

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 540/2023-T

Tema: Correção oficiosa em IRC – artigo 23.º n.º 1 do CIRC.

SUMÁRIO:

- 1. A desconsideração de faturas contabilizadas e pagas ao abrigo do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC exige particular cuidado e prova por parte da AT no caso de faturas alegadamente falsas.**
- 2. O fornecedor do SP Requerente ser suspeito de realizar atos de emissão de faturas sem materialidade (não entrega da mercadoria referida nas faturas) a entidades identificadas que, pelo seu volume, contexto e importância são «suspeitas», não significa que todas as vendas efetuadas por esse fornecedor sejam falsas ou fraudulentas.**
- 3. Não provada a falsidade das faturas pela AT no caso em análise, carece de legitimidade legal a correção inspetiva realizada com invocação do artigo 23.º n.º 1 do CIRC em erro sobre os pressupostos de facto e de direito.**

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Vasco António Branco Guimarães, árbitro singular designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral constituído em 03-10-2023, decide o seguinte:

1. Relatório

A..., SA, NIPC..., com sede social sita à Rua..., n.º ..., na freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Gaia, ...-... .. VNG, pertencente ao Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia ..., veio, ao abrigo do preceituado no artigo 10.º n.º 1 do Decreto – Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro,

1.

(doravante «RJAT») requerer a constituição de Tribunal Arbitral, para se pronunciar acerca da legalidade da Liquidação de IRC n.º 2023..., Liquidação 2019...; Liquidação 2023 ...; e Liquidação 2023..., todas emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e constantes da demonstração de acerto de contas 2023... e, a final, pronunciar-se pela ilegalidade da Liquidação de IRC n.º 2023..., Liquidação 2019...; Liquidação 2023... e Liquidação 2023..., todas emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e constantes da demonstração de acerto de contas 2023..., tudo no montante de 17.608,29 EUR (Dezassete mil seiscentos e oito euros e vinte e nove cêntimos); seguindo-se os ulteriores termos legais com as ínsitas consequências.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 25-07-2023.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 13-09-2023 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 03-10-2023.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta em 08-11-2023 em que por impugnação defendeu que os pedidos devem ser julgados improcedentes.

Por despacho de 04-12-2023, foi decidido realizar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e após essa realização decidir sobre as Alegações das Partes.

Em 08-01-2024 procedeu-se à audição das testemunhas e audição de argumentos das Partes. Após a audição das testemunhas foi dado o prazo de 15 dias simultâneo para Alegações das Partes. Desse despacho verbal dá nota despacho inserido em 09-01-2024 no processo.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados:

Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão da causa:

A) A Requerente é uma sociedade comercial, constituída sob a forma de sociedade anónima, que tem por objeto a “fundição de alumínio e fabrico e comercialização de moldes para a indústria do calçado», com o capital social de 80.000,00EUR (oitenta mil euros). – Cfr. Doc. 1 que se considera integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos.

B) A Impugnante/Requerente foi constituída em 01 (um) de setembro de 2010 (dois mil e dez), tem atualmente a sua sede social na Rua ... n.º ..., na freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Gaia, tem como Administrador Único B... (NIF...). Cfr. Doc. 1 que se considera integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos.

C) A Impugnante/Requerente iniciou a sua atividade em 03.09.2010.

D) A Impugnante/Requerente foi objeto de ação inspetiva promovida pela Autoridade Tributária. Cfr. Doc. 2 e 3 que se consideram integralmente reproduzidos para os devidos e legais efeitos.

E) A ação inspetiva teve o seu início em 28.09.2022, e foi legitimada pela ordem de Serviço com a referência OI2022..., classificada como procedimento de inspeção externo. - Cfr. Doc. 4 que se consideram integralmente reproduzidos para os devidos e legais efeitos.

F) Tal inspeção externa teve como motivo revelado a avaliação do alegado relacionamento comercial entre a ora Impugnante/Recorrente e a sociedade comercial C... Lda.; - Cfr. Doc. 4 que se considera integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos.

G) E como fim (nos termos das alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 12.º do RCPITA) o procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.

H) O âmbito e extensão do procedimento da inspeção acima referido (nos termos do n.º 1 do artigo 14.º e n.º 3 do artigo 4, ambos do RCPITA) ao IRC e IVA parcial e referente ao ano de 2018.

