

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 374/2020-T

Tema: IVA – Formalidade não essencial; Métodos indirectos

SUMÁRIO:

I – A recusa ilícita de permitir a assistência de advogado a diligência procedimental, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar, ou outra, dos envolvidos, apenas é susceptível de gerar a invalidade do acto final, caso se demonstre que a formalidade preterida é abstractamente susceptível de influir no conteúdo daquele.

II – Demonstrados os pressupostos que legitimam o recurso à avaliação da matéria tributável por métodos indirectos, cabe ao contribuinte demonstrar que é possível a determinação da matéria colectável por métodos directos.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 17 de Julho de 2020, A... Lda, NIPC ..., com sede na Rua ... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação adicional de IVA n.ºs 2020....., 2020....., 2020....., 2020....., 2020....., 2020....., 2020....., 2020....., 2020....., 2020....., 2020....., 2020....., e das liquidações de juros compensatórios n.ºs 2020....., 2020....., 2020.....,

2020....., 2020....., 2020....., 2020.....,
2020....., 2020....., 2020....., 2020.....,
2020....., relativas aos períodos de 2016 e 2017, no valor global de
€61.014,18.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, o seguinte:
 - i. preterição de uma formalidade essencial decorrente da violação do disposto nos artigos 5.º, n.º 1 do CPPT, 66.º, n.º 3 do EOA e 20.º, n.º 2 da CRP;
 - ii. vício de violação de lei em virtude de não estarem reunidos os pressupostos para a aplicação de métodos indirectos.
3. No dia 20-07-2020, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 09-09-2020, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 12-10-2020.
7. No dia 16-11-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação.
8. No dia 25-05-2021, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.

9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.

11. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente registou na sua contabilidade, nos anos de 2016 e 2017, os seguintes valores de aquisições intracomunitárias: 2016 – € 49.688,09 e 2017 – € 69.334,71.
- 2- Em 2016, a Requerente enviou à consignação uma remessa de calçado, onde consta como local de descarga da mercadoria, a Avenida Amílcar Cabral.
- 3- A Requerente foi objecto de um procedimento inspectivo externo, de âmbito geral, aos anos de 2016 e 2017, a coberto das Ordens de Serviço n.º OI2018... e n.º OI2018....

- 4- No âmbito do procedimento de inspecção, a Requerente foi notificada na pessoa da Sra. B..., representante para as relações com a AT, para, no prazo de 15 dias apresentar os seguintes elementos referentes aos anos de 2015, 2016 e 2017:
 - Balancetes analíticos dos exercícios antes do apuramento de resultados;
 - Balancete analítico após o apuramento de resultados;
 - Cópia de Inventários;
 - Extrato da conta 31/32;
 - Extrato da conta 71;
 - Extrato das contas 2432 e 2433.
- 5- Em resposta ao solicitado, a Requerente apresentou os referidos elementos, não tendo disponibilizado os documentos de suporte da contabilidade do ano de 2016.
- 6- A acção inspectiva culminou com correcções através de métodos indirectos, em sede de IVA e IRC, dos anos de 2016 e 2017.
- 7- Do relatório de inspecção consta, além do mais, o seguinte:

II - 1.5. Análise Externa

No âmbito dos procedimentos externos efetuámos as seguintes diligências:

II - 1.5.1. Contabilidade

Da análise à contabilidade, constatámos que para o ano de 2016, a sociedade apresentou os extratos contabilísticos, mas não apresentou os documentos de suporte a esses mesmos registos.

- Foi efetuada notificação na pessoa da sócia gerente do s.p., no dia 17-06-2019, para apresentar a documentação;
- Questionada a representante da sociedade, junto da Administração Fiscal, em 21-10-2019, sobre o paradeiro das pastas da contabilidade, a mesma referiu não saber onde as mesmas estão e que solicitou essa informação à sócia gerente da A..., através de dois, e-mail's, datados de 18-10-2019 e 21-10-2019, para os quais ainda não obteve resposta, conforme termo de declarações que se junta como anexo III.
- Em 27-11-2019, foi efetuada notificação ao s.p., na pessoa da representante legal, da A... para apresentar os documentos de suporte aos lançamentos contabilísticos do exercício de 2016. A falta de apresentação do acima indicado, é considerada recusa de apresentação de escrita, prevista e punida pelo artº. 113º do Regime Geral das Infrações Tributárias e Aduaneiras (RGITA), aprovado pela Lei nº 15/2001, de 5 de junho, ficando ainda sujeito à aplicação de métodos indiretos previstos nos artºs. 87º a 90º da Lei Geral Tributária (LGT) aprovada pelo Decreto – Lei nº 398/98 de 17 de dezembro.

Em resposta à notificação pessoal de 27-11-2019, para a apresentação e regularização de elementos contabilísticos e fiscais e conforme termo de declarações de 02-12-2019, afirmou que na impossibilidade de apresentar todos os documentos contabilísticos do exercício de 2016, por assumir não saber onde se encontram, juntou a este processo, documentos que detinha:

- Cópia de faturas de fornecedores de 2016, que se encontram arquivadas como papéis de trabalho;
- Extratos bancários da conta do banco IC...do exercício de 2016;
- E o inventário de mercadorias do ano de 2016.

