

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 334/2022-T

Tema: IVA – Direito à dedução – Operações simuladas – Ónus da prova – Presunção de veracidade.

SUMÁRIO:

- I. Para efeito de negação da dedução do IVA nos termos do n.º 3 do art. 19.º do Código do IVA, impõe-se à AT, nos termos do art. 74.º da LGT, demonstrar a existência de indícios sérios de que as operações comerciais não são efetivas;
- II. Para além disso, impõe-se ainda à AT que indague e indicie a participação da Requerente no esquema simulatório;
- III. Só após esta demonstração resulta para a Requerente o ónus de demonstração da veracidade das transações que, de outro modo, se presumem verdadeiras.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Presidente), Prof. Doutora Marisa Almeida Araújo e Dra. Cristina Coisinha, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 2 de agosto de 2022, decidem:

I. Relatório

A... UNIPESSOAL, LDA., NIPC..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., (adiante apenas “Requerente”) veio, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante apenas designado por RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 março, requerer a constituição de tribunal arbitral.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (de ora em diante “Requerida” ou “AT”).

A Requerente peticiona ao Tribunal que declare ilegal e anule as liquidações oficiosas de IVA e dos respetivos juros compensatórios em apreço nos autos e, em consequência, condenar a Requerida a restituir à Requerente as quantias pagas, acrescidas de juros.

Para o efeito, a Requete alega sumariamente que,

Foi objeto de inspeção tributária externa, de âmbito parcial entre os dias 01/07/2021 e 27/12/2021 relativas ao exercício de 2019 - OI2020... – IRC e IVA, e exercício de 2020 - OI2020... – IVA.

Na sequência do ato inspetivo foram realizadas correções em sede de IVA uma vez que a AT não aceitou a dedução do IVA constantes das declarações periódicas entregues pela A..., nos períodos vindos de identificar, em virtude de considerar:

- que as faturas emitidas pelas sociedades (i) B..., (ii) C... e (iii) D..., não correspondem a operações comerciais efetivas e
- que as sociedades (i) B..., (ii) C... e (iii) D... constituíam “um elo instrumental numa cadeia de fraude, materializada no encadeamento de sociedades, que mais não faziam do que proceder à emissão de faturas relativas a operações que não realizavam.”

O que conduziu às liquidações de IVA e juros compensatórios no valor total de € 108.344,60.

A Requerente não se conforma com esta decisão alegando que:

Por um lado, se verifica uma nulidade da atividade uma vez que foi omitida a proposta que antecedeu à seleção do sujeito passivo como entidade inspecionada, o que, entre o mais, segundo a Requerente, impossibilita o sujeito passivo do pleno exercício do seu direito de defesa (princípio do contraditório). Por outro lado, deve, igualmente, ser dado a conhecer os fins da ação inspetiva, isto é, se a mesma se destina à comprovação e verificação ou à

informação. In casu, sustenta a Requerente que jamais foram dados a conhecer à A... os fins da ação inspetiva,

Por outro lado, desconhecendo a A... os fins da inspeção, a mesma fica impossibilitada de saber se a presente inspeção lhe havia de ter sido previamente comunicada ou não.

Para além disso, alega a Requerente que o relatório enferma de nulidade e as liquidações oficiosas de imposto são ilegais.

Para esta posição alega desde logo a falta de fundamentação, por omissão de factos concretos capazes de sustentar e justificar as liquidações oficiosas promovidas.

A Requerente sustenta que (i) contratou os serviços em causa nos autos às sociedades B..., C... e D...,

(ii) as sociedades B..., C... e D... prestaram, por si ou por intermédio de terceiros, aos serviços contratados,

(iii) as sociedades B..., C... e D... emitiram as correspondentes faturas à Requerente e entregou as encomendas contratadas,

(iv) as faturas foram lançadas contabilisticamente quer pelas sociedades B..., C... e D..., quer pela Requerente,

(v) a Requerente procedeu ao pagamento das faturas e as sociedades B..., C... e D... emitiram os respetivos recibos.

Acrescenta que tudo quanto é alegado pela AT respeita, apenas e só a uma qualquer prática de atuação das sociedades B..., C... e D... que a Requerente ignora e que, em nada ou momento algum, é relacionado com a relação comercial que foi estabelecida entre a si e aquelas sociedades.

Acrescenta ainda a Requerente a inexistência de prova para os factos alegados sustentando que as declarações da inspeção não fazem fé sem mais, não carrou para o procedimento um só meio de prova que pudesse corroborar os factos por si alegados em RIT.

Acrescenta ainda a Requerente o demérito das conclusões do relatório de inspeção. Fundamenta a sua posição alegando que a AT conclui que o sujeito passivo deduziu

indevidamente o IVA constante das faturas emitidas pelos seus fornecedores B..., C... e D..., nos exercícios de 2019 e 2020, por considerar que as prestações de serviços que as mesmas titulam constituem operações simuladas. Mas, segundo a posição que assume a AT não indicia e muito menos demonstra que os concretos serviços prestados pelas sociedades B..., C... e D... à aqui Requerente são fictícios e não respeitam a efetivas prestações de serviços, e muito menos revela que a A... tivesse conhecimento desses factos ou que tivesse estabelecido qualquer relação comercial ou acordo simulatório.

Sustenta ainda a Requerente que rastreia e seleciona os seus fornecedores antes da contratação de qualquer serviço e enceta um conjunto de pesquisas, tendo em vista garantir que estes, para além de se encontrarem em plena legalidade de exercício, se encontram em consonância princípios seguidos pela A... .

Para além disso, alega que a AT fez constar expressamente do seu relatório que “os registos contabilísticos e respetivos valores recolhidos da contabilidade da A... (...) tem como suporte documental as faturas emitidas pelas sociedades B..., C... e D..., durante os períodos de 2019 e 2020, as quais estão em consonância com os valores comunicados ao sistema e-fatura.”

Quanto às guias de transporte a que a AT se socorre para justificar a inexistência de operações, a Requerente alega que à data dos factos em apreço, o sistema informático, por defeito, indicava como veículo de transporte das mercadorias a carrinha de matrícula ..., propriedade da Requerente; circunstância que causou alguns constrangimentos quer à Requerente, quer aos confeccionadores que intercetados pelas autoridades tinham que explicar esta desconformidade nas Guias de Transporte.

Quanto à alegada desconformidade das Guias de Transporte emitidas pela A... à D..., as quais “indicam a viatura matrícula ..., cujo proprietário é E... (...), o qual não tem qualquer relação com o emitente e o destinatário”. Neste âmbito a Requerente alega que não tem obrigação de saber se as carrinhas nas quais se fazem circular os seus confeccionadores são da sua propriedade ou não.

Quanto à ausência de guias de transporte dos fornecedores e a existência de faturas apenas resulta do facto de as mercadorias serem entregues nas instalações da Requerente logo acompanhadas da respetiva fatura tal como acontece com outros confeccionadores da Requerente.

Outro facto ainda de que a AT se pretende socorrer para sustentar as suas conclusões, segundo a Requerente, reside no facto de, alegadamente, de acordo com a amostragem da AT e tendo por base as guias de transporte e as faturas emitidas, “o tempo de confeção é reduzido, chegando a serem declaradas entregas de peças confeccionadas no mesmo dia em que era emitida a guia de transporte para o confeccionar”, como por exemplo a guia de transporte n.º 92 2019/416.

Na verdade, o facto de as 21.200 unidades, a que se fazem referência na Guia de transporte n.º .../416, apesar de terem sido entregues nas instalações da Requerente, no mesmo dia em que foram remetidas e faturadas pelo confeccionador, não indicia em momento algum que tal operação seja irreal. Segundo a Requerente é, cada vez mais, prática corrente deste tipo de empresas subcontratarem específicos serviços de confeção. Isto porque, para além dos custos com a subcontratação de tais serviços serem manifestamente inferiores aos elevados custos de mão-de-obra que tal serviço exige às empresas, a sua própria produção é mais célere e expedita. Daí que, atendendo à simplicidade das operações é perfeitamente possível de concretizar no dia da receção da mercadoria por parte do confeccionador, a sua expedição para o cliente.

Esclarece a Requerente que foi em pleno período de pandemia que a A... sofreu o maior aumento da sua produção, por força, precisamente do encerramento definitivo e LAY-OFF's das concorrentes de mercado.

Conclui a Requerente que, tendo em conta a presunção de veracidade de que beneficiam, nos termos legais, as faturas aqui em causa, bem como os requisitos, igualmente estabelecidos na lei, de que carece a demonstração de que tal presunção não está correta,

entende a Requerente que, por parte da AT, não se fez prova suficiente para que se considerem falsas as faturas emitidas por simulação das operações pelas mesmas tituladas.

Dessa forma as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios são ilegais.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado a 23 de maio de 2022 tendo sido aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD a 25 de maio de 2022 e seguiu a sua normal tramitação.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes, notificadas dessa designação em 14 de julho de 2022, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 2 de agosto de 2022.

Em 30 de setembro de 2022, a Requerida apresentou Resposta (remetendo para as conclusões do Relatório Final de Inspeção) e o processo administrativo.

A Requerida invoca, sumariamente, que,

As deduções de IVA em apreço nos autos, correspondentes aos anos de 2019 e 2020 têm subjacentes faturas emitidas pelas sociedades B..., C... e D..., não correspondem a operações comerciais efetivas.

Sustenta a Requerida que as referidas sociedades não evidenciavam estrutura empresarial e que visavam exclusivamente a liquidação de IVA da Requerente.

Alega ainda a Requerida que aquelas sociedades prestadoras de serviços eram um elo instrumental numa cadeia de fraude que mais não fariam do que proceder à emissão de faturas relativas a operações que não se realizaram.

Conclui a Requerida que não pode ser aceite a dedução de IVA constantes das declarações periódicas entregadas pela Requerente por entender que as operações são simuladas.

A 1 de outubro de 2022 foi a Requerente notificada para indicar a matéria de facto sobre a qual versaria a prova testemunhal e a 17 de outubro foi fixado o dia 11 de novembro para a reunião a que alude o art. 18.º do RJAT.

A reunião realizou-se na data indicada tendo sido prestado depoimento de parte pela legal representante da Requerente, F..., e foram inquiridas as testemunhas da Requerente G..., H... e I... . Foi também inquirida como testemunha da AT o inspetor tributário J.... Todos devidamente identificados na ata da reunião junta aos autos.

Conforme resultou da reunião, a Requerente veio aos autos – a 14 de novembro de 2022 – juntar cópia da certidão tributária e contributiva regularizada da sociedade C..., UNIPESSOAL, Lda.

A Requerida exerceu o contraditório por requerimento junto aos autos a 25 de novembro alegando, entre o mais, que estas certidões foram solicitadas com outros propósitos – para a dissolução e encerramento da atividade da C...– e que, à data dos factos que aqui se discutem (e mesmo, depois, aquando da elaboração da petição inicial), a Requerente não tinha na sua posse as certidões da segurança social e da situação tributária.

As partes vieram apresentar as suas alegações a 29 de novembro (a Requerente) e a 20 de dezembro (a Requerida) mantendo, no essencial, as suas posições

A 25 de janeiro de 2023 foi determinada a prorrogação do prazo previsto no n.º 1 do art. 21.º do RJAT, nos termos do seu n.º 2.

II. Saneamento

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

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

Não há nulidades processuais para conhecer.

