pressupostos e não têm correspondência com a realidade»;*
- não se poderá concluir é que as facturas em causa são fictícias nem *«que a Requerente tinha conhecimento das eventuais irregularidades declarativas e incumprimento fiscal e/ou participava nos diversos esquemas/relações entre fornecedores dos seus fornecedores, na medida em que tal não ficou evidenciado no RIT»*, pois a Autoridade Tributária e Aduaneira *«não estabelece a necessária conexão entre a cadeia mencionada e a Requerente, o que significa que o RIT não evidencia quais os elementos concretos e objetivos que permitem concluir pelo envolvimento A... no referido esquema»;*
- *«não se percebe quais os elementos utilizados pela AT – porque nada a esse respeito resulta do Relatório - que lhe permitem concluir que a Requerente, nas relações estabelecidas com aqueles fornecedores, beneficiava da prática de preços inferiores aos verificados no mercado normal»;*
- *«não se vislumbra resposta sobre a questão de saber qual o preço de mercado dos telemóveis em causa que a AT entende serem praticáveis à data dos factos»;*
- *«o art. 19º nº 3 do CIVA só exclui o direito à dedução do imposto que resulte de operação simulada» e «no caso, a Requerente adquiriu, junto dos fornecedores*

- emitentes das faturas, os equipamentos de telecomunicações descritos nas faturas; os equipamentos foram, efetivamente, comprados às entidades que emitiram a fatura que titula a corresponde transação; o preço pago pela Requerente, aos seus fornecedores, por cada um dos telemóveis adquiridos, corresponde ao preço descrito nas respetivas faturas de venda»;*
- *«não houve simulação de negócio nas transações estabelecidas entre a Requerente e os fornecedores indicados no RIT, nem as faturas por estas entidades emitidas integram o conceito de “faturas falsas”»;*
 - *as facturas das aquisições aos fornecedores encontram-se contabilizadas, pelo que a Requerente beneficia da presunção de veracidade prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT;*
 - *«a Requerente não tinha conhecimento que aquelas entidades, eventualmente, não dispunham de adequada estrutura empresarial, suscetível de exercer a atividade por si declarada, nem, sobre esta matéria, lhe pode ser exigido um especial conhecimento»;*
 - *«os preços de compra e venda de telemóveis pela Requerente e as respetivas margens de lucro, relativamente a cada modelo de telemóvel, dependem de vários fatores, como a quantidade comprada, o destino da mercadoria, o custo do transporte, a circunstância de os telemóveis serem bloqueados ou livres, a sua cor, o número de acessórios que trazem, existirem ou não campanhas promocionais, ser ou não fornecido suporte financeiro pelos fabricantes para os distribuidores escoarem stocks, período de garantia dos fabricantes, etc.»;*
 - *«os preços dos telemóveis vão diminuindo com o decurso do tempo e a com a desatualização dos equipamentos à medida que vão surgindo novos modelos»;*
 - *«neste mercado, dada a rapidez com que aparecem novos modelos, uma diferença de 6 meses faz alterar os preços dos equipamentos de forma significativa»;*
 - *«a Requerente, nas transações efetuadas com esses outros fornecedores - também identificados nas pp. 8 e 9 do RIT - comprava a preços não significativamente diferentes e, em alguns casos, mais baixos, tendo em conta os fatores que influenciam a formação dos preços do comércio de telemóveis por grosso e obtinha*

- idênticas margens de lucro às obtidas na comercialização de telemóveis adquiridos às denominadas entidades problemáticas»;*
- relativamente às liquidações n.ºs 2021... e 2021..., referentes ao Período de Exercício de 2018, «*a AT não especificou, identificando no RIT, os motivos pelos quais considerou emitir, em concreto duas liquidações oficiosas de IVA, referentes a março e dezembro de 2018, nem carregou para o procedimento de inspeção tributário os elementos probatórios de suporte ao seu entendimento*», pelo que enfermam de vício de falta de fundamentação;
 - não foi notificado à Requerente o alargamento ao ano de 2018 do período abrangido pela inspeção.