II - 1.5.2. Inventários

A sociedade disponibilizou as listagens dos inventários com a indicação de valores, no entanto não é possível uma análise mais detalhada, com as vendas de cada um dos exercícios, em virtude da mercadoria neles relacionada ter referências distintas das faturas de venda. A partir dos extratos da contabilidade obtivemos os seguintes valores:

Conta	Designação	Valor	
		2016	2017
321	Mercadorias em armazém, as existências	100.101,06	53.453,78
320	Mercadorias em poder de terceiros	67.788,36	67.798,36
328	Aguardar indemnização	0,00	36.936,56
329	Perdas por imparidade	0,00	0,00
Total		167.899,42	158.188,70

II - 1.5.3. Compras

No que respeita às compras, a **A...**, tem contabilizados os seguintes valores:

Conta	Designação	Valor	
		2016	2017
31113	Compras no mercado nacional	81.919,43	61.853,91
31123	Compras no mercado comunitário	49.688,09	69.334,71
333	Embalagens	2.141,45	285,20
Total		133.748,97	131.483,82

No que respeita às aquisições intracomunitárias, registadas no VIES pelos fornecedores da **A...** e as contabilizadas verificamos as seguintes disparidades:

Aquisições intracomunitárias	2016	2017	Total
Contabilidade	49.688,09	69.334,71	119.022,80
VIES	70.818,00	94.228,00	165.046,00
Diferença	-21.130,91	-24.894,29	-46.025,20

Nos períodos de 2016 e 2017, a **A...** registou aquisições inferiores, às declaradas pelos seus fornecedores no VIES, o que indicia a omissão de compras, no mínimo de € 21.130,91 e de € 24.894,29, respetivamente.

II - 1.5.4. IVA dedutível

No que respeita ao IVA dedutível, do ano de 2016, não foi efetuada a análise entre os extratos e as faturas registadas, dado que os documentos de suporte destes registos estão indisponíveis, de acordo com a informação prestada pela sócia gerente da **A...** e pela representante, para as relações com a administração tributária (ver anexo III).

IVA dedutível	2016	2017
D.P.'s IVA	50.638,70	52.814,63
E-fatura (fornecedores)	33.092,90	35.925,22
Diferença	17.545,80	16.889,41

No entanto da confrontação entre o valor do IVA dedutível das DP's, € 50.638,70 e do e-fatura fornecedores, € 33.092,90, encontramos uma diferença de € 17.545,80, valor justificado pela dedução e liquidação do IVA, nas Aquisições Intracomunitárias de Bens.

No que respeita ao IVA dedutível, do ano de 2017, avalíamos por amostragem as faturas registadas na contabilidade, com os extratos de conta e apurámos que não foi deduzido indevidamente qualquer imposto contido nas despesas discriminadas no artigo 21.º do CIVA;

Apenas foi deduzido o imposto suportado que estava liquidado em documentos sob a forma legal, de acordo com a alínea a), do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA.

II - 1.5.5. Vendas

Conta	Designação	Valor	
		2016	2017
71113	Vendas no mercado nacional	211.662,42	200.579,98
711177	Vendas Isentas – Tax Free	4.171,32	3.302,08
7113	Transmissões para países terceiros	0,00	46.075,54 ²
Total		215.863,74	251.957,60

Relativamente ao ano de 2016, constatámos que a sociedade enviou à consignação (2015) uma remessa de calçado, que está identificada na contabilidade através de documento interno, onde consta, como local de descarga da mercadoria, a Avenida ..., Luanda (não foi apresentado DAU), pelo que não sabemos o verdadeiro destino da mercadoria.

Na tabela abaixo identificamos o documento remetido pela [A...], e juntamos como **anexo IV**, cópia do referido documento.

Documento Interno	Fatura	Data	Valor	IVA
45	CSNG N.º1/3	05-02-2015	154.335,36	35.497,13
Total			154.335,36	35.497,13

No que respeita ao envio de mercadorias, à consignação, em 2015, e considerando que, decorreu um ano desde essa data, sem que esteja comprovado que esses bens, tenham sido devolvidos ou faturados, consideramos que as mercadorias, em causa, foram vendidas, para efeito do disposto no artigo 3.º n.º 3 alínea d) do CIVA, sendo devido o respetivo IVA, conforme previsto no artigo 7.º n.º 6, também do CIVA, e que se encontram omissos nos termos do artigo 20.º n.º 1 do CIRC.

Os factos acima descritos mostram que a empresa, não registou a totalidade das aquisições, nem das vendas, o que indicia a omissão de rendimentos, mas também de gastos, não sendo igualmente possível, a partir destes dados, apurar a variação dos inventários.

Pelas mesmas razões, consideramos que a contabilidade da empresa não obedece ao disposto no artigo 123.º do CIRC e no artigo 44.º do CIVA e como tal não espelha de forma fidedigna a realidade da mesma.

Ainda no que respeita às mercadorias, a sócia gerente da [A...] informou-nos sobre a ocorrência de um furto de calçado, detido no armazém da empresa, em 02-03-2016, no valor de € 36.936,56, que foi comunicado às autoridades, conforme se pode confirmar através da participação que se junta como **anexo V**.

II - 1.5.6. IVA liquidado

No que respeita ao IVA liquidado, verificamos que além dos valores declarados nas D.P's, pelo s.p, existe IVA a liquidar, nos termos do artigo 3.º n.º 3 alínea d) do CIVA, relativo à expedição à consignação, acima referida, na importância de € 35.497,13, sendo devido o respetivo imposto, do período 201602, conforme previsto no artigo 7.º n.º 6, e do artigo 18.º n.º 1 C) do CIVA.

