

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1241/2024-T

Tema: IVA e IRC - Direito à dedução – art. 19.º, n.º 3 do CIVA. Dedutibilidade de gastos. Ónus da prova.

SUMÁRIO:

No mínimo, em sede de IVA e de IRC, face à prova produzida, que aponta em sentido contrário ao afirmado pela Autoridade Tributária e Aduaneira no relatório de inspeção, terá de se ficar numa situação de dúvida sobre a alegada natureza simulada das transações, dúvida essa que, por força do disposto no artigo 100.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, tem de ser valorada a favor da Requerente.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora e A. Sérgio de Matos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., LDA, sociedade comercial com sede na Rua ..., ...-... ..., contribuinte n.º..., coletada no Serviço de Finanças de ... – ..., veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º1 alínea a), 3.º, n.º 1, e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), e formular pedido de pronúncia arbitral, com os fundamentos previstos no artigo 99.º do C.P.P.T., que aprecie a ilegalidade do indeferimento presumido da reclamação

graciosa da liquidação de IRC e de juros compensatórios, do ano de 2020, no montante de 41.335,08€, da liquidação de retenções na fonte de IRS e juros compensatórios, no montante de 21.078,43€, das liquidações de IVA, inclusive as que dão lugar ao pagamento de imposto e de juros compensatórios, do ano de 2020, no montante de 9.507,06€, sequentes às correções meramente aritméticas determinadas no Relatório Final de Inspeção Tributária de 25 de outubro de 2023, proferido pela Exma. Senhora Chefe de Divisão da Direção de Finanças do Porto no processo n.º OI2022..., notificadas à Requerente no seu domicílio fiscal electrónico, em 12 de dezembro de 2023, nos termos e efeitos previstos nos artigos 38.º e 39.º, n.º 10, do C.P.P.T., por vícios de violação de lei, constantes do seguinte quadro:

<i>Período</i>	Natureza da dívida	Nº Liquidação	Valor	Nº Documento Acerto Contas
<i>2001M</i>	IVA	...	21.806,91€	2023...
<i>2002M</i>	IVA	...	20.414,50€	2023...
<i>2003M</i>	IVA	...	20.943,50€	2023...
<i>2004M</i>	IVA	...	0€	2023...
<i>2005M</i>	IVA	...	35.115,70€	2023...
<i>2006M</i>	IVA	...	0€	2023...
<i>2007M</i>	IVA	...	12.907,03€	2023...
<i>2008M</i>	IVA	...	9.346,78€	2023...
<i>2009M</i>	IVA	...	0€	2023...
<i>2010M</i>	IVA	...	37.495,05€	2023...
<i>2011M</i>	IVA	...	22.125,12€	2023...
<i>2012M</i>	IVA	...	21.486,57€	2023...
<i>2020</i>	RFIRS	2024 ...	21.078,43€	2023...
<i>2020</i>	IRC	2024 ...	11.379,26€	2024...

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 27 de novembro de 2024.

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 como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 16 de janeiro de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 4 de fevereiro de 2025, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, 6.º, n.º 2, al. a), e 11.º, n.º 1, do RJAT.

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 17 de março de 2025.

Foi designada a data de 9 de abril de 2025, depois de um adiamento, para realização da audiência de produção de prova.

Ambas as partes apresentaram alegações.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

I – DA EXTEMPORANEIDADE DO RELATÓRIO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA:

- a) Nos termos do artigo 36.º, n.º 2, do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária deve ser concluído no prazo máximo de seis meses.

- b) O procedimento tem início com a assinatura da ordem de serviço pelo sujeito passivo e fim com a notificação do relatório (doravante RIT).
- c) O prazo de seis meses é suscetível de prorrogação por dois períodos de três meses, desde que fundamentados ao abrigo do n.º 3 do referido artigo.
- d) Nos presentes autos, a Requerente foi notificada pela AT, na pessoa dos seus gerentes, no dia 2 de dezembro de 2022, data em que se iniciou o procedimento inspetivo.
- e) Sucede que em 17 de maio de 2023, a AT notificou a Requerente da alteração do âmbito da inspeção de parcial para geral, seguindo-lhe notificação da prorrogação do prazo do procedimento de inspeção por adicionais três meses no dia 23 de maio de 2023.
- f) Afigura-se que o despacho de prorrogação da ação inspetiva carece de fundamentação e não tem amparo em nenhuma das alíneas do n.º 3 do artigo 36.º do RCPIT, não contendo descrição suficiente ou indícios subsumíveis em qualquer das alíneas.
- g) Em consequência, o procedimento de inspeção deveria ter sido concluído no prazo de seis meses, com termo no dia 2 de junho de 2023, o que não aconteceu.
- h) Ainda que assim não se entenda, admitindo a licitude da prorrogação determinada no despacho da Direção de Finanças do Porto, de 22 de maio de 2023, sempre se dirá que a ação inspetiva teria de estar terminada no dia 2 de outubro de 2023, atenta a suspensão do prazo no período de “férias tributárias” entre o dia 1 e 31 de agosto do ano.
- i) Sucede que o RIT foi notificado à Requerente apenas em 12 de dezembro de 2023, muito para além do prazo máximo de seis meses legalmente previsto, bem como do prazo de nove meses contada a prorrogação (que a Requerente reputa ilegal), o primeiro com termo em 2 de junho, o segundo com termo em 2 de outubro.
- j) Assim, ocorreu a caducidade do procedimento, uma vez que a notificação do RIT tinha forçosamente de ter ocorrido em data compreendida no primeiro daqueles prazos, o que manifestamente não sucedeu. – cfr. artigo 128.º, n.º 6 do CPA.

- k) Pelo exposto, o RIT, quando é proferido, é extemporâneo uma vez que a relação jurídica procedimental se encontra já extinta por caducidade, pelo que é um ato ferido de vício procedimental e de incompetência.
- l) Os atos de liquidação que resultam das conclusões do RIT extemporâneo, arrastam a invalidade deste que se repercute consequentemente naqueles, pelo que estão feridos de invalidade, devendo ser anulados.

II – ERRO NOS PRESSUPOSTOS DE FACTO E DE DIREITO DA TRIBUTAÇÃO (art. 19.º CIVA, 23.º CIRC, 4.º, 74.º, 75.º da LGT)

- a) Os atos de liquidação de IRC e IVA sub judice fundam-se nas conclusões do relatório de inspeção tributária (RIT), que determinaram correções técnicas à contabilidade da Requerente, considerando gastos não dedutíveis dos exercícios e IVA não dedutível, as compras suportadas pela Requerente com a aquisição dos serviços prestados pela sociedade B..., LDA, no montante de 22.830,00€, acrescido do IVA, no valor de 5.250,90€, e à C..., UNIPessoal LDA, no montante de 9.666,00€, acrescido do IVA no valor de 2.223,18€.
- b) E bem assim as correções determinantes do adiantamento por conta de lucros quanto ao montante contabilizado na conta “2782101 – Obrigacionistas”, no valor de 21.078,43€, sujeitando-o a retenção na fonte de IRS.
- c) Para tanto, a Autoridade Tributária (AT) sustenta a existência de operações simuladas no circuito comercial, a montante, entre a B... e sociedades por si controladas, e entre aquela e a Requerente,
- d) Alegando ter recolhido indícios de que a subcontratada não possui meios humanos, instalações, estrutura produtiva própria para a prestação dos serviços contratados pela Requerente,
- e) Concluindo que as prestações de serviços faturadas pela B... e pela C..., UNIPessoal LDA não consubstanciam verdadeiras operações.
- f) A Requerente não se conforma com o teor das conclusões vertidas no RIT porque a relação comercial mantida com a B... e com a C..., UNIPessoal LDA é real, os

- serviços foram integralmente prestados, faturados com IVA, comprovadamente pagos e o IVA liquidado entregue nos cofres do Estado, como se demonstra.
- g) A AT invoca ter detetado a falta de requisitos na comprovação das operações de subcontratação da Requerente à B... e à C..., UNIPESSOAL LDA, bem como diversas irregularidades, ausência de notas de encomenda, guias de transporte, faturação e entrega ao cliente final anterior à data de faturação e entrega pela B..., falta de correspondência entre as referências dos artigos em faturas, divergências, incongruências e duplicação dos serviços de montagem faturados e as matérias-primas necessárias ao mesmo.
 - h) De acordo com o artigo 74.º da LGT, compete à AT a prova dos factos constitutivos dos direitos que invoca, in casu, da existência de indícios fundados reveladores, com elevada probabilidade, da existência de operações simuladas, nos termos do artigo 19.º, n.º 3 do CIVA.
 - i) E de acordo com o artigo 75.º da LGT, a contabilidade da Requerente devidamente organizada presume-se verdadeira e de boa-fé, salvo se revelar omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados que não refletem ou obstam ao conhecimento do seu rendimento real.
 - j) Apoiada na asserção de que se trata de operações simuladas, a AT sustenta a dedução indevida do IVA de 2020, bem como a não-aceitação fiscal em IRC do gasto com as compras à B... e à C..., UNIPESSOAL LDA realizadas naqueles exercícios.
 - k) O artigo 19.º do CIVA estabelece o funcionamento base do imposto sobre o valor acrescentado, assente no método subtrativo indireto, prevendo o direito à dedução por parte dos sujeitos passivos que pratiquem operações sujeitas.
 - l) O direito à dedução constitui o mecanismo indispensável à neutralidade do imposto e só excepcionalmente pode ser limitado.
 - m) O n.º 3 do artigo 19.º do CIVA dispõe que “não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura.”
 - n) A simulação pressupõe uma divergência total ou parcial entre a operação documentada e a realidade.