I) A AT, neste seu procedimento externo concluiu:

Em sede de Imposto sobre o rendimento das pessoas Coletivas:

“(…) que a entidade inspecionada contabilizou como gastos, faturas que foram emitidas em seu nome pela sociedade C..., Lda., faturas essas que não correspondem a efetivas transmissões de bens, logo não poderiam ter sido consideradas como custo fiscal, uma vez que não se enquadram na previsão de perdas ou gastos, definida no n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC. O valor global dessas faturas (consideradas indevidamente como gastos) é de 68.418,00EUR.”

J) Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado:

“Não se mostrou pertinente a propositura de qualquer correção em sede de IVA, uma vez que às transmissões antes referidas, se aplica a regra da inversão do sujeito passivo.

K) A Requerente exerceu o direito de audição prévia que consta dos autos e se dá por reproduzida.

L) A liquidação adicional de IRC aqui controvertida resulta de uma correção firmada na ação inspetiva desenvolvida pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto a coberto da Ordem de serviço externa n.º OI2022..., de âmbito parcial – IRC e IVA, para o exercício de 2018, que concluiu pela desconsideração, para efeitos de apuramento do lucro tributável, nos termos do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, de gastos documentados por faturas de aquisição que totalizam € 68.418,00.

M) Na base do procedimento inspetivo efetuado à Requerente, está um procedimento inspetivo efetuado ao sujeito passivo C..., Lda. emitente das faturas em causa nos presentes autos, em que os SIT concluíram que, além de se tratar de um sujeito passivo incumpridor das suas obrigações fiscais, não apresentava qualquer estrutura empresarial, desde logo pela falta de instalações, pessoal ao serviço, recursos financeiros e materiais, que lhe permitisse efetuar as operações comerciais tituladas por faturas onde se incluem as nove faturas em causa nos presentes autos.

N) Do procedimento inspetivo ao sujeito passivo C..., Lda. os SIT concluíram, resumidamente, e que passamos a transcrever (parcialmente) dada a relevância: “Ponderada a

informação recolhida e tratada, não pode deixar-se de concluir que a atividade declarada pela sociedade C... Lda. é uma atividade aparente, fictícia, tendo a referida sociedade sido constituída e utilizada, como se de um verdadeiro sujeito passivo se tratasse, para participar no circuito comercial e documental da sucata, eventualmente como empresa “substituta”, colocada ficticiamente entre os originários transmitentes e os verdadeiro adquirentes, ou como mera emitente de “faturas falsas”, sem qualquer transação real subjacente, servindo sempre o objetivo de, com intuítos fraudulentos, conferir o direito aos alegados adquirentes de considerar como gastos tais faturas, obstando assim à tributação destas importâncias em sede de IRC.”

- O) Foi verificado o estoque de alumínio da Requerente e não foram verificadas divergências relevantes face às faturas de aquisição contabilizadas aqui em causa.
- P) Foi cumprido pela Requerente o dever de «reverse charge» - (inversão do sujeito passivo) em IVA em relação às faturas objeto de inspeção e identificação.
- Q) Foi verificado o meio de pagamento das faturas contabilizadas.
- R) A Requerida não apresentou a testemunha constante do rol anexo à Resposta feita que era o Senhor Inspetor autor do relatório de inspeção.
- S) Os argumentos utilizados pela Requerida para desconsiderar e corrigir as faturas impugnadas/elencadas têm base em alegados comportamentos da C... Lda., que não é uma sociedade com relações especiais com a Requerente na noção do artigo 63.º do CIRC.

2.2. Factos não provados.

Não resultou provado no presente processo que a atividade da C... Lda., fosse «uma atividade aparente, fictícia, tendo a referida sociedade sido constituída e utilizada, como se de um verdadeiro sujeito passivo se tratasse, para participar no circuito comercial e documental da sucata, eventualmente como empresa “substituta”, colocada ficticiamente entre os originários transmitentes e os verdadeiro adquirentes, ou como mera emitente de “faturas falsas”, sem qualquer transação real subjacente, servindo sempre o objetivo de, com intuítos fraudulentos, conferir o direito aos alegados adquirentes de considerar como gastos tais faturas, obstando assim à tributação destas importâncias em sede de IRC, ...»