² Transmissões justificadas por DAU's (referir que a divergência se deve à indicação na Alfândega de valores estatísticos).

III. Descrição dos Factos e Fundamentos das Correções Meramente Aritméticas à Matéria Tributável

III. 1. IVA 2016

Ao IVA, respeitante às vendas declaradas pelo s.p., em 2016, acresce o IVA do documento enviado à consignação, em 2015, conforme atrás referido, nos termos do artigo n.º 1.º n.º 1 alínea c), artigo 3.º n.º 3 alínea d), artigo 7.º n.º 6, todos do CIVA e que abaixo se indicam:

- ✓ CSNG N.º 1/3 de 05-02-2015, no valor de € 154.335,36 e € 35.497,13 de IVA.

IV. Motivos e Exposição dos Factos que Implicam o Recurso a Métodos Indiretos

Em resultado da ação inspetiva realizada ao sujeito passivo, verificou-se a existência dos pressupostos legais para a aplicação de métodos indiretos na determinação da matéria tributável de IRC e do IVA, nos termos previstos no artigo 57.º do CIRC e artigo 90.º do CIVA, consubstanciados na impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, condição prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

Em consonância com o disposto no artigo 75.º, n.º 1 da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei. Porém, de acordo com o número 2, alínea a) do mesmo artigo, esta presunção cessa quando as declarações, a contabilidade ou a escrita revelem omissões, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

No caso em apreço, os factos apontados nos pontos anteriores, que de seguida enumeramos, demonstram as omissões e inexatidões na contabilidade do sujeito passivo, justificando o levantamento da presunção prevista no artigo 75.º, n.º 1 da LGT, e fundamentando a decisão da tributação por métodos indiretos, tal como previsto no artigo 77.º, n.º 4 da LGT:

1. Inventários impossíveis de analisar face às compras e às vendas, em cada um dos exercícios, em virtude de a mercadoria neles relacionada ter referências distintas das faturas de venda;
2. Não terem sido apresentados os documentos de suporte da contabilidade do exercício de 2016;
3. Omissão de vendas, nomeadamente mercadorias enviadas à consignação e para as quais o s.p. não apresentou documentos comprovativos de transporte e/ou de exportação;
4. Omissão de compras (comunicação dos fornecedores no VIES de valor superior ao declarado /contabilizado)

No caso em apreço, reconhece-se que a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, tal como referido na alínea b) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, resulta da insuficiência dos elementos da contabilidade e irregularidades na sua execução, preenchendo-se desta forma os pressupostos para a avaliação indireta previstos no artigo 88.º, al. a) da LGT.

Nos termos do número 2 do artigo 83.º da LGT "a avaliação indireta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha"

Por seu turno, o número 1 do artigo 85º do mesmo diploma refere que "A avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta" e o nº 2 "À avaliação indireta aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação direta".

De acordo com o número 3 do artigo 84º da LGT "A fundamentação da avaliação contém obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos fatores que influenciaram a determinação do seu resultado".

Analisando o quadro legal em vigor, verifica-se que a lei não exige a aplicação de determinado critério de cálculo, nem qualifica os diferentes critérios possíveis por preferência de aplicação, limitando-se a listar, conforme o artigo 90º da LGT, alguns dos que poderão ser tidos em conta, na determinação da matéria tributável, em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata, por forma a uma maior aproximação à realidade.

Assim, tendo em conta as alíneas a) e d) do número 1 do artigo 90º da LGT, vai ser presumido o volume de negócios, tendo por base os rácios disponíveis no sistema informático da AT, referente aos exercícios de 2016, e de 2017, obtidos a partir do valor médio da unidade orgânica do distrito de Lisboa, declarados pelos sujeitos passivos que se encontram enquadrados no mesmo setor de atividade do sujeito passivo – CAE 47721 – Comércio a Retalho de Calçado em Estabelecimento Especializado.

O rácio a utilizar para a determinação do Volume de Negócios presumido nos exercícios em análise é o rácio R16 – MBI – disponível na Base de Dados da Autoridade Tributária e Aduaneira, à data da elaboração do presente relatório, por ser mais coerente e calculado a partir do valor médio da unidade orgânica do distrito de Lisboa, porque reflete os comportamentos específicos da zona, declarados pelos sujeitos passivos que se encontram enquadrados no mesmo setor de atividade do sujeito passivo em análise.

V. Critérios e Cálculos dos Valores Corrigidos com Recurso a Métodos Indiretos

V. 1. Em sede de IRC

Conforme referido no capítulo anterior, mediante os rácios de IRC da Unidade Orgânica, indicadores estatísticos por sector de atividade, para os anos de 2016 e 2017, que se coadunam com a atividade desenvolvida pela empresa, temos o R16 – MBI que permite avaliar com segurança os valores declarados pelo SP, no que se refere ao Volume de Negócios, apresentando estes valores acima dos que nos são dados pela aplicação do rácio da Unidade Orgânica, senão vejamos:

V - 1.1. Exercício de 2016

$$R16 - MBI = [(Volume de Negócios - CMVMC) / Vol. Neg.] \times 100$$

RUBRICA	2016
Vol. Neg.(declarado)	211.692,42
CMVMC (declarado)	113.047,31
Rácio MBI (apurado)	46,59
R16 - Rácio MBI (UO)	39,61

Para efeitos de cálculo do volume de negócios, da sociedade em 2016, temos de acrescentar o valor das vendas à consignação de 2015, no montante de € 154.335,36 conforme previsto no artigo 3.º n.º 3 alínea d) e artigo 7.º n.º 6 do CIVA e do artigo 18.º n.º 1 e n.º 3 do CIRC, sendo o total agora obtido de € 366.027,78.

