

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 264/2023-T

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

SUMÁRIO:

Se a AT logrou ilidir a presunção de veracidade que resulta do artigo 75.º da LGT e demonstrou a existência de indícios sérios de que o sujeito passivo participou num esquema de operações simuladas, negando com esses fundamentos o direito à dedução do IVA nos termos do artigo 19.º, n.º 3 do Código daquele imposto, é ao sujeito passivo que incumbe o ónus da prova de demonstrar a veracidade das operações nos termos do artigo 74.º da LGT, sob pena de não ser dedutível o IVA titulado pelas facturas referentes às operações simuladas.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., Lda. (doravante designada por “Requerente”), com o número de identificação fiscal..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., em..., apresentou, em 11-04-2023, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por “AT” ou “Requerida”).

2. A Requerente pretende a anulação das seguintes liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e respectivos juros compensatórios:

- 2022... (€3.760,50 de IVA), €770,23 de juros;
- 2022... (€7.026,50 de IVA), €1.415,31 de juros;
- 2022... (€6.970,15 de IVA), €1.381,04 de juros;
- 2022... (€6.385,61 de IVA), €1.242,13 de juros;
- 2022... (€5.600,50 de IVA), €1.072,22 de juros;
- 2022... (€6.403,20 de IVA), €1.204,15 de juros;
- 2022... (€6.392,85 de IVA), €1.179,78 de juros;
- 2022... (€7.597,48 de IVA), €1.352,14 de juros;
- 2022... (€5.211,80 de IVA), €909,85 de juros;
- Total do ano 2017 (€55.348,59) de IVA e €10 526,85 de juros;
- 2022... (€6.165,15 de IVA), €1.014,80 de juros;
- 2022... (€6.021,40 de IVA), €972,00 de juros;
- 2022... (€6.038,65 de IVA), €954,93 de juros;
- 2022... (€6.089,25 de IVA), €941,58 de juros;
- 2022... (€6.296,25 de IVA), €953,58 de juros;
- 2022... (€6.053,60 de IVA), €896,26 de juros;
- 2022... (€6.446,90 de IVA), €932,59 de juros;
- 2022... (€3.283,25 de IVA), €464,15 de juros;
- 2022... (€6.249,10 de IVA), €860,83 de juros;
- 2022... (€6.808,00 de IVA), €916,93 de juros;
- 2022... (€10.068,25 de IVA), €1.321,83 de juros;
- 2022... (€3.175,15 de IVA), €405,72 de juros;

com fundamento em erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 12-04-2023.

3.1. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, tendo aquela comunicado a aceitação da designação dentro do respectivo prazo.

3.2. Em 01-06-2023 as partes foram notificadas da designação dos árbitros, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 21-06-2023.

3.4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

3.5. A reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT foi realizada a 9 de Novembro de 2023, tendo aí sido inquiridas as testemunhas B... e C..., arroladas pela Requerente, e D..., arrolado pela Requerida.

3.6. As partes apresentaram alegações escritas onde reiteraram as respectivas posições.

4. Com o pedido de pronúncia arbitral manifesta a Requerente a sua inconformidade com os actos de liquidação de IVA e correspondentes juros compensatórios. Sustenta, em suma, o seguinte:

“Entendeu a AT que as facturas emitidas pela sociedade E... não consubstanciam qualquer transacção comercial, ou seja, que se trata de operações simuladas, pelo que de acordo com o número 3 do artigo 19.º do Código do IVA, o SP não poderia ter deduzido o imposto relativo a estas aquisições simuladas”;

“o grande argumento, em que se sustenta toda a tese da AT é o de que o preço pago pelo SP pelos serviços para aproveitamento da matéria-prima é superior ao pago pela compra de matéria-prima nova”;

Tal é falso porque “o valor pago pela subcontratação não é superior ao da matéria-prima e nem o Sr. Inspector tributário tem elementos para chegar a esta conclusão” “Já que não pode comparar cortes de palmilhas simples, feitos directamente no rolo da matéria-prima, com cortes mais elaborados realizados com misturas de cores e de diversos materiais”;

A AT “ignora no relatório, apesar de lhe ter sido devidamente explicado em fábrica, que os cortes realizados com esta matéria-prima aproveitada é, em grande medida, utilizado para fazer combinação de cores e de diversos materiais, resultando num produto mais caro, seja em termos de custo, seja depois, evidentemente, num produto final, com um preço de venda diferenciado ao cliente”;

Existe “necessidade de aproveitamento de matérias-primas, ainda que em alguns casos residuais isso possa ter um acréscimo de custo, como forma de gerir os stocks de matérias-primas” já que “muitas vezes, existe dificuldade no abastecimento na cadeia de distribuição”;