- o) No caso, a AT põe em causa que as operações a que se reportam as faturas emitidas pela B... e pela C..., UNIPessoal LDA à Requerente tenham sido realizadas, com base em dois argumentos:
- p) As sociedades tidas por prestadoras de serviços faturados na cadeia, a montante da Requerente, terão praticado operações simuladas, e a B... e a C..., UNIPessoal LDA não possuem estrutura produtiva apta à prestação dos serviços faturados à Requerente.
- q) Existem irregularidades nas datas de algumas faturas – quando comparadas com as de venda ao cliente da Requerente, falta de correspondência dos materiais e do serviço, inexistência de matéria-prima no inventário, duplicação de serviços, falta de notas de encomenda, incongruências nas datas apostas nas faturas e nas guias de transporte, no circuito de produção.
- r) A primeira das razões invocadas pela AT constitui vício de raciocínio, ao sustentar a invalidade de todas as operações situadas na cadeia de fornecimentos, havendo na mesma um ou mais sujeitos que pratiquem negócios simulados, sem indícios quanto à Requerente.
- s) Para cumprimento do seu ónus, a AT não pode extrapolar a existência de operações simuladas a toda a cadeia de fornecimento, por efeito de contágio, tendo outrossim de provar que as operações que envolvem a B..., a C... LDA e a Requerente não foram realizadas.
- t) Acresce que a simulação, nos termos do artigo 240.º do Código Civil, supõe um acordo ou conluio entre os simuladores: que o operador envolvido na cadeia de operações não esteja de boa-fé e tenha conhecimento do esquema fraudulento.
- u) Ora, a AT, no RIT, não cumpre com a exigência legal de substanciação de indícios graves e objetivos de que as operações entre a B..., a C..., UNIPessoal LDA e a Requerente não se concretizaram nem que esta conhece o circuito de faturação a montante como sendo fraudulento.
- v) A posição da AT, de não dedutibilidade de IVA e gastos em IRC de todas as operações da cadeia de fornecimento, pela ocorrência de negócio simulado com a

- B... ou algures no circuito, constitui interpretação errada do n.º 3 do artigo 19.º do CIVA.
- w) A recusa do direito à dedução do IVA comprovadamente suportado e desconsideração do gasto em IRC incorrido pelo sujeito passivo viola o princípio da proporcionalidade, põe em causa o funcionamento do IVA, assente no direito à dedução,
- x) E abstrai do rendimento real da Requerente, ficcionando a inexistência de um custo comprovado, como se o produto acabado e vendido não tivesse incorporados custos na sua produção,
- y) Uma vez que a AT não reconstitui a situação fiscal da Requerente, limitando-se à ablação do montante do IVA suportado e do gasto incorrido, abstraindo da capacidade contributiva.
- z) A posição da AT expressa no RIT assenta em factos insuficientes para desencadear a aplicação do artigo 19.º, n.º 3 do CIVA, e do artigo 23.º do CIRC, configura restrição inadmissível ao direito à dedução do IVA e viola o princípio da tributação pelo rendimento real das empresas, segundo o disposto no artigo 103.º da CRP e no artigo 4.º da LGT.
- aa) As incongruências detectadas nas faturas da B... e da C..., UNIPESSOAL LDA emitidas à Requerente, não constituem indícios sérios e objetivos, aptos a abalar a presunção de verdade da contabilidade da Requerente.
- bb) Por um lado, as faturas referidas no RIT, foram emitidas pela B... e pela C..., UNIPESSOAL LDA, não pela Requerente, que não é responsável por erros e omissões contidas naquelas, não lhe sendo imputável a emissão nas datas em que o foram.
- cc) As faturas em apreço cumprem os requisitos previstos no artigo 36.º do CIVA quanto aos seus elementos obrigatórios.
- dd) A Requerente subcontratou à B... e à C..., UNIPESSOAL LDA a prestação de serviços de calçado descritas nas faturas, fornecendo-lhe as matérias-primas e componentes, cuja compra e entrega se encontram documentadas e foram exibidas à AT.

- ee) A Requerente adquiriu aos seus vários fornecedores os modelos, desenhos, peles, atacadores, palmilhas, espumas, passadores, fitas, telas, afelpados, logotipos, nas quantidades e pelos preços descritos nas faturas e documentos conexos agrupados em ANEXOS à presente petição, organizados cada um deles por referência a cada fatura emitida pela B... e pela C..., UNIPESSOAL LDA à Requerente, juntos sob ANEXO 1 a ANEXO 4.
- ff) Que fez chegar às instalações fabris da B... e da C..., UNIPESSOAL LDA, conforme demonstram as guias de transporte incluídas em cada ANEXO.
- gg) A B... e a C..., UNIPESSOAL LDA prestaram todos os serviços que incorporaram no calçado, descritos nas faturas dos ANEXOS, e entregaram-no à Requerente, que o pagou através de transferência bancária, cabalmente documentada nos referidos ANEXOS.
- hh) Em seguida, esse calçado foi faturado e vendido pela Requerente aos seus clientes, organizou o seu transporte, fez a entrega da mercadoria e recebeu o respetivo preço, também por transferência bancária, cfr. ANEXOS 1 a 4
- ii) Com efeito, para instrução da reclamação graciosa e do presente pedido de pronúncia arbitral, a Requerente junta documentação exaustiva das compras de matérias-primas, seu envio à B... e à C..., UNIPESSOAL LDA para realização do serviço, recebimento da mercadoria, pagamento, remessa aos clientes, nacionais e internacionais, recebimento do preço, constante dos ANEXOS ora juntos.
- jj) Existe total coincidência entre o produto acabado, realizado pela B... e pela C..., UNIPESSOAL LDA, descrito nas faturas, e aquele outro vendido pela Requerente aos seus clientes finais e titulado nas quatro faturas por esta emitidas.
- kk) As diferenças apontadas pela AT como irregularidade nas designações de modelos de calçado e componentes nas encomendas e faturas da B... e da C..., UNIPESSOAL LDA em relação às faturas da Requerente, resultam da organização interna desta, inserem-se no domínio de reserva e segredo do negócio e são habituais no setor.
- ll) A inverosimilhança das operações pela falta de notas de encomenda, de plano de fabrico, pelo desconhecimento de todos os pequenos empresários a laborar num

meio geográfico pequeno, contraria o senso comum, os usos comerciais do setor e revela desconhecimento da realidade empresarial portuguesa.

- mm) Os usos comerciais do setor do fabrico de calçado dispensam formalidades nos serviços de subcontratação, de montagem e acabamento “a feitio”, como é o caso dos autos.
- nn) A indústria de calçado na zona de ... em que opera a Requerente consiste numa multiplicidade de micro e pequenas empresas, muitas de estrutura familiar, sem recursos de gestão, dedicadas à prestação de serviços ancilares do fabrico de calçado, avultando a subcontratação por empresas de maior dimensão.
- oo) A informalidade é regra e as transações concretizam-se por telefone ou pessoalmente, com a entrega de nota de encomenda em mão.
- pp) Em sede de procedimento inspetivo e na reclamação graciosa, a Requerente já rebateu os indícios recolhidos pela AT para substanciar a alegação de negócios simulados entre a B..., a C..., UNIPESSOAL LDA e aquela, que ora reitera:
- Para a Requerente, a B... laborava com normalidade e capacidade em 2020, nas suas instalações,
 - Conforme comprovou em 2019, na presença do controlador de qualidade D... .
 - A indicação da morada “Travessa...” corresponde à ficha do fornecedor, é preenchida por defeito por corresponder à sede legal da B...,
 - Sendo normal e frequente que a sede não coincida com a unidade produtiva.
 - A Requerente não tinha qualquer indício de que a B... não possuía capacidade instalada, tanto mais porque a própria C..., UNIPESSOAL LDA terá ocupado as referidas instalações através de subarrendamento, como reconhece o RIT.
 - A emissão de fatura dos serviços prestados pelos subcontratados apenas no final de cada mês constitui prática habitual e disseminada no meio, independentemente da entrega de mercadoria em momento prévio.
 - Assim sucede com a E..., UNIPESSOAL LDA, relativamente à fatura 20/26 da B... de 07/02/2020, em que os cortantes foram efetivamente fornecidos em momento anterior.

- O mesmo sucedeu com a fatura 20/61 de 30/03/2020, e ainda com a fatura 2020/26 da C..., UNIPessoal LDA.
 - No que respeita à referência H2922, na fatura FAC 20/08, é falso que não constasse do inventário; nas notas de encomenda a referência de raiz é a mesma, diferindo apenas nas cores, pelo que a inclusão da referência completa, incluindo a côm, provém de lapso da C..., UNIPessoal LDA, que copiou toda a referência, inclusive o código da côm.
 - Cotejando a fatura com destino ao cliente final, que discrimina as cores, com os materiais constantes da guia de transporte que enviou à C..., UNIPessoal LDA, facilmente se chega à conclusão que se tratam de diversas cores da mesma referência.
- qq) Atenta a explicação fornecida, não se verificam as divergências ou incongruências propaladas pela AT no RIT, suscetíveis de abalar a presunção de verdade da contabilidade da Requerente, porquanto não constituem erros, omissões ou inexatidões, nem substanciam indícios sérios e objetivos da realização de operações simuladas.
- rr) Acresce que, como se demonstra na documentação junta, a B... e a C..., UNIPessoal LDA prestaram à Requerente, ponto por ponto, todos os serviços descritos nas faturas, tratando-se assim de operações reais.
- ss) A falta de prova dos requisitos da recusa do direito à dedução do IVA e da inadmissibilidade da contabilização como gasto em IRC dos exercícios justifica a anulação dos atos tributários que as concretizaram, atento o ónus da prova a cargo da AT.
- tt) De igual modo, os atos de liquidação assentam em pressupostos de facto e de direito que não se verificam, porquanto se tratam de operações reais e nunca negócios simulados, pelo que devem ser anulados.