Deste modo, a partir do volume de negócios aplicando o rácio da unidade orgânica vamos determinar o CMVMC, como a seguir se indica:

$$MBI = [(Vol de Negócios - CMVMC) / Vol. De Negócios] \times 100, \text{ pelo que}$$

$$CMVMC = VN (1 - R16)$$

$$CMVMC = 366.027,78 \times (1 - 0,3961)$$

$$CMVMC = 366.027,78 \times 0,6039$$

$$CMVMC = 221.044,17$$

RUBRICA	2016
Vol. Neg.(corrigido)	366.027,78
CMVMC (corrigido)	221.044,17
Rácio MBI (apurado)	39,61
R16 - Rácio MBI (UO)	39,61

Assim sendo propõe-se o acréscimo de € 46.338,50 ao resultado fiscal de 2016, conforme o seguinte quadro:

Modelo 22 Apuramento do Lucro Tributável	Ano de Exercício		
	2016		
Resultado Líquido do Período	10.423,89	0,00	10.423,89
SOMA	10.423,89	0,00	10.423,89
A Acrescer			
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	1.647,43		1.647,43
"IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]"	-2.785,96		2.785,96
Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º -A, n.º 1, al. e)]	1.227,81		1.227,81
Vendas à consignação em 2015	0,00	154.335,36	154.335,36
SOMA	16.085,09	154.335,36	170.420,45
A Deduzir			
Omissão de compras	0,00	107.996,86	107.996,86
SOMA	0,00	107.996,86	107.996,86
Prejuízo para Efeitos Fiscais	0,00		0,00
Lucro Tributável	16.085,09	46.338,50	62.423,59

V - 1.2. Exercício de 2017

RUBRICA	2017
Vol. Neg.	252.138,07
CMVMC	178.131,10 ³
Rácio MBI (apurado)	0,2935
R16 - Rácio MBI (UO)	0,3902

No que respeita ao ano de 2017, verificámos que o rácio das vendas do s.p., é inferior ao do setor, o que indicia a omissão de vendas, havendo também a omissão de compras, iguais ou superiores a € 24.894,29, assim e em função do CMVMC, apurado, calculámos o volume de negócios presumido para este ano, da forma como abaixo se indica:

$$\text{MBI} = \frac{[(\text{Vol de Negócios} - \text{CMVMC}) / \text{Vol. De Negócios}] \times 100}{100}$$

$$\text{VN} = (\text{CMVMC} / (100 - \text{R16})) \times 100$$

$$\text{VN} = (203.025,39 / (100 - 39,02)) \times 100$$

$$\text{VN} = 332.937,67$$

RUBRICA	2017
Vol. Neg.(corrigido)	332.937,67
CMVMC (corrigido)	203.025,39
Rácio MBI (apurado)	0,3902
R16 - Rácio MBI (UO)	0,3902

Assim sendo propõe-se o acréscimo de € 55.907,31 ao resultado para efeitos fiscais de 2017, conforme o seguinte quadro:

Modelo 22 Apuramento do Lucro Tributável	Ano de Exercício - 2017		
	Declarado	Correção	Corrigido
Resultado Líquido do Período	-57.896,61	0,00	-57.896,61
SOMA	-57.896,61	0,00	-57.896,61
A Acrescer			
Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	14.888,43	0,00	14.888,43
"IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]"	1.062,49	0,00	1.062,49
Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º -A, n.º 1, al. e)]	169,90	0,00	169,90
752	976,21	0,00	976,21
Presunção de vendas		80.801,60	80.801,60
SOMA	-40.799,58	80.801,60	37.002,02
A Deduzir			
Presunção de compras	0,00	24.894,29	24.894,29
SOMA	0,00	24.894,29	24.894,29
Prejuízo para Efeitos Fiscais	-40.799,58	55.907,31	15.107,73

³ € 203.025,39 = € 178.131,10 + € 24.894,29

V. 2. Em sede de IVA

V - 2.1. Exercício de 2016

Apesar de não estarem disponíveis os documentos da contabilidade de 2016, foi possível apurar vendas, no e-fatura € 211.692,42, às quais acrescem as vendas à consignação efetuadas em 2015, nos termos do artigo 3.º n.º 3 do CIVA, num total de € 366.027,78.

Assim, e de acordo com o acima exposto, o IVA em causa foi determinado, com base em correções técnicas que se expõem no ponto III.4, do presente relatório.

V - 2.2. Exercício de 2017

No que respeita ao ano de 2017 a correção de IVA proposta é de € 18.584,36, repartidos por períodos de imposto em função da Base Tributável de Iva declarada pelo sujeito passivo, aplicando as taxas de IVA em vigor no ano em análise, de acordo com o artigo 18º do CIVA. Assim temos,