No RIT “não [se] considera o custo de recolha, tratamento, armazenagem e transporte de desperdícios” “Que é (...) tanto maior, quanto maior for a quantidade de desperdícios”;

“Pelo que este raciocínio, além de assentar em argumentos errados, não pode levar a qualquer conclusão válida”;

“sem estas operações, que hoje em dia já se fazem de forma mais automatizada e à data se faziam de forma manual, não seria possível a combinação e cores e, mais importante ainda, de diferentes materiais”;

“Quanto às alegadas incongruências entre datas no fornecedor, apenas se dirá que o SP nada sabe, nem tem que saber, sobre a forma como se processa a facturação entre os seus fornecedores ou prestadores de serviços, e aqueles com quem estes se relacionam, a montante”;

“O SP adquiriu os serviços em causa à E..., que os facturou em termos devidos e no cumprimento dos ditames legais, procedeu ao respectivo pagamento e, lançou na sua contabilidade as facturas referidas”;

“Se as facturas entre a E... e os seus fornecedores não correspondem a negócios efectivos, por se tratar, eventualmente de facturas de favor para dar cobertura a outros negócios não facturados, o SP desconhece e não tem que conhecer”;

“toda a argumentação por parte da AT se cinge a conclusões obtidas, não apenas na inspeção realizadas ao fornecedor do SP, mas sim a várias entidades com quem a mesma se relaciona e que são, como é bom de ver, completamente estranhas ao SP”;

“Tal como foi doutamente decidido pelo Tribunal Central Administrativo do Norte, no âmbito do recurso de impugnação interposto no processo n.º 1328/06.1BEPRT «na aplicação do n.º 3 do art.º 19 do Código do IVA, a administração tributária, não pode bastar-se com factos exclusivamente relativos aos fornecedores que não sejam susceptíveis de relacionar o sujeito passivo em operação simulada»”;

“caso concreto, a AT mais não fez do que incidir toda a sua análise e toda a sua fundamentação em factos próprios do fornecedor E... e outras empresas a montante, já que nada na actuação do SP foi apontado como susceptível de relacionar com qualquer operação simulada”;

É falso que “as facturas emitidas pela E..., relacionadas com a prestação de serviços ao SP, não titulam operações económicas efectivas (facturas falsas)”;

“quando a AT desconsidera facturas que reputa de falsas, aplicam-se as regras dos ónus da prova do artigo 74.º da LGT, competindo à AT fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, ou seja, que existem indícios sérios de que a operação constante das facturas não correspondem à realidade, passando então a incidir sobre o sujeito passivo do imposto o ónus probatório da veracidade da transacção”;

“Pese embora se tenha presente que a AT não tem de provar a falsidade das facturas, exige-se que esta alegue factos que traduzem uma probabilidade elevada de as operações referidas nas facturas, serem simuladas, abalando-se a presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes e dos dados que constam da sua contabilidade, consagrada no artigo 75.º da Lei Geral Tributária”;

“As situações expressas de exclusão do direito à dedução são excepcionais 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”;

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”.

- Conclui, requerendo a ilegalidade dos actos de liquidação de IVA, referentes aos anos de 2017 e 2018, assim bem como do despacho de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2022..., com as consequências legais daí decorrentes.

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, por impugnação, nos seguintes termos e no essencial:

“o argumento apresentado pela Requerente de que as conclusões do RIT se baseiam apenas nas conclusões do PIT realizado ao fornecedor E... e aos fornecedores desta não é verdadeiro, na medida em que lhe foram solicitados comprovativos da efetividade das operações e se concluiu que não foram apresentados comprovativos das transações económicas com a E..., nomeadamente correspondência a referenciar as encomendas e serviços a efetuar; adequada documentação de transporte quer relativa à entrega dos materiais quer do regresso dos produtos às instalações da Requerente: assim como a própria análise à faturação revela singularidades que levam a concluir que se trata apenas de documentação sem concretização de algum negócio comercial”;

“Trata-se assim da análise das (alegadas) aquisições da Requerente que foram postas em causa e não apenas das transações a montante do fornecedor E...”;

“Ou seja, a prova reunida resulta de uma conjugação de elementos, uns obtidos nos PIT realizados a montante da atividade prosseguida pela Requerente e outros no PIT a que a Requerente foi sujeita”;

“atendendo à legislação nacional, nomeadamente à alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) facilmente se constata que o legislador tributário prevê a possibilidade de os SIT recorrerem a elementos de terceiros, de forma a prosseguir a sua missão de observação da realidade tributária (n.º 1 do art.º 2.º do RCPITA)”;