III – DA ILEGALIDADE DA CORREÇÃO EM RETENÇÕES NA FONTE POR ADIANTAMENTO DE LUCROS

- a) Já no que tange ao ponto V.4 “IRS – CATEGORIA E – ADIANTAMENTO DE LUCROS” do RIT, que não aceita a inclusão na conta “2782101 – Obrigacionistas”, corrigindo o montante de 21.078,43€ com lucros, em oposição à justificação como empréstimos a sócios adiantada pela Requerente, é a mesma inconsistente e injustificada, não servindo de fundamento de correção.
- b) Nos termos do artigo 6.º n.º 5 do CIRS, constituem rendimentos da categoria E do IRS os rendimentos lançados em quaisquer contas correntes dos sócios, escriturados nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, que, em princípio, se presumem feitos a título de lucros ou de adiantamento dos lucros,
- c) Salvo se resultarem de mútuos, prestação de trabalho, ou exercício de cargos sociais.
- d) O normativo em causa consagra uma presunção cuja base tem de se encontrar provada, sob pena de a mesma não poder operar e ter de ser decidida contra a parte onerada com esse ónus da prova.
- e) Também quanto a este ponto, as declarações do contribuinte assentes na sua contabilidade gozam da presunção de verdade, nos termos do artigo 75.º da LGT, que a AT tem de ilidir.
- f) Sucede que a AT não alega nem prova em lado algum do RIT que os lançamentos na conta em causa foram feitos em conta corrente dos sócios, assumindo, ao invés “b) Os lançamentos contabilísticos foram efetuados numa conta geral e não numa conta de sócios que permitisse evidenciar o valor respeitante a cada sócio.”
- g) Já a Requerente juntou os competentes contratos de mútuo, que constituem a ressalva expressa na segunda parte do supra citado artigo do CIRS. – Cfr. cópia dos contratos no Processo Administrativo
- h) Por um lado, a AT não invoca nem prova os requisitos em que pode ancorar a presunção de rendimentos da categoria E, falecendo no ónus da sua responsabilidade.
- i) Por outro lado, a Requerente atesta, pela junção dos referidos contratos, a existência da ressalva que permite ilidir a presunção legal iuris tantum contida no artigo 6.º, n.º 5 do CIRS.

- j) Tanto basta para fulminar de anulabilidade pela inexistência de facto tributário a correção determinada no RIT.
- k) Sem prescindir, o RIT parece ignorar as normas relativas ao contrato de mútuo consagradas nos artigos 1142.º a 1151.º do Código Civil.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) Analisada toda a argumentação ora expendida, verifica-se que existem divergências relativas a questões formais que se prendem com a legalidade do PIT, nomeadamente ao nível da caducidade do mesmo, bem como no que respeita a questões de facto.
- b) A Requerente considera que as LA devem ser anuladas fruto da caducidade do PIT.
- c) E defende, em síntese, que as operações tituladas nas faturas em causa realmente ocorreram nos termos descritos nas mesmas, pelo que, não se pode negar o direito à dedução, sendo, conseqüentemente, as correções ilegais.
- d) Entende, ainda, que os elementos aduzidos pelos SIT não são suficientes para fazer cessar a presunção de veracidade da escrita prevista no art.º 75.º da LGT e que, por conseguinte, não se pode desconsiderar a dedução do IVA, encontrando-se, conseqüentemente, as LA irremediavelmente inquinadas, devendo ser anuladas.
- e) Os SIT, por sua vez, consideram ter reunido matéria factual suficiente para fazer cessar a mencionada presunção de veracidade da escrita e para comprovar que as operações em causa não ocorreram nos termos titulados pelas faturas, correspondendo as mesmas a operações simuladas, não sendo, conseqüentemente, o IVA dedutível, nos termos do n.º 3 do art.º 19.º do CIVA.
- f) Verifica-se, quanto a esta última matéria, que não está em causa uma divergência em sede de entendimento jurídico, mas sim uma disparidade em termos de interpretação factual.

DA ALEGADA CADUCIDADE DO PIT

- a) O PIT teve início a 2022-12-02, com a assinatura da ordem de serviço por parte do gerente da Requerente (cfr. indicado no ponto II.2 do RIT, cfr. visualização da Ordem de Serviço n.ºOI2022..., da qual consta a assinatura de F..., na qualidade de sócio-gerente, no dia 2022-12-02 e conforme exposição da Requerente).
- b) O art.º 36.º n.º 2 do RCPITA determina que o PIT “... deve ser concluído no prazo máximo de seis meses”.
- c) Não obstante, o mencionado prazo foi prorrogado, nos termos do n.º 4 do art.º 36.º do RCPITA, por um prazo adicional de três meses, tendo a prorrogação sido notificada à Requerente em 2023-05-23, pelas 16:15h, através de notificação que foi assinada pelo gerente F....
- d) Contrariamente ao disposto pela Requerente, o despacho de prorrogação encontra-se devidamente fundamentado, na medida em que do mesmo consta expressamente que se verificam “... os fundamentos previstos na alínea a) do n.º 3 do art.º 36.º do RCPITA, pelo facto de ainda não terem sido obtidos todos os elementos e informações necessários para a conclusão do procedimento de inspeção”.
- e) Constata-se, assim, que os fundamentos de facto e de direito que subjazem à decisão de prorrogação constam do mencionado despacho de prorrogação, pelo que não procede o entendimento da Requerente no sentido da falta de fundamentação.
- f) De acordo com o entendimento vertido pela própria Requerente no PPA, a considerarem-se válidos os fundamentos da prorrogação do prazo legal de inspeção, este estender-se-ia até ao dia 2023-10-02.
- g) Considera assim que, não tendo sido notificada de qualquer prorrogação adicional do prazo para além da já referida e não lhe tendo sido comunicada qualquer suspensão do mencionado prazo, nos termos do n.º 5 do art.º 36.º do RCPITA, a notificação do RIT (em 2023-12-12), que determina o fim do PIT (nos termos do n.º 2 do art.º 62.º do RCPITA), ocorreu para além do prazo legal de conclusão do mesmo, pelo que o PIT excedeu o prazo legal para a sua conclusão.

-
- h) Nesses termos, as correções constantes do PIT são ilegais, estendendo-se tais efeitos às LA, devendo conseqüentemente as mesmas ser anuladas.
- i) Sucede que, analisados todos os termos e circunstâncias em que se desenvolveu o PIT, constata-se que o mesmo foi sujeito, a 2023-05-17, a uma alteração do seu âmbito: de parcial ou univalente para geral, passando a ter como finalidade a verificação da situação tributária global da Requerente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do RCPITA.
- j) Verifica-se, assim, uma modificação do objeto da ordem de serviço que havia sido notificada em 2022-12-02, o que tem necessariamente como consequência a renovação do prazo legal para a conclusão do PIT previsto no n.º 2 do art.º 36.º do RCPITA.
- k) Repare-se que a Requerente foi notificada da alteração do âmbito objetivo da ordem de serviço em 2023-05-17, o que se extrai da aposição da assinatura do gerente F..., ao documento de alteração da Ordem de Serviço n.º OI2022... naquela data (cfr. Anexo I DAIVA).
- l) Do mesmo consta que a alteração tem como finalidade, a partir desta data, a verificação da situação global da Requerente (cfr. campo 5 do documento de alteração da ordem de serviço).
- m) Nessa esteira, dever-se-á ter em linha de conta que o prazo legal para a tramitação do PIT tem como finalidade conceder aos Serviços de Inspeção Tributária e Aduaneira (SIT) tempo suficiente para a prossecução da atividade inspetiva, que tem como finalidade a observação da realidade tributária.
- n) Assim, verificando-se um alargamento das matérias a analisar, deve verificar-se também o correspondente alargamento do tempo de inspeção.
- o) Confirma-se, assim, que a alteração do âmbito do PIT ocorreu antes do prazo de preclusão deste procedimento, e a alteração do âmbito despoleta o correr de novo prazo legal para a conclusão do PIT, nos termos do n.º 2 do art.º 36.º do RCPITA.
- p) Face ao exposto, o PIT, com esta configuração objetiva mais alargada, teria de ser concluído até 2024-01-04, nos termos do n.º 2 do art.º 36.º do RCPITA.

- q) Como se referiu atrás, a notificação do RIT à entidade inspecionada determina o fim do PIT, e, considerando que o RIT foi notificado à Requerente em 2023-12-12, considera-se que o procedimento terminou em momento anterior ao decurso do prazo legal para a sua conclusão, nos termos do n.º 2 do art.º 36.º do RCPITA.
- r) Pelo que não procede a pretensão de caducidade do PIT e de declaração de anulação das LA, almejada pela Requerente.
- s) Note-se, ainda, com resulta de diversa jurisprudência, que o prazo do procedimento de inspeção tributária, previsto no art.º 36.º do RCIPTA, é meramente ordenador sendo a consequência essencial da sua violação, no caso de procedimento externo, a cessação dos efeitos suspensivos do prazo de caducidade previsto no art.º 46º, n.º 1 da LGT.

DA VERACIDADE DAS OPERAÇÕES

- a) Como se referiu as partes divergem no que concerne à factualidade subjacente à presente lide.
- b) Deste modo, importa tomar em linha de conta a matéria de facto reunida pelos SIT, para aferir se a mesma é suscetível de colocar em causa a presunção de veracidade da escrita de que a Requerente goza, e de comprovar a ocorrência de simulação no que respeita às operações de fornecimento tituladas pelas faturas n.ºs: 20/26 e 20/61, melhor identificadas no ponto V.1 do RIT (que incluem €5.250,90 de IVA), e pelas faturas n.ºs 2020/26 e 20/08 (que incluem €2.223,18 de IVA), mencionadas no ponto V.1.2 do RIT.
- c) Conforme se referiu na parte III da presente informação, no PIT suportado pela Ordem de Serviço n.º OI20220... (junta como Anexo II à presente informação), onde a B... foi inspecionada, apurou-se que esta entidade não tinha capacidade produtiva própria para prestar os serviços faturados à Requerente uma vez que: não tem instalações para tal finalidade e a sua sede "... corresponde a uma moradia destinada a habitação".