Exercício 2017						
Período	Valor Base das D.P.	IVA do Valor Base	Valor Base Corrigido	Valor base Corrigido 2017	IVA Corrigido 2017	Iva em falta
201701	16.147,85	3.714,01	6.435,51	22.583,36	5.194,17	1.480,16
201702	13.693,56	3.149,52	5.457,39	19.150,95	4.404,72	1.255,20
201703	16.473,03	3.788,80	6.565,11	23.038,14	5.208,77	1.509,97
201704	28.076,48	6.457,59	11.189,51	39.265,99	9.031,18	2.573,59
201705	25.088,29	5.772,61	10.002,59	35.100,88	8.073,20	2.300,59
201706	19.632,49	4.515,47	7.824,27	27.456,76	6.315,06	1.799,59
201707	14.306,40	3.290,47	5.701,63	20.006,03	4.601,85	1.311,36
201708	14.368,68	3.305,03	5.726,85	20.096,53	4.622,20	1.317,17
201709	10.395,13	2.390,88	4.142,84	14.537,97	3.343,73	862,85
201710	16.145,19	3.713,39	6.434,45	22.579,64	5.193,32	1.479,93
201711	12.806,32	2.945,45	5.103,79	17.910,11	4.119,33	1.173,88
201712	15.601,17	3.588,27	6.217,64	21.818,81	5.018,33	1.430,06
Total	202.745,59	46.631,49	80.801,60	283.547,19	65.215,85	18.584,36

- 8- A Requerente apresentou de pedido de revisão da matéria tributável, nos termos do artigo 91.º da LGT, contestando, nessa sede, os pressupostos para a aplicação de métodos indirectos.
- 9- A Requerente foi notificada de que no dia 09-03-2020, teria lugar a reunião de peritos a que se refere o artigo 91.º e 92.º da LGT.
- 10- No dia 09-03-2020, a Requerente compareceu na reunião de peritos, na pessoa do perito nomeado e do seu mandatário.
- 11- Não foi permitida a participação do mandatário da Requerente na reunião de peritos.
- 12- O mandatário da Requerente lavrou protesto manuscrito na Direcção de Finanças de Lisboa, requerendo a indicação dos fundamentos legais para a recusa da sua presença na reunião de peritos.
- 13- Até à data da apresentação do pedido arbitral, a Requerente não obteve resposta ao protesto lavrado.

14- No âmbito do procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos, os peritos designados não chegaram a acordo.

15- Na sequência disso, foram emitidas as liquidações adicionais de IVA n.ºs 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., e as liquidações de juros compensatórios n.ºs 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., 2020..., relativas aos períodos de 2016 e 2017, no valor global de €61.014,18.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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

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

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

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

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

a. Da matéria de excepção: da incompetência material

Na sua resposta a Requerida começa por notar que *“a Requerente vem apontar vícios não apenas aos actos de liquidação adicional que resultaram da aplicação de métodos indirectos, como ainda aponta alegados vícios relativos ao mecanismo de revisão da matéria colectável”*.

Face a tal circunstância, conclui a Requerida que *“a AT não se encontra vinculada à jurisdição arbitral relativamente a actos de determinação da matéria colectável por métodos indirectos e, bem assim, à decisão do procedimento de revisão, bem como a discussão da legalidade de actos de liquidação adicional que provenham da aplicação de métodos indirectos”*, motivo pelo qual *“deve a presente acção ser julgada improcedente atenta a excepção de incompetência material do tribunal arbitral ou perante a excepção dilatória inominada por falta de vinculação da AT”*.

Em causa está o teor dos artigos 2.º, n.º 1 do RJAT, e 2.º, alínea b) da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março, cuja redacção é a seguinte:

- art.º 2.º, n.º 1 do RJAT: *“A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.”;

- art.º 2.º, alínea b) da Portaria n.º 112-A/2011: *“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes*

esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes: (...)

b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;”

Ressalvado o respeito devido a outras opiniões, crê-se não assistir, na matéria, razão à Requerida.

Com efeito, o objecto da presente acção arbitral são os actos de liquidação adicional de IVA, cuja competência para apreciação da respectiva legalidade é deferida a este Tribunal Arbitral pelo n.º 1, alínea a) do art.º 2.º do RJAT, e não é excluída pelo art.º 2.º da Portaria, *maxime*, pela sua alínea b).

Uma coisa é o acto de determinação da matéria tributável, cuja apreciação da legalidade foi excluída pela al. b) do art.º 2 da Portaria, e outra é o acto de liquidação.

Sendo certo que, por força do princípio da impugnação unitária, o acto de determinação da matéria tributável deverá ser impugnado aquando da impugnação do acto de liquidação², daí não resultará que um e outro são o mesmo acto.

Como aponta a Requerente, o objecto da presente lide é a apreciação da legalidade da liquidação do imposto, e não a fixação da matéria coletável, o que não afasta que a invalidade de actos interlocutórios do processo de liquidação afecte a legalidade deste último.

Daí que, numa situação paralela, face à norma do art.º 86.º da LGT, tenha já a jurisprudência esclarecido que:

“1. Por força do acordo obtido na comissão de revisão e face ao disposto no n.º 4 do art. 86.º da LGT está a impugnante, ora recorrida, impedida legalmente de impugnar a liquidação com fundamento na ilegalidade do recurso aos métodos indirectos por falta de adequada fundamentação, de facto e de direito, da respectiva decisão.

² *“A matéria tributável é uma realidade única, independentemente da forma como foi determinada e vigorando o regime da impugnação unitária, só em sede de impugnação da liquidação sequente e conseqüente da fixação, é que poderiam ser alegados os vícios próprios do acto de fixação definitiva de todo o imposto em falta sob pena da violação do disposto no n.º 2 do art. 91.º da LGT.”* – Ac.do TCA-Sul de 06- 10-2010, proferido no processo 04164/10.