II.I. Matéria de facto

A. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

1. A Requerente tem como objeto “Comércio, importação, exportação e representações têxteis” tendo-se registado em 2008-03-01, para o exercício da atividade principal de Comércio por grosso de têxteis.
2. Sendo que, nos anos de 2019 e 2020 subcontratou a produção de peças de vestuário a outras sociedades comerciais com quem trabalhava nomeadamente:

| NIF | Denominação | Ordem de Serviço |
|------------|--------------------|-------------------------|
| B... | – UNIPessoal LDA. | OI2021 |
| C... | – UNIPessoal LDA. | OI2020 |
| D... | UNIPessoal LDA. | OI2021 |

3. Estas sociedades prestaram serviços à Requerente, quer por si, quer através de outros terceiros que eram subcontratados;
4. No período de 2019 e 2020, que correspondeu a período de pandemia relativo à COVID-19, a Requerente teve um acréscimo de produção, mormente por muitas das

empresas com a mesma área de negócio não laboraram naquele período, tendo muitas entrado em processos de lay-off;

5. O trabalho de confeção relativo a esta subcontratação era simples e rápido de executar sendo, que, tendo em conta a prática comercial da zona, é muitas vezes desenvolvido por terceiros, muitas vezes em estruturas informais, a quem as peças eram entregues para serviços específicos e que as devolviam a estas sociedades;
6. Tendo em conta a simplicidade do trabalho subcontratado era possível a entrega da malha num dia e a devolução das peças confeccionadas no mesmo dia;
7. Tendo em conta a prática comercial da zona, a escolha de prestadores de serviços é feita através de processos informais, nomeadamente não havendo um plano de contratação a escolha faz-se tendo em conta a experiência de trabalho entre as empresas e a reputação;
8. Tendo em conta a prática comercial da zona as folhas de corte eram entregues às empresas de confeção subcontratadas para executar o serviço e as peças eram devolvidas posteriormente sendo controladas por amostragem;
9. Sendo as mercadorias entregues vinham já acompanhadas da respetiva fatura;
10. Todas as faturas em apreço nos autos foram pagas pela Requerente;
11. Foi entregue à Requerente declaração de situação contributiva regularizada, quer às Finanças quer à Segurança social, pela sociedade C...;
12. A Requerente foi sujeita a inspeção tributária externa, de âmbito parcial, relativa ao exercício de 2019 – OI2020... – IRC e IVA e exercício de 2020 – OI2020... IVA;
13. O procedimento surgiu:

O procedimento inspetivo surge de Proposta de Inspeção, emitida pelos Serviços de Inspeção Tributária da DF de Braga, na sequência da ação inspetiva realizada à sociedade

c... – UNIPESSOAL LDA., NIF , credenciada pela ordem de serviço n.º OI2020. , na qual se constatou que este não evidenciava a existência de qualquer estrutura empresarial, apesar de em seu nome serem emitidas faturas com elevados valores de IVA liquidado, referentes a operações de contratação de serviços de confeção a feitiço, designadamente para a

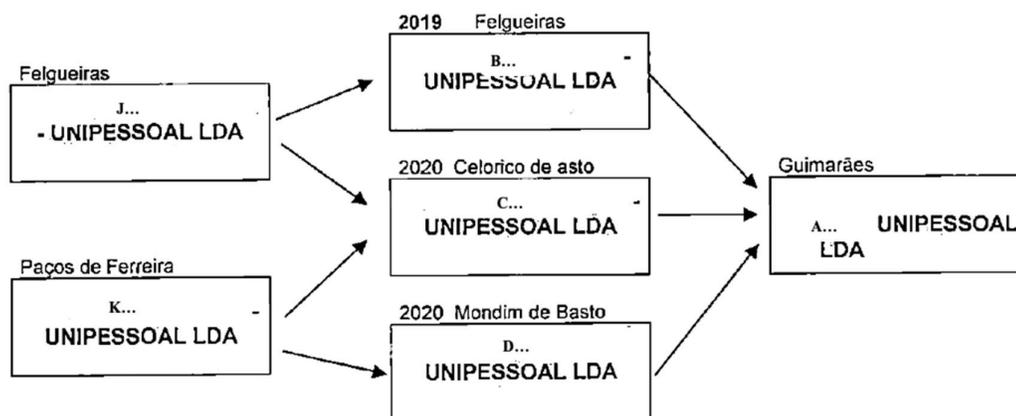
A... . Na mencionada ação inspetiva verificou-se que o fornecedor c...
 – UNIPESSOAL LDA., sucedeu à sociedade B... – UNIPESSOAL LDA., NIF , na emissão de faturas para a A...

Posteriormente, verificamos que a sociedade D... UNIPESSOAL LDA., NIF , sucedeu à sociedade B... na emissão de faturas para a

A... , assim:

- B... (2019) ⇒ A...
- C... (2020) ⇒ A...
- D... (2020) ⇒ A...

14. Estas sociedades integram o seguinte esquema de sociedades:



15. Sendo que em relação à J... a AT conclui que:

A sociedade J... foi constituída em 2019-06-23, com um capital de 200,00 Euros, detido pela sócia L... – NIF . Como gerente da sociedade J... foi designado - M... 4 - NIF .

Em 2020-06-30, a sociedade J... cessou a sua atividade, tendo sido nomeada como representante de cessação - L... – NIF . A sociedade J... deu início de atividade em 2019-07-17, tendo definido como sede a RUA . – FELGUEIRAS, FELGUEIRAS. A referida morada da sede, corresponde a um apartamento habitacional, sem natureza comercial ou industrial, definido à data, como residência da sócia J... L... – NIF e do gerente - M... - NIF

Após a dissolução da sociedade J... a morada desta passou para a RUA . FELGUEIRAS (morada associada à representante de cessação). Contudo, no decurso do procedimento inspetivo à sociedade J... (determinado pelas Ordens de Serviço n.º OI2021(/), não foi possível contactar com referida sócia/representante de cessação, na morada do seu domicílio fiscal. De acordo com a informação obtida no local (RUA . FELGUEIRAS), a referida

morada corresponde a habitação arrendada no ano de 2020 pela mãe da referida sócia, que entretanto esta abandonou.

Relativamente aos anos de 2019 e 2020, nas declarações mensais remunerações (DMR) entregues pela sociedade **J...**, só foi declarado como trabalhador único, o gerente **M...** - NIF:

Em sede de IVA, durante os anos de 2019 e 2020, a sociedade **J...** procedeu à emissão de faturas com elevados montantes de IVA liquidado, o declarou valores de IVA dedutível residuais.

Decorrente da referida situação declarativa em sede de IVA, a sociedade **J...** apurou relevantes montantes de imposto a entregar ao Estado, montantes esses, que não foram efetivamente entregues. Em consequência, da falta de entrega dos mencionados montantes de IVA liquidado, contra a sociedade **J...** foram instaurados processos de execução fiscal (sendo considerado devedor estratégico).

De acordo com o sistema e-fatura, relativamente anos de 2019 e 2020, a sociedade **J...** não foi declarada como adquirente de bens ou serviços, disponibilizados por terceiros, que justifiquem inputs adequados às operações ativas por si declaradas. Face à ausência de informação relativa a eventuais fornecimentos, indispensáveis à atividade declarada, concluiu-se que efetivamente a sociedade **J...** não poderia deduzir IVA.

A falta de estrutura empresarial associada à sociedade **J...**, é ainda reforçada pelo facto, de com base da análise no sistema e-fatura, não serem conhecidas aquisições de equipamentos inerentes à prestação de serviços de confeção ou à contratação de serviços públicos de água e ou de electricidade.

Também em termos patrimoniais, é de salientar, que a sociedade **J...** não foi titular de qualquer imóvel, de qualquer contrato de arrendamento ou de qualquer viatura automóvel. Como anteriormente se referiu, a morada da sede da sociedade **J...**

corresponde a um apartamento habitacional, sem características físicas para o exercício de atividades industriais, comerciais e de logística, e não é conhecido qualquer outra instalação afeta à sociedade **J...**

É ainda de referir, que relativamente à sociedade **J...** não foram emitidos quaisquer documentos de transporte, quer na qualidade de remetente, quer na qualidade de destinatário, facto que reforça os indícios de falta de efetividade das operações declaradas (apesar de ser declarado o processamento de milhares de peças de vestuário e calçado).

Face aos referidos indícios de falta de estrutura empresarial associada à sociedade **J...**, designadamente, a ausência de qualquer estrutura patrimonial, bem como na ausência de uma estrutura de pessoal afeta à atividade declarada, concluiu-se, que esta sociedade não passou um elo instrumental numa cadeia de fraude, materializada no encadeamento de

sociedades que mais não faziam do que proceder à emissão de faturas relativas a operações não realizadas.

Assim, e tendo por base a análise efetuada ao abrigo das Ordens de Serviço n.º OI2021 , concluiu-se, que as faturas emitidas pela sociedade J... para as sociedades B... e C... são simuladas, não correspondendo a qualquer fornecimento efetivo.

16. Em relação à K..., a AT conclui que:

A sociedade K... - UNIPessoal LDA foi constituída em 2020-04-22, com um capital de 200,00 Euros, tendo também como sócio e gerente designado - M...⁶, - NIF . Como morada da sede da sociedade K... foi definida a RUA

Contudo, no âmbito do procedimento inspetivo em curso à sociedade K... (Ordem de Serviço n.º OI2021), verificou-se que na referida Rua não se encontra qualquer instalação afeta à sociedade K... , não tendo também sido possível contactar com o seu sócio-gerente.

Na sequência do seu início de atividade, a sociedade K... procedeu à entrega das declarações periódicas de IVA, dos períodos de 2020-06T e 2020-09T. Na declaração do período de 2020-06T não foi declarado qualquer valor.

De acordo com a informação constante no sistema E-fatura e a informação declarada na referida declaração periódica de IVA de 2020-09T, a sociedade K... liquidou 115.654,00 Euros de IVA, em faturas emitidas em exclusivo para o cliente C... imposto esse que não foi entregue nos cofres do Estado.

Relativamente ao ano de 2020, a sociedade K... não procedeu à entrega de qualquer declaração mensal de remunerações, facto que indicia a inexistência de qualquer estrutura de pessoal associada.

A falta de estrutura empresarial associada à sociedade K... é ainda reforçada pelo facto, de com base na análise do sistema E-fatura, não serem conhecidas aquisições de equipamentos inerentes à prestação de serviços de confeção ou à contratação de serviços públicos de água e ou de eletricidade.

Também em termos patrimoniais, é de salientar, que a sociedade K... não é titular de qualquer imóvel, de qualquer contrato de arrendamento ou de qualquer viatura automóvel.

É ainda de referir, que relativamente à sociedade K... não foram emitidos

quaisquer documentos de transporte, quer da qualidade de remetente, quer na qualidade de destinatário, facto que reforça os indícios de falta de efetividade das operações declaradas (apesar de ser declarado o processamento de milhares de peças de vestuário e calçado).

Tendo em conta os referidos indícios de falta de estrutura empresarial associado à sociedade K..., designadamente, a ausência de qualquer estrutura patrimonial, bem como a ausência de uma estrutura de pessoal afeto à atividade declarada, concluiu-se, que esta sociedade não passou um elo instrumental numa cadeia de fraude, materializada no encadeamento de sociedades que mais não faziam do que proceder à emissão de faturas relativas a operações não realizadas.

Assim, e tendo por base a análise efetuada, concluiu-se, que as faturas emitidas pela sociedade K... para as sociedades C... e D... são simuladas, não correspondendo a qualquer fornecimento efetivo.

17. Relativamente à B..., a AT conclui:

O procedimento inspetivo surge de Proposta de Inspeção, emitida pelos Serviços de Inspeção Tributária da DF de Braga, na sequência da ação inspetiva realizada à sociedade

C... – UNIPessoal LDA., NIF ..., credenciada pela ordem de serviço n.º OI/2020 ..., na qual se verificou que o sujeito passivo B..., no período em que esteve em atividade (2019), apurou crédito de IVA ou valores baixos de IVA a pagar. Porém, da análise ao sistema E-fatura (sistema de emissão e comunicação das faturas emitidas pelos sujeitos passivos, mensalmente, à AT, com a entrega do ficheiro SAFT da faturação, nos termos de Decreto-Lei n.º 198/2012), verificou-se que a B... declarou IVA dedutível que não corresponde a faturas comunicadas por terceiros.

Mais, os valores comunicados por terceiros para a B... foram efetuados, essencialmente, por sociedades⁷ que liquidaram montantes elevados de IVA e que não foram entregues nos cofres do Estado.