-
- d) A sede da B..., que corresponde a uma moradia para habitação, era (na altura em que se verificaram os factos, nomeadamente o ano de 2019) o “... domicilio fiscal de G..., gerente da B... até 2020”.
- e) Quanto às instalações fabris “... sitas na Travessa ..., s/n, ..., foram subarrendadas pela B... à empresa C..., Lda., tendo emitido faturas de renda entre janeiro de 2019 a abril de 2020”.
- f) O que significa que, nos períodos em que alegadamente se realizaram os fornecimentos ora sob escrutínio, nomeadamente entre janeiro a dezembro de 2020, as instalações fabris da B... encontravam-se ocupadas por outra entidade.
- g) Ou seja, a sede tratava-se de uma moradia destinada a habitação, portanto de um imóvel sem capacidade para serem prestados os serviços em causa e as instalações fabris encontravam-se arrendadas a uma entidade que não a Requerente.
- h) Pelo que não se considera provado que a B..., contrariamente ao indicado pela Requerente, tivesse laborado com normalidade e capacidade em 2020.
- i) Esta é a primeira conclusão a ter em conta ao nível de análise da situação em crise: uma ausência de capacidade de prestação dos serviços titulados nas faturas, por força de ausência de um estabelecimento onde os mesmos fossem prestados, uma vez que, nem a sede, nem as instalações fabris, se encontravam aptas para a realização daqueles serviços.
- j) Esclareceu-se, ainda, nesse RIT que “... A B... não tem meios humanos, (...) nos anos em análise só tinha uma funcionária, além de G..., (...) não tem equipamentos que permitam prestar os serviços que constam nas faturas emitidas”.
- k) Com efeito, a circunstância de a B... não ter instalações físicas onde prestar os serviços faturados e de não ter pessoal em número suficiente ao seu serviço para os realizar, resulta, de forma evidente, que, nos períodos em causa, não tinha capacidade para prestar os serviços descritos nas faturas n.ºs 20/26 e 20/61, nos termos nestas descrito.
- l) Donde é consequência lógica que tais serviços não foram adquiridos pela Requerente, nos termos descritos nas faturas emitidas pela B... .

-
- m) Importa esclarecer, ainda, que o RIT, suportado pela Ordem de Serviço n.º OI2022..., constitui documento autêntico e como tal faz prova plena dos factos que refere (cfr. art.º 371.º do CC).
- n) Deste modo, atendendo ao facto de a sede da fornecedora B... corresponder a um imóvel de habitação, de as suas instalações fabris terem estado arrendadas ao longo de todo o ano de 2020 e de a mesma não ter meios humanos suficientes ao seu serviço, considera-se provado que a mesma não realizou os serviços faturados à Requerente, porquanto nos períodos em causa não exerceu atividade naquelas instalações, nem em quaisquer outras.
- o) Assim sendo, o depoimento da gerência da Requerente onde esta afirma que a B... exerceu atividade nos anos de 2020 nas suas instalações fabris, não é merecedor de credibilidade.
- p) Para além disso, o facto de no período em análise a B... só ter ao seu serviço uma funcionária para além do gerente, comprova, mais uma vez, que, em 2020, não tinha capacidade para prestar os serviços nos termos descritos nas faturas, uma vez que não tinha recursos humanos suficientes para prestar serviços de corte e costura na envergadura faturada, ou em qualquer outra.
- q) Repare-se que, de acordo com a descrição das faturas em análise, a B... prestou serviços de corte e costura sobre materiais enviados pela A... numa grandeza de 2.283 pares de sapatos (cfr. quadro descritivo das faturas – ponto V.1.1. do RIT suportado pela Ordem de Serviço n.º OI2022...).
- r) O que, comparando com a realidade material acima descrita, demonstra à sociedade que a B... não tinha meios para prestar tais serviços, uma vez que não é razoável que os prestasse num imóvel habitacional, nem é possível que os realizasse a partir de umas instalações que se encontravam arrendadas ao longo de todo o ano de 2020 a outra sociedade, ou que os prestasse com recurso a apenas duas pessoas (funcionária e gerente da Requerente).
- s) Este é o quadro factual essencial a ter em conta na análise do mérito da causa e de todos os outros factos com interesse para a boa decisão da causa.

- t) Que se considera mais do que suficiente para colocar em causa a presunção de veracidade da escrita.
- u) De tudo isto se infere que para prestar os serviços contratados pela Requerente a B... tinha, necessariamente, de os subcontratar a montante a outras entidades com capacidade para o efeito.
- v) Não obstante, a Requerente não demonstrou sequer que tivesse prestado os mencionados serviços mediante a subcontratação a entidades a montante.
- w) Em suma, os elementos ora descritos, conjugados com o facto de a B... não ter capacidade de realizar os mencionados serviços e de não provar que se tratou de uma entidade a montante que os efetuou, constitui prova cabal de que os serviços não foram realizados nos termos em que se encontram descritos na fatura n.º 20/26, de 2020-02-07, emitida pela B..., tratando-se consequentemente os mesmos de operações simuladas.

FATURA 20/61 – FORNECEDOR B...

- a) O mesmo raciocínio se aplica no que respeita à fatura n.º 20/61, de 2020-03-30, emitida pela B... .
- b) Também neste caso a B... não emitiu nenhuma GT que titule a remessa do produto final à Requerente, pelo que não se considera provada essa remessa.
- c) Concluindo-se que os bens só foram colocados à disposição da Requerente na data de emissão da fatura de fornecimento, nomeadamente em 2020-03-30.
- d) Os bens descritos na fatura reportam-se à referência J09136.
- e) Tal como acontece relativamente à referência anterior, também aqui a A... “enviou” os cortantes para a B..., antes de os ter fisicamente na sua posse.
- f) A aquisição dos cortantes com a referência “J29220”, ocorreu em 2020-03-30, conforme fatura n.º FCT/2020- 000026, emitida por E... Unipessoal Lda., fatura esta que também serviu de documento de transporte [cfr. alínea b) do ponto V.1.1.5 do RIT efetuado à Requerente].
- g) O que significa que o transporte ocorreu em 2020-03-30.

-
- h) Acontece que, de acordo com as datas das GT emitidas pela Requerente à B... (que titulam o envio físico dos cortantes para a B...), tais cortantes foram enviados pela Requerente para as “instalações” da B...em 2020-03-12 e em 2020-03-20, ou seja, respetivamente, 17 dias e 10 dias, antes dessas mercadorias terem sido adquiridas pela Requerente.
 - i) Revela-se, assim, impossível que as GT titulem o envio efetivo de mercadoria que ainda não foi adquirida.
 - j) Deste modo, confirma-se que as operações não ocorreram nos termos descritos nas faturas.
 - k) Tal constitui um dado mais do que suficiente para fazer cessar a presunção de veracidade da escrita, o que, conjugado com os outros elementos já reunidos, apenas reforça tal cessação.
 - l) A factualidade encontrada, nomeadamente a demonstração de que o transporte de cortantes não ocorreu nos termos titulados pela documentação fornecida: pelo facto de haver uma disparidade entre as datas de aquisição e transporte, aliado ao facto de a B... não ter instalações onde realizar os serviços, valida as conclusões retiradas dos PIT efetuados e em curso à B..., ou seja, esta não tinha capacidade para executar os serviços, “validando-os” com o recurso a entidades subcontratadas, que, por sua vez, também não tinham capacidade para os executar.
 - m) Esta constatação, aliada às divergências encontradas na análise efetuada às operações realizadas entre as entidades: B... –A... e cliente final, discriminadas no ponto III da presente informação, levam, uma vez mais, à conclusão de que a B... não realizou os serviços constantes das faturas que emitiu.

FATURA 2020/26 – FORNECEDOR C...

- a) Quanto à fatura n.º 2020/26, de 2020-07-31, emitida pela C... verifica-se que esta respeita à referência Z29019 e corresponde, em concreto, ao fornecimento de 650 pares de sapatos.
- b) Os bens descritos na fatura respeitam à referência O2586.

- c) A Requerente apenas indicou a referência principal, mas da fatura emitida pela C... constam duas referências, nomeadamente a O2586/204/27CO/AC, que titula 245 unidades e cujas mercadorias foram enviadas pela Requerente para a C... (segundo a GT 2020/121 de 2020- 07-13) em 2020-07-13224. Sendo que, na sequência dos serviços prestados pela C..., a Requerente vendeu os produtos finais (245 unidades) aos clientes finais em 2020-07-24 (cfr. fatura n.º 2020/75 de 2020-07-24).
- d) E uma segunda referência constante da fatura, a n.º O2586/204/28CO/BC, que titula 200 unidades e cujas mercadorias foram enviadas pela Requerente para a C... (segundo a GT 2020/121 de 2020-07-13) em 2020-07-13.
- e) Na sequência dos serviços prestados pela C..., a Requerente vendeu os produtos finais (205 unidades) aos clientes finais em 2020-07-24 (cfr. fatura n.º 2020/75 de 2020-07-24). 227.
- f) Considerando que a fatura emitida ao cliente final – FAC 2020/75 – tem data anterior (2020-07-24) à da fatura da C... (2020-07-31), e não existindo documento de transporte com data anterior, os bens só foram colocados à disposição da Requerente na data de emissão da fatura (2020-07-31), logo, não poderia a Requerente transmitir o que ainda não tinha na sua posse.
- g) A GT 2020/121 emitida pela Requerente à C... em 2020-07-13, respeita, entre outros, ao transporte de 450 caixas e 450 testeiras.
- h) Verifica-se, de facto, que esta é a quantidade (450 pares) constante da fatura da Requerente ao cliente final, no entanto, a fatura da C... é apenas relativa a 445 pares e não foi apresentado qualquer documento que comprovasse a devolução das restantes 5 caixas e testeiras.
- i) Tais elementos são aptos a fazer cessar a presunção de veracidade da escrita, uma vez que as operações não ocorreram nos termos da descrição constante das faturas.
- j) Pelo que, conjugando tal facto com os mencionados nos pontos 102 e 188 (entre outros), donde se demonstra que a C... adquiria serviços à H... Unipessoal, Lda., que por sua vez não tinha capacidade para os prestar, não só reforça a cessação da presunção de veracidade da escrita, como confirma a existência de simulação, uma vez que resulta demonstrado que as operações não ocorreram nos termos titulados

pelas faturas, pelo que as operações tituladas pela fatura de fornecimento n.º 2020/26, de 2020-07-31, emitida pela C..., têm de ser ter como sendo simuladas.

FATURA 20/08 – FORNECEDOR C...