2. Não questionando a actuação do perito por ela indicado na comissão de revisão nem a elaboração do acordo aí firmado, está a mesma vinculada aos termos do mesmo acordo, não podendo, pois, impugnar a liquidação com o fundamento admitido na decisão recorrida dado que este se contém nos limites e âmbito do acordo firmado.

3. Só poderão, assim, ser invocados fundamentos não contidos no acordo, isto é, que não lhe estejam ligados e ou associados.”³.

Ou, dito de outra forma: “A medida da inimpugnabilidade da liquidação feita com base no acordo, tendo a sua razão de ser na existência deste acordo, terá de ter (de) ser restringida ao que foi objecto deste, que é a medida da matéria tributável. Por isso, a existência de acordo não poderá afastar o direito do contribuinte impugnar a liquidação feita com base no acordo por qualquer razão que não lhe esteja ligada, como, por exemplo, vícios de forma (falta de fundamentação, incompetência, violação de direitos procedimentais) ou de violação de lei (como erro na taxa aplicável ou sobre a existência de uma isenção total ou parcial)”⁴.

Daí que, tendo “a liquidação impugnada resultado da aplicação simultânea dos métodos indirectos e de correcções técnicas (avaliação directa), e o impugnante questionado, quer a aplicação desses métodos, quer as correcções técnicas efectuadas, imputando aos actos tributários impugnados vícios de preterição da formalidade legal de audiência prévia consagrada no art.º 60º da LGT e preterição de formalidades, em relação a estes fundamentos, a impugnação da liquidação não está dependente do pedido prévio de revisão da matéria tributável”⁵.

Isto mesmo, de resto, é confirmado pela doutrina que se debruçou sobre o contencioso arbitral tributário⁶.

Ora, embora, como indica a Requerida, a matéria tributável tenha sido fixada por métodos indirectos, não está em causa, na presente acção arbitral, a legalidade daquele acto de fixação, tal como pressuposto pela al. b) do art.º 2.º da Portaria, mas, unicamente, dos actos de

³ Ac. do TCA-Sul de 06-12-2005, proferido no processo 00764/05.

⁴ Ac. do TCA-Norte, de 01-06-2006, proferido no processo 00185/04.

⁵ Ac. do TCA-Sul de 15-07-2009, proferido no processo 03160/09.

⁶ Cfr., p. ex., Carla Castelo Trindade – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – Anotado, Coimbra, 2016, pp. 108 e ss.

liquidação subsequentes, por vícios que lhe são próprios, matéria relativamente à qual não se tem dúvidas estar atribuída a este Tribunal arbitral competência para se pronunciar.

Assim, e face ao exposto, deve improceder a excepção da incompetência material do presente Tribunal arbitral arguida pela Requerida.

b. Fundo da causa: da preterição de formalidade essencial

Invoca a Requerente a violação do disposto nos artigos 5.º, n.º 1 do CPPT, 66.º, n.º 3 do EOA e 20.º, n.º 2 da CRP, uma vez que, em seu entender, ao ter sido vedada a participação do seu mandatário na reunião de peritos, foi preterida uma formalidade essencial que afecta a legalidade das liquidações adicionais de IVA subsequentes.

Por sua vez, sustenta a Requerida que a lei não exige a presença de mandatário, nem do próprio contribuinte na reunião a que se refere os artigos 91.º e 92.º da LGT, pelo que a não participação do mandatário da Requerente naquela reunião não contende com a legalidade das liquidações.

A questão que se coloca é, portanto, a de saber se a falta de participação do mandatário da aqui Requerente na reunião de peritos a que se referem os artigos 91.º e 92.º da LGT, constitui a preterição de uma formalidade essencial que afecta a legalidade das liquidações emitidas na sequência daquela reunião.

Determina o artigo 5.º, n.º 1 do CPPT:

“Os interessados ou seus representantes legais podem conferir mandato, sob a forma prevista na lei, para a prática de actos de natureza procedimental ou processual tributária que não tenham carácter pessoal.”

E dispõe o artigo 66.º, n.º 3 do Estatuto da Ordem dos Advogados:

“3 - O mandato judicial, a representação e assistência por advogado são sempre admissíveis e não podem ser impedidos perante qualquer jurisdição, autoridade ou entidade pública ou privada, nomeadamente para defesa de direitos, patrocínio de relações jurídicas controvertidas, composição de interesses ou em processos de mera averiguação, ainda que administrativa, oficiosa ou de qualquer outra natureza.”

Com efeito, encontra-se legalmente prevista a possibilidade de o contribuinte se fazer representar por mandatário no âmbito do procedimento tributário onde se inclui, naturalmente,

o procedimento de revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos, pelo que a preterição daquela formalidade é susceptível de ter reflexos no acto final da liquidação, tornando-a anulável.

Sucede, porém, que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a acolher o princípio do aproveitamento do acto, que encontra acolhimento no n.º 5 do artigo 163.º do CPA, que dispõe:

“5 - Não se produz o efeito anulatório quando:

- a) O conteúdo do acto anulável não possa ser outro, por o acto ser de conteúdo vinculado ou a apreciação do caso concreto permita identificar apenas uma solução como legalmente possível;*
- b) O fim visado pela exigência procedimental ou formal preterida tenha sido alcançado por outra via;*
- c) Se comprove, sem margem para dúvidas, que, mesmo sem o vício, o acto teria sido praticado com o mesmo conteúdo.”*

Deste modo, a preterição de formalidades do procedimento nem sempre conduzirá à anulação, designadamente não a justificando nos casos em que se apure no processo contencioso que, se ela tivesse sido realizada, o acto teria sido praticado com o mesmo conteúdo.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem formado uma sólida orientação no sentido de que os vícios de forma não impõem, necessariamente, a anulação do acto a que respeitam, e que as formalidades procedimentais essenciais se podem degradar em não essenciais se, apesar delas, foi dada satisfação aos interesses que a lei tinha em vista ao prevê-las⁷.