Por sua vez, a B... liquidou valores elevados de IVA para vários clientes, designadamente para a A... UNIPessoal LDA, NIF

A sociedade B... – UNIPessoal LDA., NIF ..., de responsabilidade limitada, por quotas, com capital social de 200,00 Euros, constituída em 2019/01/03, com sede na Rua FELGUEIRAS, tinha como objeto o "Comércio por grosso de têxteis, calçados e artigos de couro. Confecção de outros vestuários. Confecção de

vestuário exterior em série de vestuário para adultos, bebés e crianças. Comércio a retalho ou por grosso de vestuário e acessórios; comércio a retalho de vestuário para adultos, bebés e crianças. Comércio a retalho em feiras ou de modo itinerante, em instalações móveis ou amovíveis. Comércio, importação e exportação de veículos automóveis, motociclos, ciclomotores novos e usados e sinistrados, reparação de veículos e máquinas, compra e venda de acessórios e peças para veículos. Prestação de serviços de gestão, planeamento e logística de mercadorias. Comércio por via da internet. Transporte de mercadorias em veículos até 2.500 Kg*.

Teve como único sócio e gerente **O...**, NIF

Em 2019/12/20, feita a inscrição da Dissolução e Encerramento da Liquidação e cancelamento da matrícula, foi nomeado como depositário **O...**, NIF

A morada, do representante da cessação, corresponde à Rua
Felgueiras.

O sujeito passivo **B...** definiu a sua sede inicial na Rua

Felgueiras, morada que corresponde a uma garagem que se encontrava encerrada, situada por baixo da morada de **O...**, adiante designado abreviadamente por **O...**. De acordo com a informação recolhida no local, no n.º 247, o nome da empresa é desconhecido e há muitos anos atrás existiu uma empresa de peles e não de confeção de vestuário e calçado.

Mais, de acordo com a informação recolhida durante a ação inspetiva, desconhece-se a existência de qualquer instalação física onde a sociedade **B...** possa ter concretizado as operações que foram declaradas em seu nome, designadamente, as relacionadas com a confeção de vestuário e de calçado e a de logística de mercadorias.

Realça-se, ainda, que a sociedade **B...** não foi proprietária de qualquer imóvel, e também, em seu nome, na qualidade de locatário, não foi comunicado qualquer contrato de arrendamento.

Relativamente ao representante legal da **B...**, o único sócio, gerente e representante da cessação, **O...**, NIF, identificamos que não é titular de qualquer imóvel, apenas proprietário de uma viatura (Motociclo), Marca Ducati, matrícula: , desde 2003-09-08.

Mais, verificamos que o SP foi titular das seguintes viaturas:

| Matrícula | Tipo de Veículo | Data de Início de Propriedade | Data de Fim de Propriedade | Origem |
|-----------|-----------------|-------------------------------|----------------------------|--------|
| | Terrestre | 13-01-2020 | 17-01-2020 | IRN |
| | Terrestre | 10-12-2019 | 09-01-2020 | IRN |
| | Terrestre | 09-01-2020 | 17-01-2020 | IRN |
| | Terrestre | 16-01-2019 | 23-12-2019 | IRN |
| | Terrestre | 13-01-2020 | 17-01-2020 | IRN |
| | Terrestre | 16-12-2019 | 16-12-2019 | IRN |

Atente-se para o facto do sujeito ter como atividade (secundária), o COMÉRCIO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS LIGEIROS (CAE 45211).

É ainda de referir, que de acordo com a informação do sistema e-fatura, anteriormente descrito, não é conhecida a aquisição ou locação de qualquer equipamento adequado às operações de confeção a feitura de vestuário declaradas pelo sujeito passivo **B...** . A referida ausência de património e ou de equipamentos, reforça a convicção da ausência de estrutura empresarial associada ao sujeito passivo.

Relativamente ao ano de 2019, nas declarações mensais de remunerações (DMR) entregues pela sociedade **B...** foi declarado como trabalhador o gerente **G...** , NIF de janeiro a dezembro e **N...** , NIF apenas em dezembro (mês da cessação de atividade).

Face à informação contida nas referidas DMR, concluiu-se que a **B...** não declarou um quadro de pessoal adequado às operações ativas inscritas nas faturas emitidas para clientes, adiante expostas, nomeadamente, as associadas às operações de confeção a feitura de vestuário.

Verifica-se também o facto de não terem sido declarados gastos com rendas, eletricidade e, sobretudo, com transportes de mercadorias.

Que existem fortes indícios de que as vendas e serviços prestados declarados pela sociedade **B...** não titulem operações efetivas uma vez que a quase totalidade das aquisições de bens e serviços foram efetuadas à sociedade, anteriormente caracterizada, a **J...** - UNIPESSOAL LDA, NIF , da qual não se conhece a existência de uma estrutura empresarial (material e humana).

Considerou-se que a sociedade **B...** não passou de um elo instrumental numa cadeia de fraude, materializada no encadeamento de sociedades que mais não faziam do que proceder à emissão de faturas relativas a operações não realizadas, designadamente as faturadas para o sujeito passivo **A...**

18. Em relação à C...:

Do procedimento inspetivo efetuado a este fornecedor da A..., doravante designado por c..., ao abrigo da ordem de serviço n.º OI202C, emitida para o ano de 2020, pela DF de Braga, foi obtida a seguinte informação:

De acordo com o Portal da Justiça (<https://publicacoes.mj.pt/Pesquisa.aspx>), a sociedade c... era uma sociedade por quotas, constituída em 2020-01-03, com um capital social de 200,00 Euros, de que foi sócio fundador - P...

– NIF (com residência na RUA 1

),

A sociedade C... foi constituída com o objeto social de: "Comércio por grosso e a retalho de têxteis, calçados e artigos de couro. Confeção de vestuário para adultos, bebés e crianças. Comércio a retalho ou por grosso de vestuário e acessórios. Comércio a retalho de vestuário para adultos, bebés e crianças. Comércio a retalho em feiras ou de modo itinerante, em instalações móveis ou amovíveis, nomeadamente de vestuário e calçado. Comércio por via da internet, nomeadamente de vestuário e calçado. Comércio, importação e exportação de veículos automóveis, motocicletas, ciclomotores novos e usados e sinistrados. Compra e venda de acessórios e peças para veículos automóveis. Prestação de serviços de gestão, planeamento e logística de mercadorias. Transporte de mercadorias em veículos até 2.500 Kg".

Em 2020-11-02, de acordo com a inscrição na conservatória do registo comercial (Insc. 2 - AP.

), a quota da sociedade C... foi transmitida para L...

- NIF

Em 2020-12-14, através da inscrição - Insc. 3 - AP. 15/2020 4, foi efetuado o registo da dissolução e encerramento da liquidação na sociedade C..., tendo sido nomeada representante da cessação, a referida L...

Na constituição da sociedade C... foi designado como gerente o sócio Q... - NIF Contudo, nas diligências efetuadas no decurso da ação inspetiva não foi possível contactar pessoalmente com o referido gerente.

Na sequência da impossibilidade de contacto pessoal com o referido gerente, foi efetuado um contacto telefónico para o número de telemóvel / (número associada na base de dados da AT a I Q...), através do qual fomos informados pela sua companheira R... - NIF) que!

Q... não possui condições de saúde para exercer qualquer atividade de gerência e que não exercia qualquer atividade económica.

É ainda de referir, que de acordo com a base de dados da AT, relativamente ao designado gerente - Q... não é conhecida qualquer experiência profissional anterior, ligada à gestão no setor têxtil ou no setor do calçado, facto que reforça a convicção que o referido gerente não exerceu de facto a função.

Como anteriormente se referiu, em 2020-11-02, a quota da sociedade C... foi transmitida para L... - NIF. Também de acordo com a informação da Conservatória do Registo Comercial, a gerência da sociedade passou a ser exercida pela agora sócia - L...

O sujeito passivo **C...** - UNIPESSOAL LDA definiu a sua sede inicial na

(CELORICO DE BASTO), morada que corresponde a uma habitação desabitada. De acordo com a informação recolhida no local da referida sede, verificou-se que na referida habitação nunca se encontrou instalada qualquer empresa ou atividade económica.

Ainda, de acordo com a informação recolhida durante a ação inspetiva, desconhece-se a existência de qualquer instalação física onde a sociedade **C...** possa ter concretizado as operações que foram declaradas em seu nome, designadamente, as relacionadas com a confeção de vestuário e de calçado e a de logística de mercadorias.

Ainda, no que refere às instalações, é de salientar, que de acordo com o sistema e-fatura, bem como de acordo com os elementos contabilísticos disponibilizados pela sociedade

C... esta não contratou qualquer serviço público de água, eletricidade ou gás, facto que confirma a inexistência de qualquer estrutura empresarial associada à sociedade

C...

Realça-se ainda, que a sociedade **C...** não foi proprietária de qualquer imóvel, e também, em seu nome, na qualidade de locatário, não foi comunicado qualquer contrato de arrendamento, facto que confirma a inexistência de qualquer instalação física afeta à atividade declarada.

De acordo com o sistema informático da AT, e como anteriormente se referiu, a sociedade **C...** não foi proprietária de qualquer imóvel, nem foi titular de qualquer viatura automóvel.

Também, os designados sócios e gerentes da sociedade **C...**, não foram proprietários de qualquer imóvel ou de qualquer viatura comercial, que pudesse ser utilizada ao serviço da sociedade.

É ainda de referir, que de acordo com os elementos contabilísticos disponibilizados pelo sujeito passivo **C...**, não é conhecida a aquisição ou locação de qualquer equipamento adequado às operações ativas declaradas, designadamente a aquisição de máquinas de costura ou de viaturas.

A referida ausência de património e ou de equipamentos, reforça a convicção da ausência de estrutura empresarial associada à sociedade **C...**

De acordo com o sistema informático da AT, durante o ano de 2020, em nome da sociedade **C...** foram entregues declarações mensais de remunerações (DMR), referentes aos meses de janeiro a outubro. Contudo, nas referidas DMR(s), só foram declarados como funcionários:

O...

Q...

- NIF

IA - NIF

(sócio-gerente) e

Face à informação constante das referidas declarações mensais de remunerações, concluiu-se, que a sociedade **C...** não declarou um quadro de pessoal adequado às operações ativas inscritas nas faturas emitidas para clientes, designadamente, as associadas às operações de confeção a feitura de vestuário e calçado.

Relativamente aos movimentos bancários contabilizados, é de salientar, que a generalidade dos movimentos de recebimentos de clientes e de pagamentos aos fornecedores foram efetuados por transferência bancária, através da conta bancária do sujeito passivo **C...** no Novo Banco (IBAN - PT **C...**). Contudo, analisada a informação bancária disponível na contabilidade do sujeito passivo **C...**, verifica-se que foram efetuados significativos levantamentos em numerário da referida conta bancária e contabilizados por contrapartida da conta de caixa, facto que confirma a opacidade das práticas financeiras do sujeito passivo **C...**

A referida opacidade é ainda reforçada, pelo facto de as faturas emitidas para clientes serem pagas a pronto pagamento, através de transferências bancárias para a referida conta da **C...** no NOVO BANCO, mas que davam origem a transferências imediatas, de parte significativa dos fluxos financeiros, para as contas bancárias das sociedades: **J...** - UNIPessoal LDA – NIF **K...** e **K...** - UNIPessoal LDA – NIF **L...** para aí, também de imediato, serem objeto de levantamento em numerário.

Da análise das faturas emitidas pela sociedade **C...** para os clientes, designadamente para o sujeito passivo **A...**, verificou-se que foram declaradas prestações de serviços e transmissões de bens, com quantidades materialmente relevantes, cuja efetividade é colocada em causa, face à estrutura empresarial declarada pelo sujeito passivo.

Também, de acordo com a informação constante na base de dados da AT, o sujeito passivo **C...**, na qualidade de remetente, não procedeu à comunicação de qualquer guia de transporte, relativamente às alegadas operações declaradas para os seus clientes, durante o ano de 2020, apesar de declarar processar centenas de milhares de peças de vestuário e de calçado.

Que existem fortes indícios de que as vendas e serviços prestados declarados pela sociedade **C...** não titulem operações efetivas uma vez que a quase totalidade das aquisições de bens e serviços foram efetuadas às sociedades, anteriormente caracterizadas, a **K...** e a **J...**, das quais não se conhece a existência de uma estrutura empresarial (material e humana).