- a) Os bens descritos na fatura n.º 20/08, de 2020-08-14, emitida pela C..., respeitam à referência H2922. 233. A Requerente apenas indicou a referência principal, mas na fatura emitida pela C..., consta uma discriminação maior (H2922//28CO/AC).
- b) Não existem faturas emitidas pela Requerente coincidentes com esta referência, apenas a fatura n.º 2020/79, de 2020-08-22, discrimina a referência H2922/204/28CO/AC, a qual se associa à fatura emitida pela C... . No entanto, apenas foram vendidos 31 pares no ano de 2020.
- c) A fatura n.º 20/08, de 2020-08-14, emitida pela C..., titula 629 unidades.
- d) Está associada à GT 2020/135, emitida pela Requerente à C... em 2020-08-04.
- e) Tendo a fatura final sido emitida aos clientes finais em 2020-08-22, titulando a venda de 31 unidades.
- f) Verificando-se assim, uma disparidade entre as unidades constantes da fatura final e as unidades constantes da fatura 20/08 da C... .
- g) Durante o ano de 2020 não há mais vendas da referência H2922/204/28CO/AC e o produto não consta do inventário final.
- h) A fatura n.º 2020/79, emitida pela Requerente, discrimina outras referências iniciadas por H2922, num total de 747 pares, e que face ao referido não podemos associar à fatura emitida pela C..., distribuídas da seguinte forma: - H2922/204/28CO/AC – 31 pares (os já referidos). - H2922/204/27CO/AC – 493 pares - H2922/204/36CO/DC – 44 pares - H2922/204/46CO/EC – 87 pares - H2922/204/65CO/CC – 92 pares.
- i) Consultadas as GT emitidas pela Requerente para a C... e as GT emitidas pela C... para os subcontratados, verifica-se que, a C..., nos dias seguintes, emite GT para a entidade subcontratada (H... Unipessoal, Lda.) com descrição similar à que consta das GT emitidas pela Requerente para a C... .

-
- j) As mencionadas disparidades são suficientes para fazer cessar a presunção de veracidade da escrita.
- k) Acresce que, tais elementos conjugados com os factos mencionados nos pontos 102 e 188, donde se demonstra que a C... adquiria serviços à H... Unipessoal, Lda., que por sua vez não tinha capacidade para os prestar, não só reforça a cessação da presunção de veracidade da escrita, como confirma a existência de simulação, uma vez que resulta demonstrado que as operações não ocorreram nos termos titulados pelas faturas.
- l) Quanto aos pagamentos efetuados pela Requerente à B..., os SIT consideraram provado que ocorreram por via de transferência bancária para a conta bancária da B... n.º PT... .
- m) E os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo à C... por transferência bancária para a conta n.º PT... .
- n) No entanto, face a toda a realidade descrita, documentalmente e factualmente evidenciada, depreende-se que tais pagamentos foram realizados para conferir uma aparência de normalidade às operações, mas que não são aptos a comprovar que estas tenham sido realizadas nos termos descritos nas faturas.
- o) Concluiu-se, deste modo, que da análise a todos os elementos probatórios juntos aos autos: prova documental, autos de declarações constantes dos RIT, entre outros..., que os serviços de “corte, costura, montagem, acabamento e embalagem” faturados pelas entidades B... e C..., não foram executados por esta entidade, nem por outras a entidades a montante, verificando-se, ainda, que: i. Nos dias seguintes ao “recebimento” do produto por parte da B... são comunicadas GT para outras entidades (H..., I...) com a mesma descrição; ii. No dia anterior, ou no próprio dia da emissão de GT e fatura da B... para a Requerente, ocorre emissão de fatura de outras entidades para a B... .
- p) Não obstante, como se referiu no PIT realizado à B... (ponto III.1.6 do RIT suportado pela ordem de serviço n.º OI2022...), as entidades H... Unipessoal Lda. e I... “... não possuíam estrutura empresarial para o exercício de qualquer atividade e que as

- operações constantes das faturas não se consubstanciam em qualquer atividade e operações efetivas”.
- q) Importa ainda salientar que, a própria Requerente vem, de forma indireta, conceder que a sua contabilidade revela omissões, ao admitir que no setor de atividade em causa predomina a informalidade.
 - r) Ou seja, pretende que se desconsiderem/atenuem inexatidões da sua escrituração com base no facto de no setor em causa predominar a informalidade.
 - s) Não obstante, a AT deve pautar a sua atuação pelo princípio da legalidade e não por
 - t) informalismos, devendo a contabilidade da Requerente, na qualidade de sujeito passivo de IVA, ser organizada de forma a possibilitar “... o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controlo” (cfr. n.º 1 do art.º 44.º do CIVA).
 - u) Trata-se de uma obrigação acessória que impende sobre a Requerente, na sua qualidade de sujeito passivo de imposto.
 - v) E, em caso de incumprimento da mesma, como se verificou, a Requerente não pode gozar da presunção de veracidade da escrita.
 - w) No caso em apreço, ao não demonstrar que adquiriu serviços a montante a entidades com capacidade para os prestar, a Requerente compromete de forma irremediável, o “... o conhecimento claro e inequívoco” de elementos essenciais ao cálculo e controlo do imposto.
 - x) Deste modo, não restam dúvidas de que os SIT da Direção de Finanças do Porto reuniram indícios mais do que suficientes para fazer cessar a presunção de veracidade da escrita, nos termos da alínea a) do n.º 2 do art.º 75.º da LGT, fazendo, assim operar a consequente inversão do ónus da prova resultante dessa cessação.
 - y) Face aos motivos expostos, não restam dúvidas de que as entidades a montante da Requerente não tinham capacidade para prestar os serviços nos termos que fez constar das faturas de aquisição de serviços que utilizou como fundamento do direito à dedução, pelo que estiveram bem os SIT ao corrigir os valores declarados em sede de IVA, pela desconsideração do imposto indevidamente deduzido, de acordo com o disposto no n.º 3 do art.º 19.º do CIVA.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) Os atos de liquidação de IRC e IVA sub judice fundam-se nas conclusões do relatório de inspeção tributária (RIT), que determinaram correções técnicas à contabilidade da Requerente, considerando gastos não dedutíveis dos exercícios e IVA não dedutível, as compras suportadas pela Requerente com a aquisição dos serviços prestados pela sociedade B..., LDA, no montante de 22.830,00€, acrescido do IVA, no valor de 5.250,90€, e à C..., UNIPESSOAL LDA, no montante de 9.666,00€, acrescido do IVA no valor de 2.223,18€.
- b) E bem assim as correções determinantes do adiantamento por conta de lucros quanto ao montante contabilizado na conta “2782101 – Obrigacionistas”, no valor de 21.078,43€, sujeitando-o a retenção na fonte de IRS.
- c) O PIT teve início a 2022-12-02, com a assinatura da ordem de serviço por parte do gerente da Requerente (cfr. indicado no ponto II.2 do RIT, cfr. visualização da

- Ordem de Serviço n.º OI2022..., da qual consta a assinatura de F..., na qualidade de sócio-gerente, no dia 2022-12-02 e conforme exposição da Requerente).
- d) A Requerente foi notificada da alteração do âmbito objetivo da ordem de serviço em 2023-05-17, o que se extrai da aposição da assinatura do gerente F..., ao documento de alteração da Ordem de Serviço n.º OI2022... naquela data (cfr. Anexo I DAIVA).
 - e) Verifica-se, assim, uma modificação do objeto da ordem de serviço que havia sido notificada em 2022-12-02, o que tem necessariamente como consequência a renovação do prazo legal para a conclusão do PIT previsto no n.º 2 do art.º 36.º do RCPITA.
 - f) Do mesmo consta que a alteração tem como finalidade, a partir desta data, a verificação da situação global da Requerente (cfr. campo 5 do documento de alteração da ordem de serviço).
 - g) Nessa esteira, dever-se-á ter em linha de conta que o prazo legal para a tramitação do PIT tem como finalidade conceder aos Serviços de Inspeção Tributária e Aduaneira (SIT) tempo suficiente para a prossecução da atividade inspetiva, que tem como finalidade a observação da realidade tributária.
 - h) Assim, verificando-se um alargamento das matérias a analisar, deve verificar-se também o correspondente alargamento do tempo de inspeção.
 - i) A Requerente subcontratou à B... e à C..., UNIPESSOAL LDA a prestação de serviços de calçado descritas nas faturas, fornecendo-lhe as matérias-primas e componentes, cuja compra e entrega se encontram documentadas e foram exibidas à AT.
 - j) A Requerente adquiriu aos seus vários fornecedores os modelos, desenhos, peles, atacadores, palmilhas, espumas, passadores, fitas, telas, afelpados, logotipos, nas quantidades e pelos preços descritos nas faturas e documentos conexos agrupados em ANEXOS à presente petição, organizados cada um deles por referência a cada fatura emitida pela B... e pela C..., UNIPESSOAL LDA à Requerente, juntos sob ANEXO 1 a ANEXO 4.
 - k) Que fez chegar às instalações fabris da B... e da C..., UNIPESSOAL LDA, conforme demonstram as guias de transporte incluídas em cada ANEXO.

-
- l) A B... e a C..., UNIPessoal LDA prestaram todos os serviços que incorporaram no calçado, descritos nas faturas dos ANEXOS, e entregaram-no à Requerente, que o pagou através de transferência bancária, cabalmente documentada nos referidos ANEXOS.
- m) Em seguida, esse calçado foi faturado e vendido pela Requerente aos seus clientes, organizou o seu transporte, fez a entrega da mercadoria e recebeu o respetivo preço, também por transferência bancária, cfr. ANEXOS 1 a 4.
- n) Com efeito, para instrução da reclamação graciosa e do presente pedido de pronúncia arbitral, a Requerente junta documentação exaustiva das compras de matérias-primas, seu envio à B... e à C..., UNIPessoal LDA para realização do serviço, recebimento da mercadoria, pagamento, remessa aos clientes, nacionais e internacionais, recebimento do preço, constante dos ANEXOS ora juntos.
- o) Existe total coincidência entre o produto acabado, realizado pela B... e pela C..., UNIPessoal LDA, descrito nas faturas, e aquele outro vendido pela Requerente aos seus clientes finais e titulado nas quatro faturas por esta emitidas.
- p) As diferenças apontadas pela AT como irregularidade nas designações de modelos de calçado e componentes nas encomendas e faturas da B... e da C..., UNIPessoal LDA em relação às faturas da Requerente, resultam da organização interna desta, inserem-se no domínio de reserva e segredo do negócio e são habituais no setor.
- q) Quanto ao adiantamento de lucros a Requerente juntou os competentes contratos de mútuo, que constituem a ressalva expressa na segunda parte do artigo 6.º, n.º 4, do CIRS. – Cfr. cópia dos contratos no Processo Administrativo.