Entre as situações em que se admite que não se produza o efeito anulatório da preterição de formalidades procedimentais, está a situação em que o exercício desse direito não poderia influenciar de modo algum a decisão.

Assim, o direito de participação do mandatário na reunião só seria verdadeiramente violado se através dessa participação houvesse a possibilidade, ainda que ténue, de vir a exercer

⁷ Cfr. Ac. do STA de 22-01-2014, proferido no processo n.º 441/13.

influência, quer pelos esclarecimentos prestados, quer por trazer para a discussão certos aspectos de facto e de direito, na decisão a proferir, no termo do procedimento de revisão.

Todavia, no caso dos autos, a Requerente não alega sequer em que medida a participação do mandatário na reunião poderia ter conduzido a uma decisão diferente daquela que resultou da reunião de peritos – quais os concretos fundamentos que este utilizaria, assim como as concretas questões que seriam suscitadas por este de modo a que a decisão proferida pudesse ser diferente.

Não basta, assim, ao interessado, invocar a irregularidade, é-lhe também exigível que alegue e demonstre em que medida essa irregularidade condicionou a decisão final que veio a ser proferida no âmbito daquele procedimento, sob pena de, não sendo aquela irregularidade susceptível de influir na decisão final, se degradar numa formalidade não essencial não sendo passível de influenciar as liquidações subsequentes.

Face a tudo quanto se expôs, não tendo a Requerente alegado em que medida a não participação do seu mandatário condicionou a decisão que veio a ser proferida no âmbito do procedimento de revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos, sempre será de concluir pela improcedência da alegada preterição de formalidade essencial.

c. Do vício de violação de lei

A Requerente contesta a utilização de métodos indirectos, defendendo que não estão reunidos os pressupostos para a aplicação dos mesmos.

Apesar de vigorar no sistema fiscal português, o princípio da tributação do rendimento real, o legislador não deixou de, para situações excepcionais, expressamente definidas na lei, admitir o recurso subsidiário à avaliação dos rendimentos sujeitos a tributação por via de indícios, presunções, ou outros elementos de que disponha a AT.

Assim, só nas situações, expressamente previstas na lei, em que não possa apurar-se a matéria tributável com base nas declarações do contribuinte, é que está a Administração Tributária legitimada a lançar mão de métodos indirectos de avaliação do rendimento tributável (artigo 87.º, n.º 1, alínea b) da LGT).

O conceito de impossibilidade de determinação direta e exacta da matéria tributável é densificado pelo legislador no artigo 88.º da Lei Geral Tributária, onde vem referido que a

mesma pode resultar, nomeadamente, da “*inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais*”, mas apenas nos casos em que tais omissões impossibilitem a comprovação e a quantificação directa e exacta da matéria tributável.

Exige-se, por isso, que as omissões, erros, irregularidades ou inexatidões das declarações ou da contabilidade do sujeito passivo sejam, no momento da avaliação operada pela AT, de tal ordem relevantes, que tornem inviável a quantificação directa da matéria coletável⁸.

Assim, cabe à AT demonstrar a verificação dos pressupostos que legitimam o recurso à avaliação da matéria tributável por métodos indirectos, consubstanciando-se esse ónus na demonstração da existência de situações fácticas, designadamente irregularidades contabilísticas, que assumam um tal alcance que tornem impossível a correcção da matéria tributável através de métodos directos de avaliação. Não basta, portanto, elencar as irregularidades detectadas, no decurso do procedimento inspetivo, na contabilidade do sujeito passivo, sendo necessário demonstrar, por um lado, que essas omissões relevam para efeitos de verificação de um facto tributário e, por outro, que as mesmas inviabilizam a avaliação directa.

Perante a verificação dos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos, por intermédio da demonstração, pela AT, de indícios e elementos de prova que apontem, com segurança, nesse sentido, passa a caber ao sujeito passivo a demonstração da inexistência, no seu caso, de fundamento para a aplicação de tais pressupostos, ou de que foi excessiva a quantificação da matéria tributável fixada, pelos serviços tributários, com recurso a métodos indirectos, sendo admitida, para o efeito, a utilização dos meios gerais de prova (artigos 74.º, n.º 3 da LGT e 115.º, n.º 1 do CPPT)⁹.

Vejamos:

A AT, no caso *sub judice*, fundamentou a utilização de métodos indirectos na existência de omissões e inexatidões na contabilidade da Requerente, nomeadamente:

⁸ Cf. Acórdão do TCA-Sul de 17-10-2019, proferido no processo n.º 487/11.6BECTB.

⁹ Cf. Acórdão do TCA-Norte de 14-07-2016, proferido no processo n.º 00548/10.9BECBR

1. Inventários impossíveis de analisar face às compras e às vendas, em cada um dos exercícios, em virtude de a mercadoria neles relacionada ter referências distintas das facturas de venda;
2. Não terem sido apresentados os documentos de suporte da contabilidade do exercício de 2016;
3. Omissão de vendas, nomeadamente mercadorias enviadas à consignação e para as quais a Requerente não apresentou documentos comprovativos de transporte e/ou exportação;
4. Omissão de compras (comunicação dos fornecedores no VIES de valor superior ao declarado/contabilizado).