“Entende a Requerente que ao caso é aplicável o acórdão do TCAN, Processo n.º 1328/06.1BEPRT” contudo “não se pode concluir que os factos em causa sejam exclusivamente afetos aos fornecedores”;

“quando instada a juntar elementos probatórios referentes à efetividade das operações, [a Requerente] não foi capaz de o fazer”;

“o ónus de provar a existência de uma realidade económica subjacente às faturas em causa impendia sobre o sujeito passivo e não sobre a Autoridade Tributária”;

“O conjunto de indícios de verificação de negócio simulado reunidos no RIT, conjugados com a inexistência de elementos de prova da realidade subjacente à faturação emitida pela E... à ora Requerente, põem em causa, de forma irremissível, a dedutibilidade do IVA constante da faturação emitida pela E... à Requerente, por igualmente esta encerrar fortes indícios de titularem transações comerciais falsas”;

“a AT deu pleno cumprimento ao ónus de provar que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua atuação (cfr. art.º 74.º n.º 1 da LGT), ou seja, de que existem indícios sérios de que as aquisições inscritas nas faturas suprarreferidas não se realizaram efetivamente e dessa forma não são dedutíveis para efeitos de IVA”;

“conforme dispõe o n.º 3 do art.º 19.º do CIVA, não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada, pelo que os SIT procederam à desconsideração das deduções efetuadas pela Requerente nas respetivas DP de IVA, previstas nos artigos 29.º e 40.º do respetivo Código, que no ano de 2017 atingiram o montante de €55.348,59 e no ano de 2018, o montante de €72.694,95 (cf. ponto I do RIT)”.

- Pelo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser considerado improcedente por não provado e absolvida a Requerida.

II. SANEAMENTO

6.1. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

6.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (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).

6.3. O processo não enferma de nulidades.

III. MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO

III.1. Matéria de facto

A) Importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito.

B) Nesse enquadramento, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a)** A Requerente foi objecto de acção inspectiva aos exercícios de 2017 e 2018, titulada pelas ordens de serviço n.ºs OI2021... e OI2021... da Direcção de finanças do Porto;
- b)** O procedimento foi motivado pela existência de uma divergência de € 72.550,00 entre o Anexo P (mapa recapitulativo de fornecedores da Requerente) e o Anexo O da E... (mapa recapitulativo de clientes);
- c)** Na sequência do procedimento inspectivo foram emitidas as seguintes liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e respectivos juros compensatórios:
 - 2022... (€3.760,50 de IVA), €770,23 de juros;
 - 2022... (€7.026,50 de IVA), €1.415,31 de juros;
 - 2022... (€6.970,15 de IVA), €1.381,04 de juros;
 - 2022... (€6.385,61 de IVA), €1.242,13 de juros;
 - 2022... (€5.600,50 de IVA), €1.072,22 de juros;
 - 2022... (€6.403,20 de IVA), €1.204,15 de juros;
 - 2022... (€6.392,85 de IVA), €1.179,78 de juros;
 - 2022... (€7.597,48 de IVA), €1.352,14 de juros;

- 2022... (€5.211,80 de IVA), €909,85 de juros;
- Total do ano 2017 (€55.348,59) de IVA e €10 526,85 de juros;
- 2022... (€6.165,15 de IVA), €1.014,80 de juros;
- 2022... (€6.021,40 de IVA), €972,00 de juros;
- 2022... (€6.038,65 de IVA), €954,93 de juros;
- 2022... (€6.089,25 de IVA), €941,58 de juros;
- 2022... (€6.296,25 de IVA), €953,58 de juros;
- 2022... (€6.053,60 de IVA), €896,26 de juros;
- 2022... (€6.446,90 de IVA), €932,59 de juros;
- 2022... (€3.283,25 de IVA), €464,15 de juros;
- 2022... (€6.249,10 de IVA), €860,83 de juros;
- 2022... (€6.808,00 de IVA), €916,93 de juros;
- 2022... (€10.068,25 de IVA), €1.321,83 de juros;
- 2022... (€3.175,15 de IVA), €405,72 de juros;

- d)** Em 22-07-2022, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra os referidos actos de liquidação;
- e)** Por ofício de 29-11-2022, a Requerente foi notificada para exercer o direito de audiência prévia;
- f)** Por ofício de 04-01-2023, a Requerente foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa;
- g)** Em 11-04-2023, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

C) Factos não provados

Da prova produzida não resultou a existência de uma realidade económica subjacente às facturas em apreço nos presentes autos, não tendo a Requerente logrado demonstrar a veracidade das operações em causa, não esclarecendo nem afastando de forma suficiente e convincente os indícios elencados no RIT.