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição, na audiência de produção de prova realizada, no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira, e em factos não questionados pelas partes.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, na audiência de produção de prova realizada, bem como nos documentos juntos aos autos, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

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, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de 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, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

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

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a 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.

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

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

IV.2.A. QUANTO ÀS IRREGULARIDADES INVOCADAS PELA REQUERENTE DURAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO, POR PERÍODO SUPERIOR AO PREVISTO NO N.º 2 DO ARTIGO 36º DO RCPITA

Sustenta a Requerente que o procedimento inspetivo haverá ultrapassado o prazo de 6 meses estipulado no artigo 36º do RCPIT, omissão essa que entende configurar um vício gerador de anulabilidade da liquidação fundada em tal procedimento inspetivo.

Analisemos,

O artigo 36, n.º 2 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) define um prazo máximo de 6 meses para a conclusão de uma inspeção tributária.

O PIT teve início a 2022-12-02, com a assinatura da ordem de serviço por parte do gerente da Requerente (cfr. indicado no ponto II.2 do RIT, cfr. visualização da Ordem de Serviço n.º OI2022..., da qual consta a assinatura de F..., na qualidade de sócio-gerente, no dia 2022-12-02 e conforme exposição da Requerente).

Sucedem que, analisados todos os termos e circunstâncias em que se desenvolveu o PIT, constata-se que o mesmo foi sujeito, a 2023-05-17, a uma alteração do seu âmbito: de parcial ou univalente para geral, passando a ter como finalidade a verificação da situação tributária global da Requerente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 14.º do RCPITA.

Verifica-se, assim, uma modificação do objeto da ordem de serviço que havia sido notificada em 2022-12-02, o que tem necessariamente como consequência a renovação do prazo legal para a conclusão do PIT previsto no n.º 2 do art.º 36.º do RCPITA.

Repare-se que a Requerente foi notificada da alteração do âmbito objetivo da ordem de serviço em 2023-05-17, o que se extrai da aposição da assinatura do gerente F..., ao documento de alteração da Ordem de Serviço n.º OI2022... naquela data (cfr. Anexo I DAIVA).

Do mesmo consta que a alteração tem como finalidade, a partir desta data, a verificação da situação global da Requerente (cfr. campo 5 do documento de alteração da ordem de serviço).

Nessa esteira, dever-se-á ter em linha de conta que o prazo legal para a tramitação do PIT tem como finalidade conceder aos Serviços de Inspeção Tributária e Aduaneira (SIT) tempo suficiente para a prossecução da atividade inspetiva, que tem como finalidade a observação da realidade tributária.

Assim, verificando-se um alargamento das matérias a analisar, deve verificar-se também o correspondente alargamento do tempo de inspeção.

Confirma-se, assim, que a alteração do âmbito do PIT ocorreu antes do prazo de preclusão deste procedimento, e a alteração do âmbito despoleta o correr de novo prazo legal para a conclusão do PIT, nos termos do n.º 2 do art.º 36.º do RCPITA.

Face ao exposto, o PIT, com esta configuração objetiva mais alargada, teria de ser concluído até 2023-12-17, nos termos do n.º 2 do art.º 36.º do RCPITA.

Como se referiu atrás, a notificação do RIT à entidade inspecionada determina o fim do PIT, e, considerando que o RIT foi notificado à Requerente em 2023-12-12, considera-se que o procedimento terminou em momento anterior ao decurso do prazo legal para a sua conclusão, nos termos do n.º 2 do art.º 36.º do RCPITA.

Importando a este respeito coligir o disposto no n.º 7 do artigo 36º do RCPITA, segundo o qual: “o decurso do prazo do procedimento de inspeção determina o fim dos atos externos de inspeção, não afetando, porém, o direito à liquidação dos tributos”, normativo aditado pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de Setembro.

Por outro lado e não menos relevante, a alteração legislativa de 2014 ao n.º 7 do artigo 36º do RCPITA vai justamente no sentido da orientação jurisprudencial do STA nesta matéria e que adiante abordaremos, fundada no entendimento de que a ultrapassagem do prazo legal do procedimento inspetivo relevará para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito liquidação, não tornando endogenamente inválido o procedimento ou o relatório que dele emerge, nem tampouco os subseqüentes atos tributários que neste último se fundam.

Importa assim atentar naquele que vem sendo o entendimento jurisprudencial sobre a matéria do Supremo Tribunal Administrativo (STA) e dos demais tribunais superiores.

No âmbito do STA, os arestos de 29/11/96, proferido no processo n.º 0695/06, o acórdão de 27.02.2008, no processo n.º 0955/07, e o acórdão de 07/05/2008, no âmbito do processo n.º 0102/08, vão expressamente no sentido de que o prazo a que se refere o art.º 36 do então RCPIT

é meramente ordenador e que o seu desrespeito não constitui irregularidade procedimental suscetível de tornar inválidas os atos tributários subsequentes advenientes das correções apuradas em sede inspetiva, sustentando assim o entendimento de que os vícios endógenos ao procedimento inspetivo não são comunicáveis com os subsequentes atos tributários que nesse procedimento têm a sua base de apuramento.

Assim, atentando-se no acórdão do STA, de 27.02.2008, processo n.º 0955/07, aí se sustenta que “a ultrapassagem do prazo de seis meses previsto no n.º 2 do artigo 36.º do RCPIT para o procedimento de inspeção, não tem qualquer efeito na validade dos actos tributários que sejam praticados com base nas conclusões do relatório de inspeção, pelo que o acto de liquidação impugnado não padece de qualquer ilegalidade”.

Igualmente se colhe que “os procedimentos inspetivo e de liquidação são distintos entre si, ainda que este tenha carácter meramente preparatório ou acessório, o que não significa que as ilegalidades nele cometidas se projectem, fatalmente, na liquidação, invalidando-a”, e que “o vício (...) é próprio do procedimento inspetivo, não se comunica ao de liquidação”.

Já em idêntico sentido se pronunciava também a doutrina, veja-se a este respeito o posicionamento de Martins Alfaro, em comentário ao art.º 36 do RCPIT (Anotado), o qual refere que a falta de notificação de prorrogação gera apenas ineficácia desta prorrogação, e que o termo da inspeção tem “natureza de previsão e, por isso, a ultrapassagem do termo previsto não implica qualquer consequência jurídica”.

Em similar sentido se pronunciou recentemente o STA, sob o relato de Gustavo Lopes Courinha, o qual perante uma notificação de prorrogação sem qualquer fundamentação para essa extensão do prazo inicial inspetivo, entendeu: “Em segundo lugar, convém sublinhar – como faz a jurisprudência (veja-se, entre muitos outros, os Acórdãos proferido pela 2.º Secção deste Supremo Tribunal em 10/12/2008, no processo n.º 080/08, ou em 25-02-2015, no processo n.º 0709/14, ambos disponíveis em www.dgsi.pt) – que é pacífica a natureza meramente ordenadora daquele prazo de seis meses e que o respectivo incumprimento (acaso, porventura, se verificasse) teria apenas como consequências a não suspensão do prazo de caducidade e o impedimento de actos externos de inspeção, nos termos, respectivamente, do n.º 1 do artigo 46.º da LGT e do n.º 7 do artigo 36.º do RCPITA.”

Entendimento este que havia sido sustentado pelo parecer do Ministério Público nesses autos, no qual, a propósito de uma eventual omissão de prorrogação do procedimento inspetivo, considerou ser: “...um facto que a Recorrente não foi notificada do teor do despacho de prorrogação. No entanto, tal irregularidade ficou sanada pelo não uso do mecanismo do artigo 37º do CPPT, não fazendo operar a caducidade do procedimento inspetivo. Mas mesmo que se entendesse que o prazo tinha sido ultrapassado, tal circunstância não teria por efeito inelutável a ilegalidade do procedimento, conduzindo apenas, como pacífica e reiteradamente a doutrina e a jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores vem explicando, a que o efeito suspensivo, produzido pela instauração do procedimento, cesse (cf. os Acórdãos do TC nº 457/2008, de 25/09, e do STA de 25/02/2015, proc. nº 0709”).

Em idêntico sentido, no âmbito da instância arbitral – CAAD - diversas decisões arbitrais têm sido proferidos, aqui se destacando pela sua acuidade ao caso vertente, a decisão proferida no processo n.º 42/2022-T, 29.06.2022: “De facto, a alegada violação do prazo para a ação inspetiva apenas teria como consequência o que resulta do disposto no n.º 1 do artigo 46º da LGT, ou seja, o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção, por conseguinte não originaria a ilegalidade da liquidação de imposto emitida.

Não se estando no caso dos autos em apreciação perante a caducidade do direito à liquidação, nem a preclusão sobre tal direito tendo sido invocada em apoio da suposta ilegalidade do ato tributário de IRC e de IVA, não pode obter provimento o pedido de anulação desta última, fundada na ultrapassagem do prazo inicial de 6 meses, sem as necessárias prorrogações, em linha com aquele que vem sendo o entendimento do STA sobre esta temática.

Secundando-se assim o posicionamento daquele douto tribunal no sentido de que o efeito dimanante da não prorrogação do procedimento inspetivo não acarreta qualquer efeito invalidante do procedimento, nem, conseqüentemente, dos ulteriores termos, leia-se relatório e atos tributários nele fundados, mas antes dita a não suspensão do prazo de caducidade por força do procedimento inspetivo; não se suscitando no caso dos autos divergências quanto ao facto

de a Requerida ter exercido o seu direito à liquidação e respetiva notificação dentro do respetivo prazo de caducidade previsto no artigo 45º da LGT, não poderá deixar de improceder o invocado nesta matéria pela Requerente.

IV.2.B. QUANTO ÀS DEDUÇÕES EM SEDE DE IVA

O n.º 3 do artigo 19.º do CIVA dispõe que “não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura.” A simulação pressupõe uma divergência total ou parcial entre a operação documentada e a realidade.

No caso, a AT põe em causa que as operações a que se reportam as faturas emitidas pela B... e pela C..., UNIPESSOAL LDA à Requerente tenham sido realizadas, com base em dois argumentos:

As sociedades tidas por prestadoras de serviços faturados na cadeia, a montante da Requerente, terão praticado operações simuladas, e a B... e a C..., UNIPESSOAL LDA não possuem estrutura produtiva apta à prestação dos serviços faturados à Requerente.