Na sua Resposta, a Autoridade Tributária e Aduaneira mantém a posição assumida no Relatório da Inspeção Tributária dizendo ainda, em suma, o seguinte:

- «*as designadas “missing traders” quebram os preços dos bens, em virtude de práticas fraudulentas, e que tais bens acabam por ser vendidos à Requerente abaixo do preço de custo de tais bens*»;
- «*se o preço de mercado fosse inferior ou similar a esse montante, a Requerente não compraria a esses fornecedores, ou não compraria só a esses fornecedores*»;
- «*os fornecedores referenciados no Relatório de inspeção representam mais de 90% dos fornecedores da Requerente*»;
- «*só por aí se pode deduzir que os preços resultantes dos esquemas fraudulentos e abusivos que vem indiciados pelos SIT estão efetivamente abaixo do preço de mercado de tais bens e que, se a Requerente não sabia, devia saber, que estava envolvida em fraude ao IVA*»;
- «*Como resulta do artigo 80.º, n.º 3 do Código do IVA, “(...) presume-se que o sujeito passivo tem conhecimento de que o imposto relativo às transmissões de bens ou prestações dos serviços referidos no número anterior não foi ou não venha a ser integralmente entregue nos cofres do Estado sempre que o preço por ele devido pelos bens ou serviços em causa seja inferior ao preço mais baixo que seria*

- razoável pagar em situação de livre concorrência ou seja inferior ao preço relativo a esses bens ou serviços em fases anteriores de circuito económico»;*
- os documentos juntos pela Requerente ao presente processo não foram apresentados à inspeção tributária;
 - «*não existem dúvidas sobre os esquemas de fraude carrossel, os quais foram descritos em sede de Relatório e detectados em sede inspectiva, ónus de prova que incumbia à AT, nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT, e que com sucesso preencheu»;*
 - «*as liquidações adicionais de IVA, dos períodos 2018-03 e 2018-12, no valor de €3.905,53 e €10.122,97, resultaram da redução do valor do excesso a reportar – campo 61, no primeiro caso de €43.857,11 para €29.828,61, e, no segundo caso, de €110.469,48 para €100.346,51»;*
 - «*note-se que, €43.857,11-€29.828,61=€14.028,50 e €110.469,48 - €100.346,51= €10.122,97»;*
 - «*ou seja, parte do reporte de imposto apurado no período 2017-12 havia sido utilizado no período 2018-03, no valor de €3.905,53, e o restante (€10.122,97) no período 2018-12»;*
 - «*nesse sentido, apenas foram processados os correspondentes juros moratórios, nos termos do artigo 44.º da LGT».*

3.2. Apreciação das questões

Os fundamentos de direito invocados no Relatório da Inspeção Tributária são, essencialmente, os n.ºs 3 e 4 do artigo 19.º do CIVA.

No entanto, no Relatório da Inspeção Tributária alude-se ainda ao artigo 80.º do CIVA, que é invocado também pela Autoridade Tributária e Aduaneira na sua Resposta.

Este artigo 80.º do CIVA não se refere à recusa do direito a dedução de IVA, mas sim, nos casos de transmissões de bens ou prestações de serviços realizadas ou declaradas com a intenção de não entregar nos cofres do Estado o imposto correspondente, à responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto dos sujeitos passivos que tenham intervindo ou venham

a intervir, em qualquer fase do circuito económico, em operações relacionadas com esses bens ou com esses serviços desde que aqueles tivessem ou devessem ter conhecimento dessas circunstâncias

Porém, pela fundamentação de cada uma das correcções e determinação do seu montante, constata-se que o imposto calculado é o que se considerou indevidamente deduzido, não sendo imputada à Requerente responsabilidade solidária pelo pagamento de imposto que tenha sido omitido pelas empresas fornecedoras.

Assim, as questões a apreciar são as de saber se podia ser recusado o direito a dedução com fundamento nos n.ºs 3 e 4 do artigo 19.º do CIVA.

3.2.1. Questão da aplicabilidade do n.º 3 do artigo 19.º do CIVA.

Como se referiu, o n.º 3 do artigo 19.º do CIVA estabelece que *«não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura»*.

De harmonia com o conceito que emerge dos artigos 240.º e 241.º do Código Civil, a que há que recorrer por força do disposto no artigo 11.º, n.º 2, da LGT, a simulação pressupõe uma divergência total ou parcial entre a operação documentada e a realidade.