Considerou-se que a sociedade **C...** não passou de um elo instrumental numa cadeia de fraude, materializada no encadeamento de sociedades que mais não faziam do que proceder à emissão de faturas relativas a operações não realizadas, designadamente as faturadas para o sujeito passivo **A...**

19. Em relação à D...:

A sociedade **D...** UNIPessoal LDA., NIF ..., de responsabilidade limitada, por quotas, com capital social de 200,00 Euros, constituída em 2020/11/23, com sede em Mondim de Basto, tem como objeto: "Comércio e fabrico de têxteis, calçados e artigos de couro; confecção de outros vestuários; confecção de vestuário exterior em série de vestuário para adultos, bebés e crianças; comércio a retalho ou por grosso de vestuário e acessórios; comércio a retalho de vestuário para adultos, bebés e crianças." Tem como único sócio **S...**, doravante **S...**, NIF ... com residência na Residência/Sede: Rua Senhora da Hora.

Teve como gerente, nomeada desde a constituição da sociedade até 2021-03-12 (AP. 59/202...), **N...**, doravante **N...**, NIF ...

A partir de 2021-03-12 (AP. 60/20210312), foi designado gerente **S...** a sócia anteriormente identificada.

O sujeito passivo **D...** definiu a sua sede na ...
... MONCELHO DE MONDIM DE BASTO.

Da visita efetuada ao local verificamos a existência de uma loja, no referido Edifício J R/C ESQ. (com entrada no n.º ...), que se encontrava fechada, situação desenvolvida no item "Diligências efetuadas".

Mais, de acordo com a informação recolhida durante a ação inspetiva, desconhece-se a existência de qualquer instalação física onde a sociedade **D...** possa ter concretizado as operações que foram declaradas em seu nome, designadamente, as relacionadas com a confeção de vestuário.

De acordo com o sistema informático da AT a sociedade **D...** não é proprietária de qualquer imóvel, nem de qualquer viatura automóvel.

A referida inexistência de património e ou de equipamentos, reforça a convicção da ausência de estrutura empresarial associada ao sujeito passivo **D...**, conforme foi mencionado na proposta que deu origem ao presente procedimento inspetivo.

Relativamente à gerente da **D...**, **N...**, NIF ... (que foi desde o início de atividade até 2021-03-12), identificamos que é proprietária de uma viatura ligeira de mercadorias matrícula ..., marca Renault, desde 2009-01-09.

Ainda, em nome da sócia e gerente (atual), **S...** NIF **...**, não existe informação sobre a titularidade de qualquer imóvel, nem de qualquer viatura automóvel.

De acordo com o sistema informático da AT, durante o ano de 2020, a sociedade **D...** não procedeu à entrega de qualquer declaração mensal de remunerações, facto que indicia a inexistência de qualquer estrutura de pessoal associada.

Da visita efetuada ao SF de Mondim de Basto recolhemos a informação, através dos respetivos NIF, de que em nome da **D...**, da **S...** (sócia) e da **N...** (gerente), não existia qualquer contrato de arrendamento declarado naquele SF.

De acordo com a informação do sistema e-fatura, não é conhecida a aquisição ou locação de qualquer equipamento adequado às operações ativas declaradas pelo sujeito passivo **D...** designadamente a aquisição de máquinas de costura ou de viaturas, bem como aquisição de serviços relacionadas com rendas, eletricidade e com transportes de mercadorias. Conforme referido anteriormente, da visita efetuada ao SF de Mondim de Basto, não foram identificados contratos de arrendamento, em nome da **D...**, da **S...** (sócia) nem da **N...** (gerente).

Além da loja, sede da **D...**, no referido Edifício J R/C ESQ. (com entrada no n.º **...**), na freguesia e concelho de Mondim de Basto, desconhece-se a existência de qualquer outra instalação física onde o sujeito passivo possa ter concretizado as operações que foram declaradas em seu nome, designadamente, relacionadas com a confeção de vestuário.

É ainda de referir, que o valor do IVA dedutível apurado com base nos documentos comunicados ao sistema e-fatura, mensalmente, pelos fornecedores da **D...**, totaliza o valor de 48.711,95€, em 2020 (novembro e dezembro), e que cerca de 99,82% desse valor foi efetuado apenas por um fornecedor, a sociedade **K...** LDA, NIF **...** Sociedade já caracterizada no ponto III.1.1.3.

Que existem fortes indícios de que as operações ativas (vendas e serviços prestados) declarados pelo sujeito passivo **D...** não titulem transmissões efetivas uma vez que a quase totalidade das aquisições de bens e serviços foram declaradas pelo fornecedor, anteriormente referido, a **K...** -UNIPessoal LDA, NIF **...**, do qual não se conhece a existência de uma estrutura empresarial (material e humana);

20. Na sequência do ato inspetivo foram recolhidos os seguintes elementos da contabilidade da Requerente em relação às sociedades B..., C... e D..., durante os períodos de 2019 e 2020:

(valores Euros)

B... UNIPESSOAL LDA - 2019

| Conta | Doc | Nr. Doc | Data | Total Líquido | IVA | Total Doc |
|-----------|--------|----------|------------|---------------|-----------|------------|
| 221110373 | FATURA | 2019/99 | 2019-09-23 | 11.192,30 | 2.574,23 | 13.766,53 |
| 221110373 | FATURA | 2019/101 | 2019-09-30 | 9.790,55 | 2.251,93 | 12.042,36 |
| 221110373 | FATURA | 2019/104 | 2019-10-10 | 8.325,10 | 1.914,77 | 10.239,87 |
| 221110373 | FATURA | 2019/106 | 2019-10-17 | 8.855,00 | 2.036,65 | 10.891,65 |
| 221110373 | FATURA | 2019/112 | 2019-10-26 | 10.202,60 | 2.348,58 | 12.549,08 |
| 221110373 | FATURA | 2019/116 | 2019-11-08 | 7.700,00 | 1.771,00 | 9.471,00 |
| 221110373 | FATURA | 2019/122 | 2019-11-12 | 9.100,00 | 2.093,00 | 11.193,00 |
| 221110373 | FATURA | 2019/125 | 2019-11-26 | 8.575,00 | 1.972,25 | 10.547,25 |
| 221110373 | FATURA | 2019/127 | 2019-12-03 | 8.690,00 | 1.996,40 | 10.676,40 |
| 221110373 | FATURA | 2019/129 | 2019-12-10 | 6.895,00 | 1.585,85 | 8.480,85 |
| 221110373 | FATURA | 2019/131 | 2019-12-13 | 4.480,00 | 1.030,40 | 5.510,40 |
| 221110373 | FATURA | 2019/132 | 2019-12-16 | 5.740,00 | 1.320,20 | 7.060,20 |
| 221110373 | FATURA | 2019/136 | 2019-12-19 | 5.110,00 | 1.175,30 | 6.286,30 |
| 221110373 | FATURA | 2019/140 | 2019-12-20 | 7.420,00 | 1.706,50 | 9.126,50 |
| Total ... | | | | 112.065,45 | 26.775,06 | 137.840,50 |

C... UNIPESSOAL LDA - 2020

| Conta | Doc | Nr. Doc | Data | Total Líquido | IVA | Total Doc |
|-----------|--------|--------------|------------|---------------|----------|-----------|
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/1 | 2020-01-13 | 8.120,00 | 1.887,80 | 9.987,60 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/3 | 2020-01-20 | 7.525,00 | 1.730,75 | 9.255,75 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/8 | 2020-01-24 | 7.990,00 | 1.835,40 | 9.815,40 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/9 | 2020-01-30 | 7.550,00 | 1.738,80 | 9.298,80 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/12 | 2020-02-06 | 7.453,14 | 1.714,22 | 9.167,36 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/15 | 2020-02-13 | 8.050,00 | 1.851,50 | 9.901,50 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/20 | 2020-02-19 | 7.035,00 | 1.618,05 | 8.653,05 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/22 | 2020-02-27 | 6.942,25 | 1.596,72 | 8.538,97 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/26 | 2020-03-05 | 7.467,95 | 1.717,83 | 9.185,58 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/31 | 2020-03-12 | 7.764,05 | 1.785,73 | 9.549,76 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/33 | 2020-03-18 | 7.670,60 | 1.764,24 | 9.434,84 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/38 | 2020-03-26 | 7.450,80 | 1.713,68 | 9.164,48 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/42 | 2020-04-02 | 7.813,75 | 1.797,16 | 9.610,91 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/45 | 2020-04-08 | 7.377,30 | 1.696,78 | 9.074,08 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/49 | 2020-04-16 | 7.677,95 | 1.765,93 | 9.443,88 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/51 | 2020-04-22 | 7.336,60 | 1.680,52 | 9.017,12 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/55 | 2020-04-30 | 8.615,00 | 1.921,45 | 10.536,45 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/62 | 2020-05-06 | 7.305,20 | 1.680,20 | 8.985,40 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/67 | 2020-05-14 | 7.359,60 | 1.695,01 | 9.054,61 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/73 | 2020-05-21 | 7.659,55 | 1.764,00 | 9.423,55 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/80 | 2020-05-28 | 7.610,75 | 1.750,47 | 9.361,22 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/85 | 2020-06-04 | 7.158,90 | 1.646,55 | 8.805,45 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/92 | 2020-06-09 | 7.257,60 | 1.669,25 | 8.926,85 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/103 | 2020-06-16 | 7.635,25 | 1.766,11 | 9.391,36 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/115 | 2020-06-22 | 7.356,45 | 1.694,28 | 9.050,73 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/122 | 2020-07-01 | 7.295,75 | 1.678,02 | 8.973,77 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/129 | 2020-07-09 | 7.378,95 | 1.696,70 | 9.075,65 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/135 | 2020-07-14 | 5.235,75 | 1.211,12 | 6.446,87 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/136 | 2020-07-16 | 1.192,00 | 267,26 | 1.459,26 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/141 | 2020-07-23 | 6.984,25 | 1.606,38 | 8.590,63 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/147 | 2020-07-29 | 7.471,10 | 1.718,36 | 9.189,45 |

21.

23.

| | | | | | | |
|------------------------------------|--------|--------------|------------|-------------------|------------------|-------------------|
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/155 | 2020-08-06 | 7.379,40 | 1.697,26 | 9.076,66 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/167 | 2020-08-13 | 7.669,55 | 1.764,00 | 9.433,55 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/174 | 2020-09-09 | 7.516,25 | 1.728,66 | 9.244,99 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/180 | 2020-09-21 | 7.673,05 | 1.764,80 | 9.437,85 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/184 | 2020-09-23 | 7.311,50 | 1.681,65 | 8.993,15 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/189 | 2020-09-30 | 7.641,20 | 1.757,48 | 9.398,68 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/193 | 2020-10-07 | 7.459,90 | 1.715,78 | 9.175,68 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/201 | 2020-10-15 | 7.516,60 | 1.728,82 | 9.245,42 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/208 | 2020-10-21 | 7.730,45 | 1.778,00 | 9.508,45 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/216 | 2020-10-27 | 7.305,55 | 1.680,28 | 8.985,83 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/220 | 2020-11-04 | 7.607,25 | 1.749,67 | 9.356,92 |
| 221110386 | Fatura | FAC 2020/227 | 2020-11-11 | 7.695,45 | 1.769,95 | 9.465,40 |
| Soma ... | | | | 313.244,64 | 72.046,21 | 385.290,85 |
| D... UNIPessoal LDA. - 2020 | | | | | | |
| 221110403 | Fatura | 001 1/5 | 2020-12-10 | 7.319,71 | 1.683,53 | 9.003,24 |
| 221110403 | Fatura | 001 1/13 | 2020-12-16 | 7.618,80 | 1.752,32 | 9.371,12 |
| 221110403 | Fatura | 001 1/17 | 2020-12-22 | 7.473,55 | 1.718,92 | 9.192,47 |
| Soma ... | | | | 22.412,06 | 5.154,77 | 27.566,83 |
| TOTAL (C... + D...) | | | | 335.656,70 | 77.200,98 | 412.857,68 |

22. Os pagamentos das faturas forem efetuados pela Requerente por transferência bancária:

| Sociedade | Entidade Bancária | NIB/ Conta N° |
|-----------|-------------------|---------------|
| A... | SANTANDER TOTTA | |
| | CRÉDITO AGRICOLA | |
| B... | NOVO BANCO, SA | PT50 |
| C... | NOVO BANCO, SA | PT50 |
| D... | NOVO BANCO, SA | PT50 |