Ora, sendo 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).

Como fundamentação de direito, a AT invoca, única e exclusivamente, o n.º 3 do art.º 19.º do CIVA, o qual nega o direito à dedução do imposto quando este resulte de operações simuladas.

Sendo assim, no entender da Requerida, esta dedução de imposto tem por base operações que foram simuladas e manipuladas, tendo por objetivo lesar o Estado, participando a Requerente neste mecanismo fraudulento, criando artificialmente os pressupostos exigidos para a dedução do IVA e a obtenção dos reembolsos, tendo por base que o sujeito passivo tenha

tido ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial suscetível de exercer a atividade declarada.

A prova produzida, quer nos documentos juntos, quer na audiência de produção de prova, quer os elementos consultados não confirmam, porém, as conclusões a que chegou a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Neste âmbito, conclui-se em linha com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (“TCAN”), de 18 de maio de 2017, no processo 00377/04.9BEPRT, que não foram carreados pela AT elementos “que permitam concluir que houve um «esforço concertado» dos diversos operadores envolvidos nas transações e qual o benefício que no caso concreto a sociedade Recorrente obteve com o referido negócio e que doutro modo não obteria, pois que não se detecta qualquer elemento que estabeleça a necessária conexão entre a cadeia mencionada e a ora Recorrente”.

No mínimo, em sede de IVA, face à prova produzida, que aponta em sentido contrário ao afirmado pela Autoridade Tributária e Aduaneira no relatório de inspeção, terá de se ficar numa situação de dúvida sobre a alegada natureza simulada das transações, dúvida essa que, por força do disposto no artigo 100.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, tem de ser valorada a favor da Requerente.

No sentido preconizado se pronuncia, de igual modo, a jurisprudência consolidada do TJUE que se opõe a que seja “seja recusado a um sujeito passivo o direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado relativo a uma entrega de bens pelo facto de, tendo em conta as fraudes ou as irregularidades cometidas a montante ou a jusante desta entrega, se considerar que esta entrega não foi efetivamente efetuada, sem que esteja demonstrado, à luz de elementos objetivos, que esse sujeito passivo sabia ou deveria saber que a operação invocada para fundamentar o direito a dedução fazia parte de uma fraude ao imposto sobre o valor acrescentado cometida a montante ou a jusante na cadeia de fornecimento, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.” (sublinhado nosso) – acórdão Bonik, C-285/11, de 6 de dezembro de 2012. No mesmo sentido, e a título ilustrativo, v. ainda os acórdãos Optigen, C-354/03, de 12 de janeiro de 2006, e Axel Kittel, C-439/04, de 6 de julho de 2006.

Pelo exposto, conclui-se que as liquidações impugnadas, que assentam nas correções referidas nos relatórios das inspeções tributárias, enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto, que justifica a sua anulação (artigo 163.º do CPA, subsidiariamente aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT).

Devendo os atos impugnados ser anulados com fundamento em vício de erro sobre os pressupostos de facto, que assegura eficaz tutela dos interesses da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil, a apreciação das restantes questões colocadas pela Requerente, relativamente à legalidade daqueles atos, incluindo os juros compensatórios.

IV.2.C. QUANTO À DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS EM SEDE DE IRC

Quanto a dedutibilidade dos gastos em sede de IRC também somos da mesma conclusão.

Na verdade, a prova produzida e os elementos consultados não confirmam, porém, as conclusões a que chegou a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Neste âmbito, conclui-se em linha com o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (“TCAN”), de 18 de maio de 2017, no processo 00377/04.9BEPRT, que não foram carreados pela AT elementos “que permitam concluir que houve um «esforço concertado» dos diversos operadores envolvidos nas transações e qual o benefício que no caso concreto a sociedade Recorrente obteve com o referido negócio e que doutro modo não obteria, pois que não se deteta qualquer elemento que estabeleça a necessária conexão entre a cadeia mencionada e a ora Recorrente”.

No mínimo, em sede de IRC, face à prova produzida, que aponta em sentido contrário ao afirmado pela Autoridade Tributária e Aduaneira no relatório de inspeção, terá de se ficar numa situação de dúvida sobre a alegada natureza simulada das transações, dúvida essa que, por força do disposto no artigo 100.º do CPPT, aplicável aos processos arbitrais tributários por

força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, tem de ser valorada a favor da Requerente.

Ademais entende este Tribunal que em sede de IRC estas ações deviam ter sido analisadas noutra sede. De facto, análise jurídica em questão foi já objeto de várias decisões do CAAD, as quais naturalmente beneficiam a presente análise pela exposição técnica aportada.

Ora, e sem prejuízo do que acima se refere relativamente ao entendimento de ambas as Partes, para efeitos de pronúncia do presente Tribunal, importa saber se do contraditório realizado existe prova bastante de que os gastos em crise determinam a anulação das respetivas liquidações aqui identificadas, com referência à sua dedutibilidade em sede de IRC, respeitante aos períodos de tributação de 2018 e 2019 da Requerente.

Dispõe o art.º 23.º, n.º 1 do Código do IRC que *"são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC"*.

Se até à introdução da redação do art.º 23.º do Código do IRC dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, a norma em causa referia expressamente o conceito de *indispensabilidade* do gasto para efeitos da sua dedução em sede de determinação do lucro tributável, tal conceito deixou de ter expressa previsão legal.

Tal não significa, contudo, que não se deva admitir atualmente o conceito de *indispensabilidade* para efeitos de apuramento de um gasto como dedutível para efeitos fiscais. Na verdade, volvidos cinco anos da introdução da nova redação do artigo 23.º do Código do IRC, a doutrina e jurisprudência (judicial e arbitral) continuam a defender a presença deste conceito, admitindo como gasto dedutível para efeitos de determinação da matéria coletável, *«todo o gasto decorrente da gestão realizado na prossecução do objeto societário, excluindo-se assim todo o gasto que seja estranho a tal prossecução.»*

Neste sentido, pode ler-se na Decisão prolatada no Processo n.º 398/2020-T que *«A exclusão, propositada, da menção comprovadamente sejam indispensáveis", não significa uma alteração radical nas regras da dedutibilidade. A doutrina considera que é bastante consensual que a indispensabilidade dos gastos deve, num plano geral, ser entendida como considerando dedutíveis aqueles que sejam incorridos no interesse da empresa, na prossecução das*

respetivas atividades. De facto, não se eliminou toda a subjetividade que poderia existir com a anterior redação, pois a relevância fiscal de um gasto continuará a depender de uma ponderação de critérios, tais como, a prova da sua necessidade, adequação, ou da produção do resultado, sendo que a falta geral dessas características gera a dúvida sobre se é um gasto efetivamente incorrido no interesse da empresa e, como tal, se estamos perante um gasto aceite fiscalmente ou não.» Conclui assim que «Um dos objetivos destes limites à dedutibilidade dos gastos consiste em impedir eventuais situações de abuso fiscal, daí que o legislador tenha estabelecido uma lista exemplificativa de gastos dedutíveis por forma a limitar as reduções indevidas de impostos, ou estaria aberto o caminho à prossecução de interesses alheios, mormente dos sócios em detrimento dos da empresa, resultando numa violação do princípio da tributação do lucro real.»

Assim, no seguimento do que se refere na Decisão prolatada no Processo n.º 33/2018-T deste Tribunal: *«há que concluir que a relevância fiscal de um gasto depende unicamente da sua conexão com a atividade da empresa, independentemente do mérito da opção de gestão empresarial que tenha sido seguida na assunção desse encargo, havendo apenas de afastar-se os gastos que tenham sido determinados por outras motivações.»* [nosso sublinhado].

Entendimento que se afigura em linha com o já propugnava o Supremo Tribunal Administrativo [Acórdão de 30 de novembro de 2011, prolatado no processo n.º 0107/11] quando refere, *«Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os atos abstratamente subsumíveis num perfil lucrativo. (...) O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a atividade da empresa.»*

No entendimento de MOURA PORTUGAL, *«Os custos indispensáveis equivalem, assim, aos gastos contraídos no interesse da empresa. A dedutibilidade fiscal do custo deve depender apenas de uma relação justificada com a atividade produtiva da empresa e esta indispensabilidade verifica-se “sempre que – por funcionamento da teoria da especialidade das pessoas coletivas – as operações societárias se insiram na sua capacidade, por subsunção*

ao respectivo escopo societário e, em especial, desde que se conectem com a obtenção de lucro ainda que de forma indireta ou mediata”».

Sendo que, por lucro deverá entender-se *«(...) o resultado ou produto líquido de uma atividade produtiva, que tem a natureza de uma compensação líquida, por se tratar de retribuição que já vem depurada de todos os custos correlativos.»*[2] Nesta senda, e nas palavras de VÍTOR FAVEIRO, os custos assim apurados apenas poderão *«ser objeto de correção direta, (...) quando se trate de factos que, por natureza e univocidade se evidenciem objetivamente como estranhos ao objeto e ao fim económico e gestor global da empresa.»*

Perante o exposto, é possível afirmar que o regime que decorre atualmente do artigo 23.º do Código do IRC norteia a dedutibilidade de gastos através de dois critérios: um de natureza formal, através do qual se exige que os gastos ou perdas tenham um suporte documental adequado, em conformidade com o disposto no n.º 3 do referido artigo; e outro de natureza material, nos termos do qual se exige que os gastos ou perdas tenham sido *«incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC»* [cf. artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC].