D) Fundamentação da matéria de facto

A matéria de facto dada como provada assenta no exame crítico da prova documental apresentada e não contestada, que aqui se dá por reproduzida e na prova testemunhal que consistiu na inquirição das testemunhas B..., C... e D... .

III.2. Matéria de Direito

7. No presente pedido de pronúncia arbitral, a Requerente coloca em causa as liquidações supra identificadas, decorrentes de correcções técnicas à matéria tributável em sede de IVA relativo aos anos de 2017 (Janeiro a Julho, Setembro e Outubro) e 2018 (todo o ano), e peticiona, em síntese, que “se[ja] declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de IVA, por referência aos anos fiscais de 2017 e 2018, em apreço” e, “em consonância, [que] o Despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa número ...2022... previamente deduzida, de 28 de Dezembro de 2022 e aqui sindicado, se[ja] anulado, por ilegal”.

8. Isto porque a ora Requerente considera que as referidas liquidações “encontram-se inquinad[a]s por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, em resultado da errónea aplicação do bloco normativo extensível ao caso sob análise e da incorrecta qualificação, atentas as normas de incidência de IVA, da situação tributária da aqui Requerente”.

9. No seu entender, “os factos em que se alicerça o relatório para concluir pela inexistência de transacções efectivas entre estas empresas são, pura e simplesmente, as conclusões obtidas do relatório de inspecção tributária da referida E..., mas também [...] de conclusões obtidas de inspecções realizadas a outras empresas com quem a E... teria, alegadamente, relações comerciais, supostas ou efectivas e que se situam a montante desta no circuito económico. Ou seja, a Autoridade tributária [...] sustenta toda a sua tese/posição, não só nas conclusões da inspecção do terceiro com quem o sujeito passivo se relaciona, mas de igual forma ou ainda de forma mais evidente, nas conclusões das inspecções a empresas que, na cadeia de produção, se situam a montante do fornecedor do SP. O que é absolutamente surreal, completamente ilegal e contraria todas as práticas internacionalmente aceites em matéria de inspecção tributária.”

10. A Requerente alega, ainda, que o RIT padece de equívocos (vd. §§19.º e 22.º e segs. da p.i.) e que revela uma análise “absolutamente insuficiente e inócua” no que diz respeito à relação da Requerente com a E... . Quanto “às alegadas incongruências entre datas no fornecedor, [a Requerente afirma que] nada sabe, nem tem que saber, sobre a forma como se processa a facturação entre os seus fornecedores ou prestadores de serviços, e aqueles com quem estes se relacionam, a montante.” E, no “que respeita ao cruzamento de facturação entre a E... e os seus fornecedores e a facturação da E... para o SP, de igual forma, nada pode ser apontado ao SP.” A Requerente conclui, assim, que, “se as facturas entre a E... e os seus fornecedores não correspondem a negócios efectivos, por se tratar, eventualmente de facturas de favor para dar cobertura a outros negócios não facturados, o SP desconhece e não tem que conhecer. Já que da sua parte cumpriu com todas as obrigações que lhe eram exigidas. Pelo que as correcções efectuadas, realizadas em sede das liquidações impugnadas, são ilegais e infundadas.”

11. Em defesa da sua posição, a ora Requerente invoca o que foi “doutamente decidido pelo Tribunal Central Administrativo do Norte, no âmbito do recurso de impugnação interposto no processo n.º 1328/06.1BEPRT «na aplicação do n.º 3 do art.º 19 do Código do IVA, a administração tributária, não pode bastar-se com factos exclusivamente relativos aos fornecedores que não sejam susceptíveis de relacionar o sujeito passivo em operação simulada.»”. Pelo que, para a Requerente, “é [...] evidente que o relatório de onde resultam as liquidações reclamadas enferma do vício apontado no acórdão supra citado, violando o disposto no art.º 19.º n.º 3 do código do IVA.”