No caso em apreço, não é questionado pela Autoridade Tributária e Aduaneira que as operações a que se reportam as facturas relativamente às quais foi recusado o direito à dedução de IVA, foram efectivamente realizadas e foram nelas aplicados os preços indicados nas facturas

Aliás, a realidade das operações é expressamente reconhecida pela própria Autoridade Tributária e Aduaneira ao apreciar no Relatório da Inspeção Tributária o exercício do direito de audição, no ponto IX.1.2., em que refere:

De facto, não se coloca em causa que as aquisições dos telemóveis tenham efetivamente sido feitas pelo SP e que este tenha pago os valores constantes das facturas relativas a essas aquisições.

Ou seja, não se põe em causa a existência das operações, mas sim a sua manipulação. Como ficou comprovado, o SP faz parte de uma rede de fraude ao IVA tendo por essa via beneficiado de "operações simuladas e manipuladas" e não pelo facto das transações realizadas com os seus fornecedores diretos não terem ocorrido, pois a materialidade das operações não é posta em causa no relatório de inspeção.

Assim, é consensual que as operações a que se referem as facturas que serviram de base ao exercício do direito à dedução do IVA foram operações reais.

Por outro lado, em relação ao invocado benefício da Requerente decorrente de «operações simuladas e manipuladas» anteriores, que teriam sido praticadas pelas empresas a quem adquiriu telemóveis, não há qualquer prova de que tenha ocorrido qualquer simulação e, pelo contrário, o facto de os telemóveis terem sido efectivamente adquiridos pela Requerente indicia que todas as operações anteriores às aquisições ocorreram.

O que se mostra no Relatório da Inspeção Tributária, relativamente às empresas que intervieram na comercialização dos telemóveis que acabaram por ser adquiridos pela Requerente, é que algumas delas poderão não ter liquidado IVA nas operações que realizaram entre si ou poderão não ter feito entrega ao Estado do IVA que foi liquidado à Requerente e por esta pago.

Mas, as situações deste tipo não se enquadram no conceito de simulação.

Por isso, as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, ao terem como fundamento o n.º 3 do artigo 19.º do CIVA.

No entanto, a constatação deste vício não implica que as liquidações tenham de ser anuladas, pois a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou ainda o n.º 4 do artigo 19.º do CIVA e, sendo este um fundamento de direito autónomo das correcções efectuadas, com potencialidade para as sustentar, só se pode concluir pela anulação se também este não tiver suporte legal.

Na verdade, como vem entendendo o Supremo Tribunal Administrativo, quando um acto administrativo ou tributário tem mais que um fundamento, cada um deles com

potencialidade para, só por si, assegurar a legalidade de um acto tributário (ou administrativo) é irrelevante que um deles seja ilegal, pois "*o tribunal, para anular ou declarar a nulidade da decisão questionada, emitida no exercício de actividade vinculada da Administração, não se pode bastar com a constatação da insubsistência de um dos fundamentos invocados, pois só após a verificação da improcedência de todos eles é que o tribunal fica habilitado a invalidar o acto*". (¹)

3.2.2. Questão da aplicabilidade do n.º 4 do artigo 19.º do CIVA.

O n.º 4 do artigo 19.º do CIVA estabelece que «*não pode igualmente deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada*».

No caso em apreço, não se prova, desde logo, que as empresas que forneceram telemóveis à Requerente em 2017 não tivessem «*estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada*» e, pelo contrário, o facto de os fornecimentos terem sido efectivamente concretizados, permite perceber que as empresas fornecedoras tinham, pelo menos, uma estrutura empresarial suficiente para assegurar os fornecimentos que contratou com a Requerente.

Por outro lado, não se provou que a Requerente tivesse conhecimento da estrutura empresarial desses fornecedores, com quem se relacionava através de meios electrónicos e de quem recebia, através de estafetas ou transportadores, as mercadorias que adquiria.

Para além disso, não se provaram circunstâncias que justifiquem que a Requerente devesse ter conhecimento das estruturas empresariais das empresas fornecedoras, pois, designadamente, o facto, invocado no Relatório da Inspeção Tributária, de os preços de

¹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-5-2000, processo n.º 39073, publicado em Apêndice ao Diário da República de 09-12-2002, página 4229.