23. As quantidades de peças efetuadas, em 2019 e 2020, emitidas pelos fornecedores foram as seguintes:

| Emitente / Fornecedor | BOXERS CONFECÇÃO A FEITIO - 2019 | | | |
|--------------------------|----------------------------------|------------|----------|--------------|
| | Nr. Doc | Data | Qtd. UNI | Qtd. Mensais |
| B... NIF | 2019/99 | 2019-09-23 | 32.000 | 59.974 |
| | 2019/101 | 2019-09-30 | 27.974 | |
| | 2019/104 | 2019-10-10 | 23.826 | 78.276 |
| | 2019/106 | 2019-10-17 | 25.300 | |
| | 2019/112 | 2019-10-25 | 29.150 | |
| | 2019/116 | 2019-11-06 | 22.000 | 72.500 |
| | 2019/122 | 2019-11-12 | 26.000 | |
| | 2019/125 | 2019-11-26 | 24.500 | 109.500 |
| | 2019/127 | 2019-12-03 | 24.800 | |
| | 2019/129 | 2019-12-10 | 19.700 | |
| | 2019/131 | 2019-12-13 | 12.800 | |
| | 2019/132 | 2019-12-16 | 16.400 | |
| | 2019/136 | 2019-12-19 | 14.600 | |
| | 2019/140 | 2019-12-20 | 21.200 | |
| | Total ... | | | 320.250 |

| Emitente / Fornecedor | 2020 BOXERS CONFECÇÃO A FEITIO | | | |
|--------------------------|-----------------------------------|------------|----------|--------------|
| | Nr. Doc | Data | Qtd. UNI | Qtd. Mensais |
| C... NIF | FAC 2020/1 | 2020-01-13 | 23.200 | 89.100 |
| | FAC 2020/3 | 2020-01-20 | 21.500 | |
| | FAC 2020/8 | 2020-01-24 | 22.800 | |
| | FAC 2020/9 | 2020-01-30 | 21.600 | |
| | FAC 2020/12 | 2020-02-06 | 21.296 | 84.231 |
| | FAC 2020/15 | 2020-02-13 | 23.000 | |
| | FAC 2020/20 | 2020-02-19 | 20.100 | |
| | FAC 2020/22 | 2020-02-27 | 19.835 | |
| | FAC 2020/26 | 2020-03-05 | 21.337 | |
| | FAC 2020/31 | 2020-03-12 | 22.183 | |

| | | | | |
|-----|------------------|------------|----------------|----------------|
| | FAC 2020/33 | 2020-03-18 | 21.916 | |
| | FAC 2020/38 | 2020-03-26 | 21.288 | 86.724 |
| | FAC 2020/42 | 2020-04-02 | 22.325 | |
| | FAC 2020/45 | 2020-04-08 | 21.078 | |
| | FAC 2020/49 | 2020-04-16 | 21.937 | |
| | FAC 2020/51 | 2020-04-22 | 20.876 | |
| | FAC 2020/55 | 2020-04-30 | 18.900 | 105.116 |
| | FAC 2020/62 | 2020-05-06 | 20.872 | |
| | FAC 2020/67 | 2020-05-14 | 21.056 | |
| | FAC 2020/73 | 2020-05-21 | 21.913 | |
| | FAC 2020/80 | 2020-05-28 | 21.745 | 85.586 |
| | FAC 2020/88 | 2020-06-04 | 20.454 | |
| | FAC 2020/92 | 2020-06-09 | 20.736 | |
| | FAC 2020/103 | 2020-06-16 | 21.815 | |
| | FAC 2020/113 | 2020-06-22 | 21.047 | 84.052 |
| | FAC 2020/122 | 2020-07-01 | 20.845 | |
| | FAC 2020/129 | 2020-07-09 | 21.077 | |
| | FAC 2020/133 | 2020-07-14 | 15.045 | |
| | FAC 2020/136 | 2020-07-16 | 3.320 | |
| | FAC 2020/141 | 2020-07-23 | 19.955 | |
| | FAC 2020/147 | 2020-07-29 | 21.346 | 101.588 |
| | FAC 2020/155 | 2020-08-06 | 21.084 | |
| | FAC 2020/167 | 2020-08-13 | 21.913 | 42.997 |
| | FAC 2020/174 | 2020-09-09 | 21.475 | |
| | FAC 2020/180 | 2020-09-21 | 21.923 | |
| | FAC 2020/184 | 2020-09-23 | 20.890 | |
| | FAC 2020/189 | 2020-09-30 | 21.832 | 86.120 |
| | FAC 2020/193 | 2020-10-07 | 21.314 | |
| | FAC 2020/201 | 2020-10-15 | 21.476 | |
| | FAC 2020/208 | 2020-10-21 | 22.087 | |
| | FAC 2020/216 | 2020-10-27 | 20.873 | 85.750 |
| | FAC 2020/220 | 2020-11-04 | 21.735 | |
| | FAC 2020/227 | 2020-11-11 | 21.987 | 43.722 |
| NIF | D... 001 1/5 | 2020-12-10 | 20.915 | |
| | 001 1/13 | 2020-12-16 | 21.768 | |
| | 001 1/17 | 2020-12-22 | 21.353 | 64.036 |
| | Total ... | | 959.022 | 959.022 |

24. Do cruzamento das faturas e guias de transporte relativas ao último mês de 2019 e dois últimos meses de 2020 resulta:

Mês de dezembro de 2019

| Guia de Transporte - A... | | | Faturas - B... | | | Tempo Confeção (Dias) |
|---------------------------|------------|----------------|----------------|------------|----------------|-----------------------|
| N.º | Data | Quantidade UNI | N.º | Data | Quantidade UNI | |
| 92 2019/388 | 2019-12-03 | 19.700 | 2019/129 | 2019-12-10 | 19.700 | 7 |
| 92 2019/394 | 2019-12-06 | 12.800 | 2019/131 | 2019-12-13 | 12.800 | 7 |
| 92 2019/403 | 2019-12-12 | 16.400 | 2019/132 | 2019-12-16 | 16.400 | 4 |
| 92 2019/409 | 2019-12-16 | 14.600 | 2019/136 | 2019-12-19 | 14.600 | 3 |
| 92 2019/416 | 2019-12-20 | 21.200 | 2019/140 | 2019-12-20 | 21.200 | 0 |

Mês de novembro e de dezembro de 2020

| Guia de Transporte - A... | | | Faturas - C... + D... | | | Tempo Confeção (Dias) |
|---------------------------|------------|----------------|-----------------------|------------|----------------|-----------------------|
| N.º | Data | Quantidade UNI | N.º | Data | Quantidade UNI | |
| 92 2020/342 | 2020-11-04 | 21.987 | FAC 2020/227 | 2020-11-11 | 21.987 | 7 |
| 92 2020/347 | 2020-11-11 | 21.646 | Sem fatura | | | 0 |
| 92 2020/369 | 2020-12-03 | 20.915 | 001 1/5 | 2020-12-10 | 20.915 | 7 |
| 92 2020/370 | 2020-12-10 | 21.768 | 001 1/13 | 2020-12-16 | 21.768 | 6 |
| 92 2020/376 | 2020-12-15 | 21.353 | 001 1/17 | 2020-12-22 | 21.353 | 7 |

25. Na sequência do ato inspetivo foram realizadas as seguintes correções em sede de IVA:

| Períodos 2019 | Total Imposto deduzido | Correção ao IVA Deduzido | Períodos 2020 | Total Imposto deduzido | Correção ao IVA Deduzido |
|-----------------|------------------------|--------------------------|-----------------|------------------------|--------------------------|
| 2019/01 | 16.618,88 | 0,00 | 2020/01 | 72.304,28 | 7.172,55 |
| 2019/02 | 27.899,15 | 0,00 | 2020/02 | 73.120,35 | 6.780,49 |
| 2019/03 | 30.223,05 | 0,00 | 2020/03 | 61.152,81 | 6.981,28 |
| 2019/04 | 26.806,81 | 0,00 | 2020/04 | 42.167,62 | 8.461,84 |
| 2019/05 | 34.535,18 | 0,00 | 2020/05 | 40.300,32 | 6.889,68 |
| 2019/06 | 5.070,86 | 0,00 | 2020/06 | 40.515,95 | 6.766,19 |
| 2019/07 | 23.744,87 | 0,00 | 2020/07 | 56.956,99 | 8.177,83 |
| 2019/08 | 15.845,71 | 0,00 | 2020/08 | 35.969,72 | 3.461,26 |
| 2019/09 | 30.547,43 | 4.826,06 | 2020/09 | 50.163,14 | 6.932,59 |
| 2019/10 | 54.985,29 | 6.298,00 | 2020/10 | 55.943,23 | 6.902,88 |
| 2019/11 | 50.964,10 | 5.836,25 | 2020/11 | 57.534,63 | 3.519,62 |
| 2019/12 | 53.359,93 | 8.814,75 | 2020/12 | 22.627,63 | 5.154,77 |
| Total... | 370.601,26 | 25.775,06 | Total... | 608.756,67 | 77.200,98 |

26. As faturas emitidas pelas sociedades B..., C... e D..., durante os períodos de 2019 e 2020, estão em consonância com os valores comunicados ao sistema e-fatura;

27. Em consequência da inspeção foram emitidas as liquidações oficiosas de IVA e respetivos juros compensatórios:

| LIQUIDAÇÕES 2019 - OI2020 | | | | | | | |
|---------------------------|---|----------------|------|------------------|----------------------------------|-----------------|-----------------------|
| PERIODO | VALOR DA CORREÇÃO APURADO EM SEDE DE INSPEÇÃO | LIQUIDAÇÃO N.º | | VALOR LIQUIDAÇÃO | DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS | VALOR LIQUIDADO | DATA LIMITE PAGAMENTO |
| 09/2019 | 4 826,06 € | LIQ. IVA | | 4 826,06 € | 2022 | 4 826,06 € | 30.03.2022 |
| | | LIQ. JUROS | 2022 | 408,82 € | 2022 | 408,82 € | 30.03.2022 |
| 10/2019 | 6 298,00 € | LIQ. IVA | | 2 907,21 € | 2022 | 2 907,21 € | 30.03.2022 |
| | | LIQ. JUROS | 2022 | 236,39 € | 2022 | 236,39 € | 30.03.2022 |
| 11/2019 | 5 836,25 € | LIQ. IVA | | 9 227,04 € | 2022 | 9 227,04 € | 30.03.2022 |
| | | LIQ. JUROS | 2022 | 719,96 € | 2022 | 719,96 € | 30.03.2022 |
| 12/2019 | 8 814,75 € | LIQ. IVA | | 2 042,05 € | 2022 | 2 042,05 € | 30.03.2022 |
| | | LIQ. JUROS | 2022 | 151,95 € | 2022 | 151,95 € | 30.03.2022 |