12. Conclui a ora Requerente que, cabendo à AT, no âmbito das regras do ónus da prova, “efectuar pelo menos uma prova indirecta, recorrendo a «factos indiciantes» dos quais se procurará extrair, com auxílio das regras da experiência comum, da ciência ou da técnica uma ilação quanto aos factos indiciados[,] a conclusão ou prova não se obtém directamente mas indirectamente através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema da prova. [E, atendendo ao que se] refere no acórdão do TCAN, 23 de Novembro de 2012, «no que concerne à prova que compete à Administração na repartição do ónus da prova de que demos nota supra, o que é imprescindível é que aquela a faça de factos suficientes indiciadores a que

o Tribunal possa concluir, em virtude das leis naturais conhecidas pelos homens e que funcionam como máximas de experiência, pela elevada probabilidade (ou até certeza) de que o negócio declarado por aquelas partes não corresponde à realidade materializada naquela factura.» [...], torna-se fácil concluir, por tudo o acima exposto, que a AT de forma alguma logrou alcançar tal desiderato e, conseqüentemente, nenhum facto indiciador válido foi alcançado e que permitisse à AT concluir pela elevada probabilidade de que as facturas em causa não titulam transacções económicas reais.” Razão pela qual a ora Requerente considera que, “no caso dos autos, [...] as conjecturas formuladas são de tal forma frágeis e insustentáveis, que não poderão vir a alicerçar qualquer tentativa de correção tributária, seja em matéria de IVA seja em matéria de IRC. Sendo absolutamente contrariadas pelos elementos documentais já juntos aos autos, bem como da prova testemunhal”.

13. Por seu lado, a Requerida considera, em síntese e com base nos argumentos constantes da sua Resposta, que “não assiste razão à Requerente nos argumentos aduzidos em sede de reclamação graciosa e reiterados no presente pedido de pronúncia arbitral, termos em que os atos impugnados se deverão manter em vigor na ordem jurídica.”

14. Vejamos, então.

15. As liquidações ora em causa resultaram de acção inspetiva externa conduzida pelos serviços da DF do Porto, na qual se concluiu pela não aceitação da dedutibilidade do IVA constante das faturas emitidas pela sociedade E..., UNIPESSOAL, LDA. (doravante designada apenas por “E...”), pela subcontratação de serviços.

16. Como se depreende do que foi anteriormente dito, a questão fundamental que se coloca nestes autos é a de saber se a simulação das operações alegada pela AT se encontra (ou não) devidamente fundamentada. E, a tal respeito, a resposta a dar não poderá deixar de ser afirmativa.

17. Com efeito, o RIT indica, de forma clara e objectiva, os indícios em que se baseia a AT para sustentar a referida simulação das operações; pelo que a AT cumpriu o ónus da prova que lhe incumbia. Ao contrário, a ora Requerente não logrou demonstrar a veracidade das operações, não esclarecendo nem afastando, de uma forma suficiente e convincente, os múltiplos indícios fortes que foram elencados no RIT.

18. Nomeadamente, observa-se que não foram fundamentamente contrariados os seguintes indícios que a Inspeção Tributária reuniu (para inverter o ónus da prova no que respeita à presunção contida no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, visto ter sido posta em causa a efectiva ocorrência das prestações de serviços efetuadas pela E... à Requerente): **i)** a ligação estabelecida entre um esquema de facturas falsas e as facturas emitidas pela E... à Requerente; **ii)** o facto das guias de transporte emitidas pela Requerente à E... e as facturas daquela terem a mesma descrição e quantidades; **iii)** o facto de tais guias de transporte terem como destino a sede da E... (e esta ser uma casa de habitação); **iv)** atendendo às datas de duas das faturas emitidas pela E..., o facto dos produtos em causa terem sido entregues à Requerente antes de terem sido entregues à E... pelo fornecedor que fazia o trabalho de preparação das matérias-primas; **v)** o facto de não ter sido apresentada qualquer correspondência entre o trabalho desenvolvido pela E... e o que foi efectivamente facturado pela Requerente aos seus clientes; **vi)** o facto de não ter sido apresentada prova das comunicações entre a ora Requerente e a E... (o seu segundo maior fornecedor), nem qualquer suporte documental em relação ao serviço prestado; **vii)** não obstante a Requerente ter sempre uma facturação regular, se ter verificado que, nos meses de Agosto, Novembro e Dezembro de 2017, não subcontratou qualquer serviço à E...; **viii)** o facto de não se detectar uma mínima racionalidade económica na subcontratação da E..., atendendo à proporção dos consumos junto deste fornecedor no produto final da A... .