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto:

Os factos provados baseiam-se nos articulados e documentos juntos pela Requerente e Requerida e no depoimento das testemunhas apresentadas pela Requerente – D..., e E...- que

relataram a efetivação de descargas de «moldes velhos» de alumínio e explicaram a forma como eram processados e verificados. Os testemunhos acima elencados identificaram a presença do Senhor F... nas instalações da Requerente a fazer entregas de moldes velhos de alumínio e as dimensões/volume do fornecimento.

Estes dados foram confirmados pelo ROC da sociedade Dr. G..., Revisor Oficial de Contas da A... que esclareceu que as compras feitas à C... Lda. representavam uma percentagem modesta da faturação das aquisições de moldes de alumínio e o valor pago pela Requerente era aceitável atento o facto de os moldes não terem «pins» de ferro o que lhes permitia serem fundidos de imediato sem manipulação adicional. As testemunhas fizeram depoimento claro e com conhecimentos dos factos relevantes.

Os factos elencados pela Requerida não foram confirmados por prova testemunhal que permitisse estabelecer a causalidade e conexão entre os alegados factos praticados pela C... Lda., e as transações registadas entre esta e a Requerente.

Não se retiraram outros factos relevantes dos articulados por serem citações de textos legais, acórdãos ou posições de parte sem conteúdo fáctico ou com argumentação fáctica não provada.

3. Matéria de direito

As questões de mérito que são objeto deste processo são:

- a. Saber se a AT pode rever oficiosamente as liquidações em IRC da Requerente do ano de 2018 considerando as transações tituladas nas faturas como fictícias por impossibilidade objetiva do fornecedor.
- b. Saber se o dever de colaboração da inspecionada/Requerente foi violado por omissão justificando consequentemente a correção em sede de IRC por desconsideração de gastos ao abrigo do disposto no artigo 23.º n.º 1 do IRC.

3.1. Posições das Partes

A Requerente defende em resumo:

- a. Que as aquisições dos «moldes velhos» em alumínio à C... Lda., foram reais e devidamente rececionados e contabilizados na sua atividade pelo que devem ser aceites como custos de aquisição de matéria-prima.

b. Que o seu dever de colaboração foi cumprido nos termos legais nada havendo a apontar à sua atividade e contabilização.

A Requerida defende:

Por impugnação:

c. Os gastos documentados por faturas de aquisição de alumínio à C..., Lda., que totalizam € 68.418,00 (sessenta e oito mil quatrocentos e dezoito euros), e sobre as quais recaem indícios sérios da inexistência das operações que titulam, conforme extensa fundamentação inserta no Relatório de Inspeção Tributária (RIT) notificado à Requerente, não podem ser aceites como custos por violação do disposto no artigo 23.º n.º 1 do CIRC.

d. A Requerente violou o seu dever de colaboração no processo inspetivo por ausência de resposta a questões concretas formuladas.

3.2. Saneamento do processo:

O objeto da impugnação em análise é a apreciação da legalidade da liquidação adicional corretiva com a referência n.º 2023 ... que inclui e reanalisa as liquidações Liquidação 2019...; Liquidação 2023...; e Liquidação 2023..., todas emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira e constantes da demonstração de acerto de contas 2023... no montante total a pagar de € 17.608,29.

O processo de impugnação contenciosa tem como objeto aferir se os pressupostos de facto e de Direito foram respeitados e a liquidação não enforma de um qualquer vício que determine a sua anulação por erro.

Todos os factos referidos no processo de inspeção referido ao fornecedor C..., Lda., não se reportam à Requerente nem os valores aí citados correspondem aos praticados nas transações entre a Requerente e o fornecedor.

A Requerente cumpriu os deveres impostos por lei inerentes às situações de aquisição de sucata (reverse charge prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea i) do CIVA), tendo em consequência liquidado e pago o IVA devido.

Cumpridos os deveres IVA o objeto da impugnação fica restrito à apreciação da legalidade do acto de correção da contabilização das faturas emitidas e pagas em nome da C..., Lda., no exercício de 2018, em sede de IRC.

A Autoridade Tributária após inspeção ou auditoria pode proceder à correção das declarações fiscais emitidas e liquidadas e pagas pelos Sujeitos Passivos que se presumem corretas e verdadeiras – artigo 75 da LGT.

Para proceder à correção necessita de demonstrar de forma clara e evidente que a declaração é falsa uma vez que, no caso, tudo foi contabilizado de acordo com as regras e normas em vigor.