| LIQUIDAÇÕES 2020 - OI2020 | | | | | | | |
|---------------------------|---|----------------|--------------|------------------|----------------------------------|-----------------|-----------------------|
| PERIODO | VALOR DA CORREÇÃO APURADO EM SEDE DE INSPEÇÃO | LIQUIDAÇÃO N.º | | VALOR LIQUIDAÇÃO | DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS | VALOR LIQUIDADO | DATA LIMITE PAGAMENTO |
| 01/2021 | 7 172,55 € | LIQ. IVA | | 0,00 € | 2022 | 0,00 € | n/ aplicável |
| | | LIQ. JUROS | n/ aplicável | 0,00 € | n/ aplicável | 0,00 € | n/ aplicável |
| 02/2020 | 6 780,49 € | LIQ. IVA | | 20 725,66 € | 2022 | 20 725,66 € | 28.03.2022 |
| | | LIQ. JUROS | 2022 | 844,10 | 2022 | 844,10 € | 28.03.2022 |
| 03/2020 | 6 981,28 € | LIQ. IVA | | 0,00 € | 2022 | 0,00 € | n/ aplicável |
| | | LIQ. JUROS | n/ aplicável | 0,00 € | n/ aplicável | 0,00 € | n/ aplicável |
| 04/2020 | 8 461,84 € | LIQ. IVA | | 7 508,18 € | 2022 | 7 508,18 € | 28.03.2022 |
| | | LIQ. JUROS | 2022 | 452,54 € | 2022 | 452,54 € | 28.03.2022 |
| 05/2020 | 6 889,68 € | LIQ. IVA | | 13 381,35 € | 2022 | 13 381,35 € | 30.03.2022 |
| | | LIQ. JUROS | 2022 | 759,62 € | 2022 | 759,62 € | 30.03.2022 |
| 06/2020 | 6 766,19 € | LIQ. IVA | | 883,53 € | 2022 | 883,53 € | 30.03.2022 |
| | | LIQ. JUROS | 2022 | 47,34 € | 2022 | 47,34 € | 30.03.2022 |
| 07/2020 | 8 177,83 € | LIQ. IVA | | 7 194,22 € | 2022 | 7 194,22 € | 30.03.2022 |
| | | LIQ. JUROS | 2022 | 361,09 € | 2022 | 361,09 € | 30.03.2022 |

| | | | | | | | |
|---------|------------|----------|------|-------------|------|-------------|------------|
| 08/2020 | 3 461,26 € | LIQ. IVA | | 3 261,56 € | 2022 | 3 261,56 € | 30.03.2022 |
| | | LIQ. | 2022 | | | | |
| | | JUROS | | 156,55 € | 2022 | 156,55 € | 30.03.2022 |
| 09/2020 | 6 932,59 € | LIQ. IVA | | 13 916,33 € | 2022 | 13 916,33 € | 28.03.2022 |
| | | LIQ. | 2022 | | | | |
| | | JUROS | | 605,45 € | 2022 | 605,45 € | 28.03.2022 |
| 10/2020 | 6 902,88 € | LIQ. IVA | | 4 802,06 € | 2022 | 4 802,06 € | 30.03.2022 |
| | | LIQ. | 2022 | | | | |
| | | JUROS | | 191,55 € | 2022 | 191,55 € | 30.03.2022 |
| 11/2020 | 3 519,62 € | LIQ. IVA | | 7 146,05 € | 2022 | 7 146,05 € | 28.03.2022 |
| | | LIQ. | 2022 | | | | |
| | | JUROS | | 263,12 € | 2022 | 263,12 € | 28.03.2022 |
| 12/2020 | 5 154,77 € | LIQ. IVA | | 5 154,79 € | 2020 | 5 154,79 € | 28.03.2022 |
| | | LIQ. | 2022 | | | | |
| | | JUROS | | 170,03 € | 2022 | 170,03 € | 28.03.2022 |

28. A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações;

29. O pedido de constituição arbitral deu entrada em 23 de maio de 2022.

B. Não existem outros factos com relevo para a decisão de mérito que não se tenham provado.

C. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes e nos documentos juntos pelas Partes, mormente processo administrativo.

O tribunal formou ainda a sua convicção, mormente tendo em conta o *modus operandi* das operações comerciais tendo em conta as declarações da legal representante da Requerente, bem como das testemunhas arroladas e devidamente identificadas nos autos.

A legal representante da Requerente, tendo sido corroborada pelo contabilista da sociedade, G... pela funcionária H..., e pela ex-funcionária da empresa que, durante o período em que trabalhou para a Requerente exerceu funções de controlo de qualidade, I..., de formal cabal e credível, explicaram a experiência na subcontratação dos serviços de confeção em causa, como eram as empresas selecionadas, como era entregue a malha, como era recebida e paga. Todos foram consentâneos no sentido das suas declarações e da experiência efetiva relativa à prática comercial, apresentando conhecimento pessoal.

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

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, a prova documental junta aos autos, bem como as declaração da legal representante da Requerente e das testemunhas arroladas, consideraram-se provados, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

II.II Matéria de Direito (fundamentação)

O *thema decidendum* é o de se determinar se a exclusão do direito à dedução do IVA operada pela AT e suportado pela Requerente nas faturas em apreço nos autos, com fundamento no art. 19.º, n.º 3 do Código do IVA por operações simuladas, está ou não conforme a lei.

A este respeito importará analisar a questão da dedutibilidade do IVA, tendo em conta a interpretação do disposto nos artigos 168.º da Diretiva IVA (DIVA) e os artigos 19.º n.º 3 do CIVA.

Quanto a esta análise, recorreremos à decisão arbitral do CAAD no processo n.º 767/2016-T, do qual se extrai que “[s]endo o IVA um imposto de matriz comunitária, impõe-se tecer algumas considerações prévias relativamente à natureza e amplitude do direito à dedução, considerando nesta análise as regras que regem este imposto de acordo com o Direito da União Europeia, com a respetiva transposição a nível interno e com a interpretação administrativa e judicial que sobre as mesmas tem vindo a ser levada a cabo, especialmente pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE). A este respeito importará analisar a questão da dedutibilidade do IVA, tendo em conta a interpretação do disposto nos artigos 168.º da Diretiva IVA (DIVA) e os artigos 19.º n.º 3 do Código do IVA.”

Neste âmbito o “[...] direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado, exercendo-se imediatamente em relação à totalidade do IVA que incidiu sobre as operações a montante.

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

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

De acordo com este método, e em conformidade com o disposto no artigo 19.º do Código do IVA, através de uma operação aritmética de subtração, ao imposto apurado nas vendas e prestações de serviços (outputs) e identificável nas respetivas faturas, deduz-se o imposto suportado nas compras e outros gastos (inputs). Como determina o 2.º parágrafo, do n.º 2 do artigo 1.º da DIVA “*Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do*

montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço”.

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

As situações expressas de exclusão do direito à dedução são excecionais e reportam-se a casos específicos enunciados pelo legislador nacional em termos taxativos, de acordo com o estatuído na DIVA, em função do tipo de despesas em causa.

As regras do exercício do direito à dedução do imposto contemplam requisitos objetivos, mais ligados ao tipo de despesas, subjetivos, relativos ao sujeito passivo, e temporais, atinentes ao período em que é possível exercer o direito à dedução do IVA, os quais se devem verificar em simultâneo para se exercer o direito à dedução.

Como requisitos objetivos do exercício do direito à dedução do IVA temos, nomeadamente, o facto de o imposto suportado dever constar de fatura passada na forma legal (ou seja, deverá obedecer, nos seus requisitos, aos termos gerais previstos no atual artigo 36.º, n.º 5, e artigo 40.º do Código do IVA), de se tratar de IVA português, e de a despesa, por si, conferir o direito à dedução do imposto (isto é, não se deve tratar de uma despesa excluída do direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 21.º do Código do IVA).

Como requisitos subjetivos do exercício do direito à dedução do imposto determina-se, nomeadamente, que os bens e serviços deverão estar diretamente relacionados com o desenvolvimento de uma atividade económica. Com efeito, de acordo com a DIVA, no artigo 168.º (transposto, em parte, pelo artigo 20.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA), o sujeito passivo pode deduzir o IVA suportado no Estado membro em que se encontra estabelecido, nas transmissões de bens e prestações de serviços, assim como operações assimiladas nas aquisições intracomunitárias de bens e nas importações ali localizadas, desde que “os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas (...)”.

Note-se que o TJUE admite a possibilidade de dedução do IVA mesmo que não se assista à efetiva realização de operações tributáveis, no caso dessas operações, por factos que ultrapassem a vontade da entidade, não se venham efetivamente a concretizar, ocorrendo a

liquidação da sociedade. Acresce que este normativo, em conformidade com as regras do Direito da União Europeia, vem exigir que exista um nexo de causalidade entre o bem ou serviço adquirido (*input*) e o output tributado, para que o IVA seja susceptível de ser dedutível. Isto é, o IVA suportado a montante numa determinada operação só é dedutível na medida em que possa estar relacionada a jusante com uma operação efetivamente tributada, devendo a relação ser aferida em função do reporte e inclusão do custo suportado, no preço da operação tributada.

No que diz respeito aos regimes de dedução de IVA, o TJUE tem vindo a considerar que o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do próprio imposto, que não pode em princípio ser limitado, e que se exerce em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante, sublinhando ainda que *“toda e qualquer limitação do direito à dedução tem incidência ao nível da carga fiscal e deve aplicar-se de modo semelhante em todos os Estados-Membros. Em consequência, só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela Directiva”*.

Acresce referir que qualquer limitação do direito à dedução deve observar os princípios da proporcionalidade e da igualdade o que pressupõe uma ponderação equilibrada dos benefícios derivados da medida e do sacrifício que esta implica”.

Na senda da decisão arbitral 201/2018-T e conforme suscitado pelo STA, no seu Acórdão proferido no processo n.º 01455/12, de 07/10/2015 “[...]o princípio da dedução do IVA, enquanto meio de concretizar a neutralidade do imposto, impõe que todas as restrições ao direito de dedução sejam interpretadas de forma restritiva e reduzidas ao mínimo”.

Resulta da aludida decisão do STA que:

“[D]a aplicação conjugada de todas as normas invocadas, resulta demonstrado que o direito à dedução do IVA incorrido não está dependente de tal imposto ter sido devidamente liquidado pelo sujeito passivo, contrariamente ao que refere a Requerida. Vem sendo jurisprudência unânime dos tribunais superiores que o IVA indevidamente liquidado em factura ou documento equivalente é, não obstante, devido ao Estado, competindo à entidade emitente do documento em causa a sua entrega ao Estado. Só desta forma é que se pode assegurar o princípio da neutralidade do imposto, quer para os intervenientes, quer para o

próprio Estado. A título de exemplo, veja-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 04-06-2015, proferido no proc. n.º 07111/13 (disponível em www.dgsi.pt) em que se conclui que “(...) cada factura com menção de imposto, constitui um verdadeiro "cheque sobre o tesouro", pois atribui ao destinatário que seja sujeito passivo o direito de deduzir o I.V.A. nela contido. Por isso, a simples menção do I.V.A. em factura (mesmo que porventura descabida, por não haver lugar a imposto naquele caso, por qualquer razão) origina sempre a obrigação de pagar, independentemente da qualidade do emissor, isto é, seja ele ou não um sujeito passivo. Tornar-se-á, pelo simples facto da menção, um "devedor de imposto". Só assim se consegue que ao direito à dedução, que a factura atribui ao destinatário sujeito passivo, corresponda sempre uma obrigação de pagar e se assegure o funcionamento regular do sistema de pagamentos fraccionados em sede de I.V.A. (cfr.ac.S.T.A.-2a.Secção, 24/4/2002, rec.26636; ac.S.T.A.-2a.Secção, 26/9/2012, rec. 555/12; ac.T.C.A.Sul2a.Secção, 17/1/2012, proc.4711/11; José Guilherme Xavier de Basto, A tributação do consumo e a sua coordenação internacional, Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia, C.T.F. 362, Abr./Jun. 1991, pág.42 e seg.; F. Pinto Fernandes e N. Pinto Fernandes, Código do I.V.A. Anotado e Comentado, Editora Rei dos Livros, 4a. edição, Janeiro de 1997, pág.51; Clotilde Celorico Palma e Outros, Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, Almedina, 2014, pág.47). (...) A razão de ser desta obrigação decorre do facto dessas mesmas facturas conterem I.V.A. dedutível por parte da entidade a favor da qual foram emitidas e, nessa medida, ser necessário assegurar que o imposto delas constante tenha dado entrada nos cofres do Estado.” (sublinhado nosso). Este entendimento do Tribunal Central Administrativo Sul vem sustentado no aí mencionado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26-09-2012, proc. n.º 555/12 (também disponível em www.dgsi.p), em que se concluiu que “(...) a simples menção do IVA em tais documentos, mesmo que porventura descabida, por não haver lugar ao mesmo, origina obrigação de imposto. Como ficou consignado no Acórdão deste Supremo Tribunal de 24/4/2002, proc no 26636, este resultado deriva tanto do carácter rígido e formalista do IVA como do facto de o sujeito passivo destinatário da factura ter o direito de dedução respectivo. Nas palavras de XAVIER DE BASTO (Cfr. “A harmonização Fiscal na CEE”, Ciência e Técnica Fiscal, no 362, p. 44.), cada factura com menção de imposto, constitui “um cheque sobre o tesouro, pois atribui ao destinatário que seja sujeito passivo o

direito de deduzir o IVA nela contido. Por isso, (...) a simples menção do IVA em factura (mesmo que porventura descabida, por não haver lugar a imposto naquele caso, por qualquer razão) origine obrigação de pagar, independentemente da qualidade do emissor, isto é, seja ele ou não um sujeito passivo. Tornar-se-á, pelo simples facto da menção, um “devedor de imposto”. Só assim se consegue que ao direito à dedução, que a factura atribui ao destinatário sujeito passivo, corresponda sempre uma obrigação de pagar. Assim se assegura o funcionamento regular do sistema de pagamentos fraccionados”. Aplicando o exposto ao caso em apreço, verifica-se que o recorrente não era sujeito passivo de IVA e não estava obrigado a passar a factura, cuja cópia consta do ponto c) do probatório. No entanto, ao fazê-lo, a menção na mesma do imposto atribuiu ao destinatário (no caso dos autos, à B..., SA.), o direito de deduzir com base nela o IVA. Daí que o legislador comine que a simples menção do IVA no documento em causa origine obrigação de pagar, independentemente da qualidade do emissor, que se torna “devedor do imposto”, pois só assim se consegue, como refere XAVIER DE BASTO, “que ao direito à dedução, que a factura atribui ao destinatário sujeito passivo, corresponda uma obrigação de pagar”, com vista a assegurar “o funcionamento regular do sistema de pagamentos fraccionados.