Na mesma linha, pode ver-se o acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 28-10-2004, processo n.º 28055, em que se entendeu que "*tendo o acto contenciosamente impugnado uma pluralidade de fundamentos, a invalidade de um deles não obsta a que o tribunal conheça dos restantes e só no caso de concluir pela invalidade de todos eles pode e deve julgar o acto nulo ou anulável*".

aquisição serem inferiores aos praticados por outras empresas não assume significado decisivo no contexto do mercado de comércio por grosso de telemóveis, em que são constantes e rápidas variações de preços, influenciadas por factores como a duração das garantias, a quantidade transaccionada, a procura e falta ou não de produtos no mercado, estarem ou não cumpridos os objectivos de volume de vendas das marca, existirem ou não stocks, conveniência ou não em escoar stocks para passar a comercializar novos produtos, estratégia de marcas para entrarem em determinados mercados fazendo promoções, a existência ou não de anúncios de lançamento de novos modelos (depoimento da testemunha ZZ...).

Por outro lado, a afirmação no Relatório da Inspeção Tributária de que *«o facto de este tipo de fornecedores não durarem muito tempo no mercado, constituiria um indício forte para que o gerente do SP duvidasse da sua credibilidade enquanto operadores normais no mercado»*, não se afigura congruente, pois, por um lado, o facto de serem concretizados os fornecimentos nos termos contratados indicia que as empresas que os fazem têm estrutura empresarial que lhe permite exercer essa actividade, por outro lado, não se demonstrou que, nesses momentos, a Requerente pudesse prever qual a eventual duração das empresas fornecedoras.

Neste contexto, é de concluir que não se demonstrou que a Requerente tivesse ou devesse ter conhecimento de que as empresas fornecedoras não dispunham de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade que exerciam.

A falta de prova dos requisitos da recusa do direito à dedução de IVA justifica a anulação dos actos tributários que a concretizaram.

Na verdade, o ónus da prova da verificação dos requisitos da recusa do direito à dedução recai sobre a Administração Tributária, como esclareceu TJUE, no acórdão de 06-12-2012, *Bonik EOOD*, proferido no processo C-285/11 (citando acórdão o acórdão de 21 de junho de 2012, *Mahagében e Dávid*, processos C-80/11 e C-142/11):

43 Consequentemente, uma vez que a recusa do direito a dedução é uma exceção à aplicação do princípio fundamental que constitui este direito, incumbe às autoridades fiscais competentes fazer prova bastante dos elementos objetivos que permitam

concluir que o sujeito passivo sabia ou deveria saber que a operação invocada para fundamentar o direito a dedução fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou por outro operador interveniente a montante ou a jusante da cadeia de fornecimento (v. acórdão Mahagében e Dávid, já referido, n.º 49).

À mesma conclusão se chega por via do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, que determina que «*sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado*».

Pelo exposto, as liquidações de IVA impugnadas enfermam de vícios de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que justifica sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.3. Liquidações de juros compensatórios

As liquidações de juros compensatórios têm como pressupostos as respectivas liquidações de IVA, pelo que enfermam dos mesmos vícios, que justificam também sua anulação.

3.4. Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações que são objecto do presente processo, por vício que impede a renovação dos actos, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário

apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente às liquidações impugnadas.

4. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:
 - i. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 01/2017), datada de 20.05.2021;
 - ii. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 02/2017), datada de 20.05.2021;
 - iii. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 03/2017), datada de 20.05.2021;
 - iv. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 04/2017), datada de 20.05.2021;
 - v. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 05/2017), datada de 20.05.2021;
 - vi. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 06/2017), datada de 20.05.2021;
 - vii. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 07/2017), datada de 20.05.2021;
 - viii. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 08/2017), datada de 20.05.2021;
 - ix. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 09/2017), datada de 20.05.2021;

- x. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 10/2017), datada de 20.05.2021;
- xi. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 11/2017), datada de 20.05.2021;
- xii. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 12/2017), datada de 20.05.2021;
- xiii. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 03/2018), datada de 20.05.2021;
- xiv. Liquidação de IVA e juros compensatórios n.º 2021 ... (período de 12/2018), datada de 25.05.2021.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **1.606.382,40**, atribuído pela Requerente, sem contestação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **21.420,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 05-05-2022

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Clotilde Celorico Palma)

(Sofia Ricardo Borges)