19. Ora: **i)** considerando os referidos indícios de simulação (que se encontram elencados no RIT); **ii)** tendo presente que a referida E... não tinha funcionários (apenas o gerente) e que a facturação desta basicamente correspondia à subcontratação a outros operadores (que estão identificados no RIT como sociedades A, A1, A3, A4, B e C) – e sobre os quais recaem fundadas reservas, detalhadas no RIT, sobre a sua capacidade para serem efectivos fornecedores

da E...–; e **iii)** considerando, igualmente, que, como se menciona no RIT, a AT solicitou esclarecimentos, nomeadamente quanto à “identificação das pessoas que representavam a E...”, quanto à “troca de correspondência entre [o SP e a E...] bem como e-mails e notas de encomenda que evidenci[assem] os contactos prévios tendo em vista as operações realizadas”, quanto às “facturas emitidas pelo SP para os seus clientes que correspondam aos serviços/bens mencionados nas faturas do ponto 2” e quanto à “identificação de outros fornecedores que prestaram/venderam serviços/bens idênticos aos mencionados nas faturas do ponto 2, bem como os montantes respetivamente facturados”, e que sobre todos estes tópicos a Requerente não apresentou (nessa sede bem como nestes autos) qualquer explicação, conclui-se que, como foi dito anteriormente, o RIT indica, de forma clara e objectiva, os indícios em que se baseia a AT para sustentar a simulação das operações.

20. Como bem refere a Requerida, na sua Resposta, na inspeção que foi “realizada à E... verificou-se a existência de uma cadeia de faturação falsa entre os vários operadores económicos (cfr. esquema a p. 10 do RIT e, bem assim, a transcrição do RIT da inspeção à E...), que teve por base um esquema de fraude fiscal, que consistia na criação de sociedades instrumentais (uma delas incumpridora) a montante da E...– controladas por esta – que permitiam a dedução a jusante do IVA nas entidades utilizadoras da faturação. Já na inspeção tributária promovida junto da A..., foi possível estabelecer uma relação entre a faturação emitida no âmbito do esquema de faturas falsas e a faturação emitida pela E... à A..., tendo-se apurado que o IVA deduzido pela A... provinha precisamente destas faturas. No âmbito deste procedimento, foram também reunidos vários indícios de que a faturação de E... à A... [...] não tinha correspondência com operações reais.”

21. Em síntese conclusiva: a AT cumpriu o ónus da prova que lhe incumbia, pelo que cabia à ora Requerente fazer a demonstração da veracidade das operações em causa.

22. Sucede, contudo, que essa prova não foi feita por parte da Requerente, nem através de prova documental nem através de prova testemunhal.

23. Com efeito, a prova apresentada pela Requerente encontra-se desprovida do necessário suporte documental e, quanto a outros elementos de prova, a Requerente apresentou duas testemunhas que, no entanto, dado terem ligações/interesses relativos à Requerente ou ao tema em causa, ficam, *ipso facto*, inevitavelmente diminuídas na credibilidade das suas afirmações: **i)** B..., que se apresentou como trabalhador da Requerente (“ajudante administrativo”), mas que se apurou ser não um mero trabalhador mas antes alguém com poder de decisão dentro da empresa, conforme resulta das suas próprias declarações e das declarações da outra testemunha apresentada pela ora Requerente; e **ii)** C..., gerente da E... à data dos factos, e arguido nos processos relativos ao esquema de faturas falsas, também com interesse na factualidade relativa a este tema.

24. Acresce, ainda, que, como bem refere a Requerida, na suas alegações finais, não apenas “resulta do RIT e da Resposta da AT ao ppa, e ao contrário do que preconiza a Requerente, [que] a presunção de veracidade das declarações [do art. 75.º da LGT] não pode ser aplicável ao presente caso, desde logo porque a sua contabilidade apresenta erros, inexatidões e indícios fundados de que as faturas em questão não corresponderam a operações reais” [vd. al. a) do n.º 2 do art. 75.º da LGT], como também se observa que “houve pedidos de elementos no âmbito do procedimento inspetivo aos quais a Requerente não deu qualquer resposta (mesmo após insistência dos SIT), [o que foi inclusive] admitido em sede de inquirição de testemunhas por B... (minuto 9 da parte 1 da inquirição).” [vd. primeira parte da al. b) do n.º 2 do art. 75.º da LGT].

25. Com efeito, verifica-se que as incongruências observadas no RIT não foram dissipadas ou esclarecidas através da prova testemunhal, nomeadamente as seguintes: **i)** o facto de, nas guias de transporte emitidas pela A..., para a realização do transporte de matéria prima para a E..., o destino da matéria prima corresponder à morada da sede da E... – conforme ficheiro que agrega a informação das guias fornecido pela Requerente durante a inspeção e que consta dos autos como Documentos n.º 2 e 3 – morada essa que, como se constata do RIT, correspondia a uma morada residencial, onde não era credível que aqueles serviços pudessem ser prestados; **ii)** o facto de, pela análise das guias de transporte emitidas pelo A..., se ter verificado que os