Decorre do supra exposto, tal como se conclui na decisão arbitral citada, que o direito à dedução do IVA é essencial ao funcionamento do mecanismo deste imposto só podendo ser limitado em situações excepcionais.

Assim sendo, e tendo em conta o supra exposto, a negação do direito à dedução do IVA em negócio simulado, mantendo a adoção da posição que resulta da decisão arbitral 201/2018-T, “resulta da jurisprudência do TJUE não ser compatível com o regime do direito à dedução a recusa desse direito a um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de fornecimento, anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo, estava viciada por fraude ao IVA. As disposições previstas no artigo 19.º n.ºs 3 e 4, do Código do IVA visam precisamente consagrar o impedimento do direito à dedução que resulte de operações fraudulentas. Desde logo, tendo presente que só confere direito à

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

No caso concreto entende a AT que as faturas são falsas porquanto não correspondem a operações efetivas, mas sim a negócios simulados, recorrendo ao mecanismo previsto no n.º 3 do artigo 19.º do CIVA.

Neste âmbito, por exemplo, a decisão proferida no processo 00030/05.6BEPNF, da 2.ª Secção do Contencioso Tributário, pelo TCA-Norte, também citada na decisão arbitral, esclarece que, “*[...] quando a administração tributária desconsidera as facturas que reputa de falsas, aplicam-se as regras do ónus da prova do artigo 74.º da Lei Geral Tributária, competindo à administração tributária fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, ou seja, de que existem indícios sérios de que a operação constante da factura não corresponde à realidade.*

Feita esta prova, passa a recair sobre o sujeito passivo o ónus da prova da veracidade da transacção - cfr. entre outros, Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 24-01-2008, processo n.º 01834/04 Viseu, de 24-01-2008, processo n.º 2887/04 Viseu, de 27-01-2011, processo n.º 455/05.7BEPNF e de 18-03-2011, processo n.º 456/05BEPNF.

De notar que a administração tributária não precisa de demonstrar a falsidade das facturas, bastando-lhe evidenciar a consistência daquele juízo (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27-10-2004, processo n.º 810/04), invocando factos que traduzem uma probabilidade elevada de as operações referidas nas facturas serem simuladas, probabilidade elevada capaz de abalar a presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes e dos dados constantes da sua contabilidade - artigo 75.º da Lei Geral Tributária.

Neste domínio, em princípio, se os indícios denunciam que com forte probabilidade os emitentes das facturas não tinham capacidade empresarial para vender a mercadoria mencionada nas facturas, tanto bastaria para se criar um juízo sério de que aquelas transacções não existiram, ou seja, que aqueles emitentes não venderam à recorrente aqueles materiais, logo, a recorrente não os comprou, traduzindo assim a factura uma simulação de transacção entre o emitente e o utilizador da factura.

E assim dir-se-ia que bastaria à administração tributária, para cumprir o seu ónus, carrear factos relativos aos emitentes das facturas indiciadores da sua incapacidade para transaccionarem as mercadorias. E ficaria desonerada de averiguar qualquer facto na esfera do utilizador das facturas indiciador da sua participação ou conhecimento ou dever de conhecer da falsificação. Poderia limitar-se, como aconteceu no caso dos autos, a constatar na contabilidade do sujeito passivo a existência de facturas daqueles emitentes para, sem mais, considerar indevidamente deduzido o IVA, passando a competir ao sujeito passivo o ónus de demonstrar a veracidade das transacções.

Em suma, a ser assim entendido, a administração tributária, conhecedora que determinado sujeito passivo se dedicava à emissão de facturas falsas, poderia sem mais, desconsiderar os custos de qualquer outro sujeito passivo inspeccionado que tivesse contabilizado facturas daquele emitente.

Assim sendo, os indicadores de facto de que o emitente da fatura não tem capacidade para prestar o serviço não bastam, por si só, para obstar à dedutibilidade do imposto mencionado nessa fatura, se não houver razões para pôr em causa a realização desse serviço por terceiro.

Pode, à partida, parecer estranho que o legislador se tenha abstraído da relação subjacente titulada na fatura que, para ser subjetivamente verdadeira, teria que existir entre aqueles dois sujeitos (o emitente da fatura e o utilizador da fatura). Mas há uma razão para tal: é que o legislador também abstrai da relação subjacente para exigir o imposto do emitente.

Com efeito, e nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do mesmo código, o imposto também pode ser exigido ao emitente da fatura que ali o mencione indevidamente. Cada fatura onde seja mencionando imposto constitui um «cheque sobre o Tesouro» (cit. José

Guilherme Xavier de Basto, in «A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional», Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 164, Centro de Estudos Fiscais 1991, pág. 140). E isto acontece precisamente porque o destinatário da fatura também não deixa, por esse facto, de ter o direito a utilizá-la, no exercício do seu direito à dedução.

Assim, não sendo a existência da relação subjacente entre aqueles dois sujeitos um requisito de dedutibilidade do imposto, esta só pode ser afastada por uma norma de exclusão.

O Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado contém várias normas que excluem especialmente o direito à dedução, mas só nos interessa analisar aqui uma delas: o n.º 3 do seu artigo 19.º. Porque foi com base nessa norma que a administração tributária procedeu às correções impugnadas.

E segundo esta norma, não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura ou documento equivalente.

No entanto, o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado também não nos diz o que se deve entender por operação simulada para os efeitos desse Código, pelo que terá que ser interpretada com o sentido que o termo tem no direito civil - artigo 11.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária.

Ora a simulação é a divergência entre a vontade real e a vontade declarada dos sujeitos do negócio jurídico, por acordo entre o declarante e o declaratário e com o intuito de enganar terceiros – artigo 240.º do Código Civil. Pode ser absoluta (quando não existe vontade de realizar negócio nenhum) ou relativa (quando existe a vontade de dissimular um outro negócio). E, neste último caso, pode ser subjetiva (quando o negócio dissimulado é realizado com outro sujeito) ou objetiva (quando o negócio dissimulado tem natureza ou conteúdo diverso, como sucede com a simulação de valor).

Analisemos mais detalhadamente a simulação subjetiva (que é a que para o caso releva). Para que haja simulação é necessário que exista um acordo entre os sujeitos os sujeitos reais da operação e o interposto (interposição fictícia). Se o acordo existe apenas entre o interposto e um dos sujeitos reais da operação, atuando aquele em nome próprio, mas no interesse e por conta desse sujeito (interposição real), não se nos apresenta uma simulação, mas antes um mandato sem representação (cfr. artigos 1180.º e seguintes do

Código Civil – neste sentido, Carlos Alberto da Mota Pinto, in Teoria Geral do Direito Civil, 3.ª edição atualizada, pág. 476).

A comissão mercantil, regulada nos artigos 266.º e seguintes do Código Comercial, é uma modalidade de mandato sem representação, com a particularidade de ter por objeto, não a prática de atos jurídicos, mas a prática de atos do comércio. Também neste caso existe uma interposição real e lícita de sujeitos (e que se contrapõe, por isso, a interposição fictícia ou simulada - Pires de Lima e Antunes Varela, in «Código Civil Anotado», volume II, pág. 747). Ou seja, o negócio é realmente celebrado entre o mandatário ou comissário e o destinatário dos serviços. Mas aquele fica com a obrigação de transferir para o mandante a titularidade dos direitos que tenha adquirido em execução do mandato.

Assinale-se que o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado acolheu expressamente a figura jurídica da comissão mercantil, como decorre dos seus artigos 3.º, n.º 3, alínea c) (no caso de interposição na transferência de bens) e 4.º, n.º 4 (no caso da prestação de serviços). O que significa que, também para os efeitos deste imposto, a prestação de serviços por conta de outrem não é uma interposição fictícia ou simulada.

Assim sendo, a interposição de um sujeito entre o emitente da fatura e o seu utilizador só será uma operação simulada para efeitos do disposto no artigo 19.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e, por conseguinte, só excluirá o direito à dedução se existir acordo entre eles com o intuito de enganar terceiros, nomeadamente o fisco.

Pelo que a existência de acordo entre o verdadeiro prestador do serviço e o seu utilizador, no sentido de simular a celebração do negócio entre um deles apenas e terceiro com o intuito de enganar terceiros (e o fisco em particular) é elemento essencial da simulação subjetiva.

Passemos a outra questão, que é a de saber se compete à administração tributária provar o acordo simulatório. É o problema da repartição do ónus probatório entre a administração tributária e o sujeito passivo na aferição da legalidade do exercício à dedução.

Sobre esta matéria, dispõe com interesse o artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária que o ónus de prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Assim, e tomando como modelo o procedimento

de liquidação da iniciativa da administração tributária, esta terá o ónus de demonstrar a ocorrência dos factos de que deriva o direito à liquidação (os factos-pressupostos da existência, qualificação e quantificação do facto tributário). E o sujeito passivo terá o ónus de demonstrar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos desse direito.

Todavia, o acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 2003-05-07 (Processo n.º 01026/02, disponível a redação integral in www.dgsi.pt, seguindo o entendimento do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2002-04-17, processo n.º 026635, também ali disponível), firmou jurisprudência no sentido de que recai sobre o contribuinte a prova da existência dos factos tributários que alegou como pressuposto do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado.

A razão de ser deste entendimento é a seguinte: ao contrário do que sucede em regra, em que a administração tributária afirma a ocorrência do facto de que deriva o direito à tributação, neste caso é o sujeito passivo que afirma o facto tributário de que deriva o direito à dedução e a administração tributária que põe em causa a sua ocorrência.

Deve salientar-se, porém, que esta regra do ónus probatório só opera verdadeiramente depois de a administração tributária ter reunido e invocado indícios fundados de que o facto tributário não ocorreu (no caso, que não ocorreu entre os sujeitos mencionados na fatura. Ou seja (para utilizar as palavras do mesmo aresto), depois da administração tributária ter emitido «um juízo administrativo de adequação entre os factos e as valorações em que a administração diz, formalmente, suportar a sua decisão e o resultado desse juízo no sentido de se lhe afigurar ter sido declarado uma dedução superior à devida e com a prova perante o tribunal da pertinência desse juízo ou seja, com a prova, perante o tribunal, da existência dos elementos que tornam possível ter como adequada a consideração por si feita de que o contribuinte declarou uma dedução superior à permitida pela lei».

O que, de resto, resultava já do artigo 82.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (na redação então em vigor) segundo o qual a ratificação das declarações do sujeito passivo ocorreria quando a administração tributária fundamentasse que nelas figurara um imposto superior ou uma dedução superior aos devidos.