Concluindo que *“reconhece-se que a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, tal como referido na alínea b) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, resulta da insuficiência dos elementos da contabilidade e irregularidades na sua execução, preenchendo-se desta forma os pressupostos para a avaliação indireta previstos no artigo 88.º, alínea a) da LGT.”*

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente começa por referir que não se encontram reunidos os pressupostos para a aplicação de métodos indirectos, questionando, depois, cada um dos pressupostos em que a AT se fundou para recorrer aos métodos indirectos.

No que respeita à impossibilidade de analisar os inventários face às compras e às vendas, em cada um dos exercícios, em virtude de a mercadoria neles relacionada ter referências distintas das faturas de venda, sustenta a Requerente que embora os inventários tenham referência diversa das faturas de venda, contêm a descrição da factura, acrescida das duas iniciais da marca de sapatos a que se referem, bem como cores e tamanhos. No entanto, a Requerente não juntou aos autos as facturas que permitissem a este Tribunal Arbitral concluir que assim é, nem produziu prova testemunhal susceptível de demonstrar a sua alegação.

Quanto à circunstância de não terem sido apresentados os documentos de suporte da contabilidade do exercício de 2016, sustenta a Requerente que foram entregues à equipa de inspecção as facturas de fornecedores e restantes e que o SAFT menciona todas as facturas da Requerente.

Conforme resulta do anexo 3 ao relatório de inspeção, foi solicitada à Sra. B..., nomeada como representante para as relações com a AT, a apresentação dos seguintes elementos relativos aos anos de 2015, 2016 e 2017: balancetes analíticos dos exercícios antes do apuramento de resultados, balancete analítico após o apuramento de resultados, cópia de inventários, extrato da conta 31/32, extrato da conta 71, extrato das contas 2432 e 2433. Em resposta ao solicitado, encontra-se documentado no referido anexo ao relatório de inspeção, que não foi impugnado pela Requerente, que não foram apresentados os documentos de suporte da contabilidade do ano de 2016.

Face ao disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 88.º, no qual se prevê que a impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável pode resultar da inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade, perante a não exibição dos documentos da contabilidade do ano de 2016, encontra-se legitimado, por esta via, o recurso aos métodos indirectos.

No que concerne à omissão de vendas, nomeadamente mercadorias enviadas à consignação e para as quais a Requerente não apresentou documentos de transporte e/ou exportação, refere a Requerente que as mercadorias enviadas à consignação não estavam suportadas por documentos de transporte e/ou exportação porquanto tais mercadorias não foram exportadas, dado que a guia de consignação foi emitida por engano, tendo posteriormente sido anuladas.

Não obstante, o certo é que para efectuar tal demonstração, a Requerente apenas apresentou um mero documento interno, denominado “Devolução Guia de Remessa”, que menciona como data de carga e descarga o dia 26-11-2018, não produzindo qualquer outra prova, designadamente que explique o que se passou, designadamente porque foram efectuados os registos contabilísticos em questão, porque foi emitida a Guia de Remessa, e porque, afinal, não se veio a realizar a operação.

Acresce que fica ainda por explicar se a mercadoria em questão existia ou não, bem como se, não tendo sido exportada – possibilidade suscitada pela própria AT -, qual o destino que lhe foi dado.

Por fim, quanto à omissão de compras, sustenta a Requerente que os valores em causa foram porventura incorretamente registados no exercício seguinte, juntando para prova desse facto o documento n.º 7.

O referido documento é um extrato de conta do período de 01-01-2018 a 31-12-2018, através do qual não é possível estabelecer uma correspondência entre os valores registados e as facturas a que respeitam, não permitindo a este Tribunal Arbitral, concluir que se tratam de vendas efectuadas no exercício anterior, motivo pelo qual não é susceptível de contrariar a conclusão da AT de que a Requerente contabilizou, nos exercícios de 2016 e 2017, aquisições inferiores às declaradas pelos seus fornecedores no VIES, o que indicia a omissão de compras.

Embora a Requerente conteste cada um dos factores que fundamentaram o recurso, pela AT, aos métodos indirectos, o que é certo é que nada demonstra suficientemente, nenhuma prova produziu no sentido de abalar cabalmente aqueles indícios e de demonstrar para lá de qualquer dúvida razoável que era efectivamente viável a avaliação directa da matéria colectável.

Ora, não tendo a Requerente produzido prova nesse sentido, não foi, por inerência, capaz de demonstrar, valendo-se apenas de uma narração vaga e genérica quanto ao facto de não estarem reunidos os pressupostos para a aplicação de métodos indirectos, sem sequer alegar, convenientemente, que é efectivamente possível a determinação directa da matéria colectável, pelo que não pode ter, aqui, acolhimento a sua pretensão anulatória.

Pelo exposto, há que concluir pela improcedência da alegada falta de pressupostos legais tendentes à determinação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos, improcedendo, portanto, o pedido arbitral.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Julgar improcedente a matéria de excepção;
- b) Absolver a Requerida do pedido;
- c) Manter na ordem jurídica os actos tributários objecto da presente acção arbitral;
- d) Condenar a Requerente nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €61.014,18, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.448,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

23 de Dezembro de 2021

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Adelaide Moura)

O Árbitro Vogal

(Nuno Cunha Rodrigues)