descritivos das guias emitidas pela A... correspondem exactamente aos descritivos das faturas emitidas pela E... e que as quantidades mencionadas nas guias emitidas pela A... também correspondem às mesmas quantidades mencionadas nas faturas emitidas pela E...– i.e., que, mesmo antes do serviço ser realizado, a A... já sabia as quantidades exactas, o que, dado o tipo de serviço, não se mostra credível, visto que não é normal, em processos produtivos, não ser gerado qualquer desperdício; **iii**) o facto de, tal como indicado no RIT, os descritivos das guias de transporte (“tiras”, palmilhas”) não corresponderem ao que o gerente da A...referiu que era a matéria prima remetida para a E... [“tiras de espuma” ou “rolos estreitos (género de tiras)”], conforme resulta do auto de declarações de 14/03/2023; **iv**) o facto de ter sido detectada incongruência em duas faturas (FT n.º 1/1049, de 2018-06-15, e FT n.º 1/1058, de 2018-06-26) que a E... emitiu para a A... e que estão correlacionadas com a subcontratação efectuada junto de um dos seus fornecedores (no RIT identificado como sociedade C, o qual emitiu as FT n.º 18/76, de 2018-06-07, e FT n.º 18/82, de 2018-06-28), visto que se apurou que: - a E... “entregou” ao SP os artigos mencionados na FT 1/1049, em 15/6/2018, quando a sociedade C só os entregou à E... em 27/6/2018; - a E...“entregou” ao SP os artigos mencionados na FT 1/1058 em 26/6/2018, quando a sociedade C só os entregou à E... em 28/6/2018.

26. Acresce, ainda, notar o facto das testemunhas apresentadas pela Requerente terem feito afirmações que se mostram não condizentes com a factualidade apurada: **i**) a testemunha B... afirma, referindo-se à E..., que a mesma, «para mim, é a F...» e que (sendo a F... uma das fornecedoras da E...) esta operava «num pavilhão» arrendado, onde teria estrutura e pessoal aptos a prestar aqueles serviços; contudo, como se constata do fluxo de facturação e como foi expressamente afirmado pelo então gerente da E... C..., para prestar os serviços à A..., a E... subcontratou outras entidades para além da “F...” [«recorria a outras para além da F...»: cfr. min. 55 da gravação áudio (parte 1)]; **ii**) a testemunha B... alega que os serviços prestados pela E... não consistiam apenas no “aproveitamento” de “sobras” e “desperdícios”, mas correspondiam a parte do processo produtivo que era executado também pela A... (mas que esta não tinha trabalhadores suficientes para executar e daí a necessidade de subcontratar a E...); contudo, tais afirmações de B... contrariam frontalmente a resposta da própria A... no RIT (vd. transcrição das declarações da Requerente, no ponto III.1.2.2.1 do RIT, pp. 39 e 40); **iii**) a

testemunha B... refere que não havia na zona Norte do país mais nenhuma empresa (para além da E...) capaz de fazer este tipo de trabalho (cfr. min. 42 da parte 1 da inquirição) – o que parece ser inverosímil, atendendo à simplicidade do trabalho em causa (para o qual bastaria, alegadamente, apenas “uma máquina de costura e um x-ato”) e à sua representatividade para a actividade da Requerente (segundo maior fornecedor); **iv**) como refere a Requerida nas suas alegações finais, “segundo a testemunha B... no âmbito do processo 266/2023-T, os serviços prestados pela E... não produziram desperdícios – «Eles (E...) não fazem lixo nosso» (min. 51 da gravação áudio desse processo). Esta afirmação serviria, supostamente, para justificar a contradição nas Guias de Transporte assinalada no RIT. No entanto, segundo a testemunha C..., esses serviços produziam “lixo” – «Havia muitos resíduos que depois iam para o lixo, já não regressavam à A...» – cfr. minuto 10:50 da parte 2 da gravação áudio do mesmo processo.”

27. Verifica-se, inclusivamente, que as referidas testemunhas revelaram contradições entre si, visto que, como bem assinala a Requerida, nas suas alegações finais, “[as testemunhas] não conseguiram dizer a mesma coisa quando questionad[a]s sobre quem era o elo de ligação na A... e na E... em relação às operações referidas nas faturas em discussão nos autos. Se a testemunha B... (minuto 33 da parte 1 da inquirição) referiu inequivocamente ser ele próprio o elo de ligação da parte da A..., articulando com C... quanto às encomendas e aos trabalhos contratados; já C... foi perentório ao dizer que era ele o elo de ligação da parte da E..., mas que «na maior parte das vezes lidava com o Sr. G...», do lado da A... (minuto 4 da parte 2 da inquirição).”