E que nem poderia ser de outra forma, porque o exercício do direito à dedução tem por base a declaração a que então aludia o artigo 28.º, n.º 1, alínea c), do mesmo Código.

Declaração essa que, nos termos do artigo 75.º da Lei Geral Tributária, se presume verdadeira quando seja apresentada nos termos previstos na lei e os dados dela constantes se encontram inscritos na sua contabilidade ou escrita, por sua vez organizadas de acordo com a legislação comercial ou fiscal. E quando alguém tem a seu favor uma presunção legal não tem que provar o facto a que ela conduz – artigo n.º 350.º, n.º 1, do Código Civil.

Pelo que, quando o direito à dedução tenha por base declaração do sujeito passivo apresentada nos termos da lei, a administração tributária que pretenda infirmar a ocorrência do facto em que se suporta essa dedução invocando a simulação de sujeitos, não tem que demonstrar que o acordo simulatório existiu (o que seria muito difícil demonstrar, na generalidade dos casos), mas tem que reunir indicadores objetivos de que tal acordo deveria ter existido. ...”.

A partir daqui, e considerando a situação particular em apreciação nos autos, tem de entender-se que para haver simulação seria necessário que a administração fiscal tivesse reunido elementos que relacionassem a utilizadora das facturas com o esquema de fraude, ou seja, que tivesse reunido indícios de que a utilizadora das facturas participou ou que sabia ou devia saber que a emitente das facturas não era o verdadeiro fornecedor da mercadoria em apreço, na medida em que pode acontecer que a utilizadora de facturas falsas não saiba nem tenha possibilidades de saber da falsidade.

Com efeito, basta que um operador, obtendo as necessárias quantidades de mercadorias, munindo-se de um livro de facturas e abrindo uma conta bancária em nome do titular da factura, se desloque às instalações de um outro revendedor, ofereça as mercadorias, acorde um preço e desconte o cheque usado como meio de pagamento.

A aceitar-se que o ónus da Fazenda Pública se basta com a recolha de indícios de falsidade relativamente aos emitentes das facturas levaria a que os utilizadores das facturas falsas, que não sabem que são falsas, não pudessem deduzir custos que efectivamente suportaram, sem que tivessem participado em qualquer esquema fraudulento.

Dir-se-á que, sempre tais utilizadores inocentes poderiam fazer prova da veracidade das transacções - na aplicação do quadro probatório acima fixado: à administração tributária cabe o ónus de demonstrar indícios da falsidade; cumprido tal ónus passa a caber ao contribuinte o ónus da prova da veracidade das transacções.

Mas facilmente se percebe que tal prova, nestas circunstâncias, de fraude a montante, que desconhece, será impossível para o utilizador das facturas provar o que quer que seja para além do que resulta da sua contabilidade, e que, não se deve esquecer, goza de presunção de veracidade. Se houve fraude e o utilizador das facturas desconhece não pode provar que as mercadorias foram adquiridos aos emitentes das facturas, porque não foram; nem pode provar que os adquiriu a outrem, porque para este utilizador de facturas a mercadoria foi comprada ao emitente, desconhecendo o real vendedor.

O que pode fazer o utilizador das facturas nestas circunstâncias é tão-só esclarecer como é que as negociações se desenvolveram e com quem se desenvolveram.

(...)

Deste modo, havendo indícios de que a emitente das facturas não forneceu a mercadoria mencionada nas facturas, impunha-se que a administração fiscal indagasse da participação da ora Recorrida no esquema simulatório.

Ora, a administração tributária não diz que a recorrente sabia ou devia saber que estava a comprar a pessoa diferente da que figura na factura e o utilizador da factura não está obrigado a saber a situação empresarial ou fiscal do emitente da factura que lhe entrega a mercadoria.

Aceitar-se que um utilizador de facturas veja os custos desconsiderados sem que de alguma forma a administração tributária o ligue ao esquema fraudulento, seria violador do princípio da justiça. E poria em causa a confiança nas relações comerciais.

Este entendimento vai de encontro ao do Tribunal de Justiça que no Acórdão de 31 de Janeiro de 2013, processo C-642/11 - que tratava de uma questão de dedutibilidade de IVA, reportando-se aos casos em que as irregularidades se verificam na esfera dos emitentes, pronunciou-se assim:

«47 Assim, cabe às autoridades e aos tribunais nacionais recusar o direito a dedução, se se demonstrar, face a elementos objectivos, que esse direito é invocado fraudulentamente ou abusivamente (v., neste sentido, acórdão de 6 de Julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Colet., p.I-6161; e acórdãos, já referidos, Mahagében e David, n.º 42, e Bonik, n.º 37).

48 Contudo, também segundo jurisprudência bem assente, não é compatível com o regime do direito a dedução prevista pela Diretiva 2006/112 sancionar, com a recusa desse direito, um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de fornecimento, anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo, estava viciada por fraude ao IVA (v., especialmente, acórdão de 12 de Janeiro de 2006, *Optigen e o.*, C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Colet.*, p. I-483, n.ºs 52 e 55; e acórdãos, já referidos, *Kittel e Recolta Recycling*, n.ºs 45, 46, e 60, *Mahagében e Dávid*, n.º 47, e *Bonik*, n.º 41).

49 Além disso, o Tribunal de Justiça declarou, nos n.ºs 61 a 65 do acórdão *Mahagében e David*, já referido, que a Administração Fiscal não pode exigir de maneira geral que o sujeito passivo que pretenda exercer o direito a dedução do IVA, por um lado, verifique que o emitente da fatura referente aos bens e aos serviços em função dos quais o exercício deste direito é pedido dispõe da qualidade de sujeito passivo, possui os bens em causa e está em condições de os entregar e cumpre as suas obrigações de declaração e de pagamento do IVA, a fim de se certificar de que não há irregularidades ou fraude ao nível dos operadores a montante, ou, por outro, possua documentos a este respeito.

50 Daqui decorre que o tribunal nacional que deva decidir se, num determinado caso, existe operação tributável, tendo a Administração Fiscal alegado no processo que a existência de irregularidades cometidas pelo emitente da fatura ou por um dos seus fornecedores, como omissões contabilísticas, deve zelar por a apreciação da prova não conduza a esvaziar de sentido a jurisprudência recordada no n.º 48 do presente acórdão, obrigando de forma indireta o destinatário da fatura a proceder a verificações junto do seu contratante que, em princípio, não lhe incumbem.»

E a final declarou:

«(...)

2- Os princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade e da confiança legítima devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que seja o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante seja recusado ao destinatário de uma factura, por inexistência de uma operação tributável efectiva, quando, no aviso rectificativo de tributação enviado ao emitente da fatura, o imposto sobre o valor acrescentado declarado

pelo emitente não tiver sido corrigido. Contudo, se, por causa de fraudes ou irregularidades cometidas pelo emitente ou a montante da operação invocada como base do direito a dedução, se considerar que essa operação não foi efectivamente realizada, deve provar-se, perante elementos objectivos e sem exigir ao destinatário da fatura verificações que lhe não incumbem, que o mesmo destinatário sabia ou tinha obrigação de saber que a operação estava implicada numa fraude ao imposto sobre o valor acrescentado, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar.»

(...)

No caso, repete-se, estando demonstrado que a ora Recorrida adquiriu a mercadoria em causa, teria a administração tributária que recolher indícios bastantes de que a recorrida sabia ou devia saber que quem lhe estava a vender não era a pessoa que figurava nas facturas.

E não tendo tal acontecido, concluímos que a administração tributária não recolheu indícios que legitimam a sua actuação no sentido de não aceitar a dedução do IVA mencionado nas facturas em causa nos autos, ou seja, não cumpriu com o ónus que sobre si impendia no sentido de fundamentar as liquidações impugnadas, as quais estão, assim, feridas de ilegalidade, impondo-se assim acompanhar a decisão recorrida quando determinou a anulação das liquidações impugnadas.”.

Tendo em conta o supra referido a AT entende que as faturas não correspondem a operações efetivas para efeitos de permitir a dedutibilidade do IVA incorrido pela Requerente, ou seja, que se trata de operações simuladas, pelo que de acordo com o número 3 do artigo 19.º do CIVA a Requerente não poderia ter deduzido o imposto relativo a estas aquisições simuladas.

Neste âmbito ao ónus da prova, quando a AT desconsidera faturas que reputa como falsas, aplicam-se as regras previstas no art. 74.º da LGT, competindo fazer prova da verificação dos pressupostos que legitimam a sua atuação, ou seja, que existem indícios sérios de que as operações não correspondem com a realidade passando, então, a incidir sobre o sujeito passivo o ónus da veracidade da transação.

Sendo verdade que a AT conclui que as empresas fornecedoras da Requerente não apresentariam estrutura que lhes permitisse executar a produção das peças de roupa interior e que inexistem guias de transporte ou até de controlo, mas, estes factos não permitem indiciar que o trabalho não foi, de facto, executado.

A verdade é que nenhum indício foi apresentado pela Requerida para demonstrar que, de facto, e independentemente da estrutura das empresas fornecedoras, o trabalho não foi feito, mormente tendo em conta que o mesmo foi integralmente faturado e pago; não incumbindo à Requerente averiguar – ainda que o tenha feito como consta de declarações de não dívida de uma das empresas fornecedoras – a situação empresarial ou fiscal dos seus fornecedores. I.e., para haver simulação, como resulta da decisão transcrita, seria necessário que a AT tivesse reunido elementos que relacionassem a Requerente com o esquema que imputa às empresas fornecedoras. O que, não só não faz, como nem sequer o alega. Partindo para uma conclusão cujos factos que lhe estão subjacentes em nada se relacionam com a Requerente.

E a AT não só não o demonstra como se pode concluir, face aos elementos constantes dos autos, que as operações são efetivas ainda que a confeção não fosse realizada pelas empresas fornecedores mas eventualmente subcontratadas por estas a terceiras, facto que a AT nem sequer alega e nem sequer ponderou ou analisou na sua decisão inspetiva.

Face ao exposto, a AT não reuniu ou invocou indícios fundados de que o facto tributário não ocorreu. O que obsta a desencadear o ónus probatório da Requerente que só opera depois da AT ter reunido e invocado aquela matéria indiciária, o que nunca aconteceu no caso concreto face aos factos apurados nestes autos.

Em suma, a conclusão da AT face às estruturas das fornecedoras não lhe permite, nem permite ao tribunal, concluir que as operações da Requerente em apreço nos autos sejam simuladas e, nesse pressuposto, lhe seja negado o direito à dedução do imposto.

Tendo em conta o sentido da posição adotada e a decisão não se mostra relevante que o tribunal se pronuncie quanto a outras questões suscitadas pela Requerente.

Dos juros indemnizatórios

Tal dispositivo está em sintonia com o disposto no art.º 100.º, da LGT, aplicável ao caso por força do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 29.º, do RJAT, no qual se estabelece que *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”*

Dispõe, por sua vez, o artigo 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”*

Da análise dos elementos probatórios constantes dos presentes autos é possível concluir que a Requerida deveria ter procedido à correta liquidação do imposto, para o qual tinha elementos de facto que lhe permitiam proceder à correta liquidação do imposto; não o tendo feito e optando por manter as liquidações inquinadas de erro sobre os pressupostos, e por isso mesmo ilegal, estando, por isso, obrigada a indemnizar.

Face ao exposto, atento o disposto no artigo 61.º do CPPT e considerando que se encontram preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios, ou seja, verificada a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tal como previsto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre a quantias já pagas até ao seu integral reembolso.

Acorda este Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar a anulação dos atos de liquidação e IVA e juros compensatórios em apreço nos autos e, em consequência, determinar o reembolso à Requerente do imposto indevidamente pago e juros compensatórios, acrescido do pagamento dos juros indemnizatórios, desde a data de pagamento das referidas quantias até ao integral reembolso das mesmas.

IV. Valor do processo

Tendo em consideração o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 108.344,60.

V. Custas

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em € 3.060,00 a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22.º, n.º 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa e CAAD, 13 de março de 2023

A Árbitro-Presidente

(Fernanda Maçãs)

A Árbitra,

(Marisa Almeida Araújo)

A Árbitra,

(Cristina Coisinha)