Note-se que:

1. O IVA das faturas em causa foi declarado e pago pela Requerente cumpridos os requisitos legais;
2. O valor das faturas emitidas em IVA e a autoliquidação efetuada não foi questionada ou declarada como falsa;
3. Os factos de que a Requerente foi informada pela Requerida com a transcrição do relatório da inspeção efetuada ao fornecedor, referem-se a entidades que não são a Requerente e não dizem respeito aos fornecimentos feitos pela C... Lda., à Requerente.

O estudo dos casos de faturas falsas ou de «favor» em que houve condenação dos SP e outros obrigados a deveres acessórios revelam que, em regra, o(s) SP autor(es) destes atos te(ê)m sempre um número mais ou menos elevado de transações legítimas e legais para dar credibilidade à operação.

O fornecedor do SP ser suspeito de realizar atos de emissão de faturas sem materialidade (não entrega da mercadoria vendida) a entidades identificadas que, pelo seu volume, contexto e importância são «suspeitas», não significa que todas as vendas efetuadas por esse fornecedor sejam falsas ou fraudulentas.

No caso, não resultou provado pela Requerida que fossem falsas as faturas contabilizadas pela Requerente como custo e referidas na liquidação corretiva em dissídio.

A correção da determinação do lucro tributável e o respetivo imposto e juros compensatórios liquidados, constantes da demonstração de acerto de contas 2023..., tudo no montante de 17.608,29 EUR (Dezassete mil seiscientos e oito euros e vinte e nove cêntimos) foi feita em erro sobre os pressupostos de facto e de direito em relação aos factos em concreto não podendo os Serviços de Fiscalização da AT generalizar e colocar sob suspeita, sem provar com razoável certeza verificada, que esta situação, deste SP (a Requerente) é idêntica às verificadas com os outros contribuintes assinalados no PI.

Também não se nos afigura que se possa afirmar que a Requerente violou o seu dever de cooperação que é outra fundamentação possível para a correção oficiosa.

O dever de cooperação tem como limite objetivo aquilo que o SP sabe e está na sua esfera jurídica. Aquilo que foi respondido no questionário parece ser o espelho do que o SP diz saber e ter acontecido.

As informações sobre terceiros não envolvidos nas transações declaradas e contabilizadas entre a Requerente e a C..., Lda., estão fora do âmbito do dever de cooperação por serem exteriores ou alheias a estas mesmas transações. - cfr. artigo 9.º e 48.º do RCPIT.

3.3. Apreciação da questão.

Dos factos provados e da apreciação feita resulta que, a correção feita à determinação do lucro tributável com invocação do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC e conseqüente desconsideração dos custos das faturas em causa, constantes da demonstração de acerto de contas 2023..., tudo no montante de 17.608,29 EUR (Dezassete mil seiscentos e oito euros e vinte e nove cêntimos) com base na falsidade das faturas não resultou provada pela Requerida, pelo que a impugnação deve ser anulada por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

Improcede assim, de facto e de Direito, a posição da AT.

A Requerente não pediu juros indemnizatórios. Dispõe o artigo 43.º da LGT que: Artigo 43.º n.º 1:

1 - 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.

A atribuição dos juros resulta diretamente da norma e do princípio constantes do artigo 100.º da LGT que dispõe:

1 - 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 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.

2 - No procedimento tributário, a reconstituição da situação através da reposição da legalidade deve ser executada no prazo de 60 dias.

4. III – Questões prejudicadas

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil (art. 608º do CPC, ex vi art. 29º, 1, c) e e) do RJAT).

5. Decisão.

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, julgando como ilegais e anuladas as liquidações impugnadas: IRC n.º 2023..., Liquidação 2019...; Liquidação 2023...; e Liquidação 2023..., todas emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e constantes da demonstração de acerto de contas 2023... no montante de 17.608,29 EUR (Dezassete mil seiscentos e oito euros e vinte e nove cêntimos):

Mais condeno a Recorrida - por ser seu o erro que determinou a ilegalidade - a pagar à Requerente juros indemnizatórios à taxa legal desde a data do pagamento até efetivo reembolso ao abrigo do previsto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em 17.608,29 EUR (Dezassete mil seiscentos e oito euros e vinte e nove cêntimos).

Custas: Vai a AT condenada em custas nos termos do artigo 97.º -A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária por ser sua a responsabilidade da ilegalidade existente, sendo o seu montante fixado em 1224,00 Euro.

Registe e Notifique.

Lisboa, 13 de março de 2024

O Árbitro

(Vasco Branco Guimarães)