28. Em conclusão: as *supra* referidas contradições nos depoimentos das testemunhas da Requerente são suficientes para abalar a credibilidade das mesmas, pelo que, como se disse (e também através deste meio de prova se confirma), a Requerente não logrou demonstrar, nestes autos, a veracidade das operações em causa, não esclarecendo nem afastando, de forma suficiente e convincente, os indícios que foram elencados no RIT.

29. A Requerente invocou, ainda, em sede de requerimento, que “a omissão ou não identificação no relatório de inspecção tributária de entidades terceiras cuja actividade foi determinante para

a correção tributária na esfera jurídica do sujeito passivo, tendo inviabilizado que este pudesse participar e influenciar a formação de vontade da administração, seja carreando novos elementos”.

30. A este respeito (e não obstante saber-se que a alegada violação do princípio da participação no procedimento não consta da causa de pedir delimitada no pedido de pronúncia arbitral), deve, ainda assim, dizer-se que não está aqui em causa a preterição de uma formalidade legal essencial porque a ora Requerente participou ao longo de todo o procedimento e nunca invocou dificuldade no exercício da sua defesa por não saber quem eram as sociedades subcontratadas pela E... . Acresce notar, ainda, que é a própria Requerente que alega o conhecimento sobre a estrutura produtiva material e humana da E..., pelo que se estranha que aquela afirme que não sabe com quem se relacionava.

31. Como bem refere, a este propósito, a Requerida nas suas alegações finais, “inclusivamente, tendo-lhe sido apresentado o projeto de relatório sem a indicação da firma daquelas empresas, para efeitos de participação no procedimento, [a Requerente] não suscitou quaisquer questões sobre o seu conteúdo – de resto, ainda que não constem as firmas das empresas, o conteúdo do RIT da inspeção à E... é transcrito no RIT da inspeção à Requerente. Nem, quando notificada do RIT e liquidações ora impugnadas, a Requerente fez uso do mecanismo previsto no artigo 37.º do CPPT para suprir qualquer insuficiência da notificação. [E] Também em sede de reclamação graciosa, entre as várias questões apontadas pela Requerente, o desconhecimento da firma daquelas empresas nunca foi indicado como causa de limitação do seu direito ao contraditório e participação na decisão. [Sendo que,] Por outro lado, em momento algum os Serviços de Inspeção negaram à Requerente o acesso àquela informação.”

32. Ainda a este respeito, acompanha-se aqui, por se mostrar pertinente para a análise do presente caso, o voto de vencido do Dr. Jorge Carita no proc. arbitral n.º 162/2022-T, nomeadamente na parte em que este afirma que “[a] Requerente sabia, por via do RIT, que havia problemas a montante na cadeia produtiva. [...]. Claro que se não sabia, devia saber, porque estava a lidar com empresas sem estrutura instalada e é sua a responsabilidade por essa

indagação. [...] «...sabia ou devia saber – se tinha procedido às verificações que podiam ser razoavelmente exigidas a qualquer operador económico – que a operação em que participava estava ligada a uma fraude.» E não consta do processo que a Requerente tenha feito essa indagação, que razoavelmente pudesse ser solicitada a qualquer operador económico, a qual, aliás, estava perfeitamente ao seu alcance. [...] Estranha-se que o não tenha feito. [...]. [Era] [e]xtremamente simples para a Requerente a sua defesa de um modo consistente [no que se refere à alegação feita por esta de que tinha havido violação do princípio da participação no procedimento inspetivo]: [j]untava, em qualquer dos momentos que teve ao logo de todo o processo para o fazer, os elementos de prova que demonstrassem que as entidades a montante do processo produtivo tinha ao seu dispor os fatores produtivos, cuja ausência provocou a conclusão da AT quando à simulação das suas próprias operações.”

33. Atendendo ao acima exposto, desnecessário se torna analisar a também peticionada “restituição do imposto [que foi considerado pela Requerente como] erradamente liquidado e pago, bem como [os] juros legais.”

34. Por tudo o exposto, considera o presente Tribunal Arbitral que não se verificam as ilegalidades imputadas pela Requerente aos actos de liquidação contestados.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral formulado, dele absolvendo a Autoridade Tributária e Aduaneira.
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 149.725,12 (cento e quarenta e nove mil setecentos e vinte e cinco euros e doze cêntimos), nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VI. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 3060,00 (três mil e sessenta euros), a pagar pela Requerente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de Dezembro de 2023

Os Árbitros

(Carla Castelo Trindade – Presidente)

(Miguel Patrício)

(Cristina Aragão Seia)