A par das conclusões expendidas anteriormente, *«só perante normas expressas e uma motivação intrínseca se poderá afastar a dedutibilidade de custos contabilísticos que preencham os requisitos legais do citado artigo 23.º do CIRC».*

Deste modo, a não dedutibilidade de um gasto para efeitos fiscais terá de *«passar no teste da “motivação”*», sendo que para efeitos de consideração da referida não dedutibilidade *«tem de ser visível e identificável o interesse fiscal específico que se visa acautelar. Ora se esta exigência recai sobre o legislador, mais se justifica que na tarefa de aplicação do preceito ao facto concreto o julgador tenha presente que está a aplicar uma norma que constitui uma exceção à regra geral de identidade conceptual entre custos contabilísticos e custos fiscais.»*

Neste sentido, cabe igualmente acolher o entendimento de acordo com o qual *«Só respeitando estes requisitos e fazendo um uso restritivo da limitação à dedutibilidade dos custos para efeitos fiscais se respeitarão o princípio da tributação pelo lucro real e o princípio segundo o qual a conexão dos custos com a atividade do contribuinte justifica a respectiva dedutibilidade.»*

Desta forma, exposto o que se deve entender por *gasto fiscal* para efeitos de apuramento do lucro tributável, em sede de IRC, bem como das exigências que a aplicação do artigo 23.º-A do Código do IRC reclama em sede da própria construção e funcionamento do ordenamento jurídico-tributário, nomeadamente do respeito pelo princípio da tributação pelo rendimento real, importa analisar o caso concreto.

O art.º 23.º-A do Código do IRC tem funcionado como uma espécie de *cláusula geral antiabuso invertida*, na medida em que não se exige à Administração Tributária um concreto dever de fundamentação quanto à exclusão de dedutibilidade de um determinado gasto para efeitos de apuramento do lucro tributável, que de resto deve pautar toda a sua atuação.

Estão em causa os seguintes factos:

- a) A Requerente subcontratou à B... e à C..., UNIPESSOAL LDA a prestação de serviços de calçado descritas nas faturas, fornecendo-lhe as matérias-primas e componentes, cuja compra e entrega se encontram documentadas e foram exibidas à AT.
- b) A Requerente adquiriu aos seus vários fornecedores os modelos, desenhos, peles, atacadores, palmilhas, espumas, passadores, fitas, telas, afelpados, logotipos, nas quantidades e pelos preços descritos nas faturas e documentos conexos agrupados em ANEXOS à presente petição, organizados cada um deles por referência a cada fatura emitida pela B... e pela C..., UNIPESSOAL LDA à Requerente, juntos sob ANEXO 1 a ANEXO 4.
- c) Que fez chegar às instalações fabris da B... e da C..., UNIPESSOAL LDA, conforme demonstram as guias de transporte incluídas em cada ANEXO.
- d) A B... e a C..., UNIPESSOAL LDA prestaram todos os serviços que incorporaram no calçado, descritos nas faturas dos ANEXOS, e entregaram-no à Requerente, que o pagou através de transferência bancária, cabalmente documentada nos referidos ANEXOS.
- e) Em seguida, esse calçado foi faturado e vendido pela Requerente aos seus clientes, organizou o seu transporte, fez a entrega da mercadoria e recebeu o respetivo preço, também por transferência bancária, cfr. ANEXOS 1 a 4

- f) Com efeito, para instrução da reclamação graciosa e do presente pedido de pronúncia arbitral, a Requerente junta documentação exaustiva das compras de matérias-primas, seu envio à B... e à C..., UNIPESSOAL LDA para realização do serviço, recebimento da mercadoria, pagamento, remessa aos clientes, nacionais e internacionais, recebimento do preço, constante dos ANEXOS ora juntos.
- g) Existe total coincidência entre o produto acabado, realizado pela B... e pela C..., UNIPESSOAL LDA, descrito nas faturas, e aquele outro vendido pela Requerente aos seus clientes finais e titulado nas quatro faturas por esta emitidas.
- h) As diferenças apontadas pela AT como irregularidade nas designações de modelos de calçado e componentes nas encomendas e faturas da B... e da C..., UNIPESSOAL LDA em relação às faturas da Requerente, resultam da organização interna desta, inserem-se no domínio de reserva e segredo do negócio e são habituais no setor.

Pretendendo-se aferir da respetiva dedutibilidade, o mesmo é dizer que se se considera ou não que os referidos gastos foram incorridos no interesse da empresa e na prossecução da respetiva atividade.

Ora, da análise efetuada aos factos apresentados, e atentos os requisitos de aplicação do artigo 23.º do Código do IRC, não se revela possível o afastamento de que os mesmos foram incorridos no interesse da empresa, sendo manifesta a sua adequação atendendo à regular prossecução do objeto societário (e portanto à atividade económica desenvolvida pela Requerente), não tendo ficado comprovada qualquer outra motivação.

Atendendo à natureza da argumentação suscitada pela Requerida, entende este Tribunal, na senda do entendimento exposto na Decisão prolatada no Processo n.º 102/2020-T do CAAD, que *«O artigo 23.º do CIRC não se reconduz a uma norma antiabuso, que pudesse ser utilizada em substituição do artigo 38.º, n.º 2, da LGT (...).»* Na sequência da análise realizada ao caso, concluiu então o Tribunal, com o qual se concorda, que *«Cada norma tem um conteúdo prescritivo diverso – e o art. 23.º do CIRC não funciona como uma norma anti abuso substitutiva daqueles outros preceitos.»*

Pelo que, *«Continuando na mesma linha de raciocínio do Acórdão 4/2/2020, emitido no processo 191/2019, deste Centro “O art. 23.º do CIRC limita o seu raio de ação à não*

dedução fiscal dos gastos assim contabilizados, mas que, quando contraídos (ou os investimentos efetuados) não se inserem no interesse económico da Sociedade, mas servem interesses extra societários, dos administradores ou de terceiros. Suponhamos que uma Sociedade suporta os juros de um financiamento por si contraído para efetuar um investimento apenas em benefício privado de um sócio ou administrador (e isso não é reconduzido a um rendimento em espécie da pessoa singular). Ou que se financia na banca para entregar essa quantia financeira a terceiro, sem qualquer contrapartida, fora do grupo ou fora do seu objeto social. Nesses casos, os juros que vier a suportar com esses fundos não são fiscalmente dedutíveis porque não foram (ab initio e para sempre) aplicados na exploração da Sociedade.”

Sobre o caso dos autos, não há convicção deste Tribunal de que as operações económicas subjacentes se reconduziram a esquemas abusivos para obtenção de ganho fiscal. Sendo este o entendimento da Requerida, a fundamentação deveria recair no artigo 38.º, n.º 2 da LGT e não no art.º 23.º do Código do IRC.

IV.2.D. QUANTO À ILEGALIDADE DA CORREÇÃO EM RETENÇÕES NA FONTE POR ADIANTAMENTO DE LUCROS

Com efeito, verifica-se, pela leitura dos presentes autos, que, não tendo havido a necessária demonstração (ou demonstração que pudesse dissipar as fundadas dúvidas que a Requerente levantou a esse respeito, também nestes autos) de que se está perante adiantamentos por conta de lucros, a AT limita-se a concluir que os gastos ora em causa (por não terem, em seu entender, justificação empresarial) não são admitidos.

Ora, no que tange ao ponto V.4 “IRS – CATEGORIA E – ADIANTAMENTO DE LUCROS” do RIT, que não aceita a inclusão na conta “2782101 – Obrigacionistas”, corrigindo o montante de 21.078,43€ com lucros, em oposição à justificação como empréstimos a sócios adiantada pela Requerente, é a mesma inconsistente e injustificada, não servindo de fundamento de correção.

Nos termos do artigo 6.º, n.º 4 do CIRS, constituem rendimentos da categoria E do IRS os rendimentos lançados em quaisquer contas correntes dos sócios, escriturados nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, que, em princípio, se presumem feitos a título de lucros ou de adiantamento dos lucros. Salvo se resultarem de mútuos, prestação de trabalho, ou exercício de cargos sociais.

O normativo em causa consagra uma presunção cuja base tem de se encontrar provada, sob pena de a mesma não poder operar e ter de ser decidida contra a parte onerada com esse ónus da prova.

Também quanto a este ponto, as declarações do contribuinte assentes na sua contabilidade gozam da presunção de verdade, nos termos do artigo 75.º da LGT, que a AT tem de ilidir.

Sucedem que a AT não alega nem prova em lado algum do RIT que os lançamentos na conta em causa foram feitos em conta corrente dos sócios, assumindo, ao invés “b) Os lançamentos contabilísticos foram efetuados numa conta geral e não numa conta de sócios que permitisse evidenciar o valor respeitante a cada sócio.”

Já a Requerente juntou os competentes contratos de mútuo, que constituem a ressalva expressa na segunda parte do supra citado artigo do CIRS. – Cfr. cópia dos contratos no Processo Administrativo.

Assim, a AT não invoca nem prova os requisitos em que pode ancorar a presunção de rendimentos da categoria E, falecendo no ónus da sua responsabilidade.

Contudo, e em face da prova produzida nestes autos – a qual não permite sustentar ou confirmar o alegado carácter particular e pessoal das despesas em causa –, não se poderá ignorar que, nos termos do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT, “sempre que da prova produzida [no processo] resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado”.

No mesmo sentido expresso nesta decisão arbitral, vd., por ex.: “[tendo a recorrente sido] diligente na produção de contraprova destinada a suscitar a dúvida sobre os factos evidenciados pela AT como constitutivos do direito a que esta se arroga, [pode], sem margem para qualquer dúvida, reclamar a aplicação da regra prevista no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.” (Ac. do TCAN de 3/2/2022, proc. 00058/10.4BEBRG); “[...] acompanha-se o entendimento da

ilegitimidade da administração pública, rectius da administração fiscal, em emitir juízos de valor sobre a bondade da gestão empresarial prosseguida, na esteira do escopo societário, mas apenas quando tal juízo de valor reflecta uma pronúncia sobre a oportunidade de determinado tipo de conduta empresarial e, por maioria de razão, sobre a orientação dessa mesma conduta, enquanto conduta devida para a obtenção de ganhos, ou seja, acolhe-se o argumento de que a emissão de um juízo de valor sobre ‘(...) a bondade da gestão empreendida (...)’, por parte da AF, é ilegítimo para qualificação de uma determinada despesa enquanto custo ao abrigo do art.º 23.º/1 se e na medida em que essa aferição repousar numa ponderação de causalidade entre o custo e os proveitos. Assim sendo, neste domínio, porque o preceito existe e tem de ter aplicabilidade prática, apenas não será de aceitar como custos fiscais relevantes e, por isso, dedutíveis, aqueles que, independentemente de corresponderem a uma correta ou incorreta atuação de gestão, não forem, objetivamente, adequados ao desenvolvimento da atividade da empresa. [...]. Se a decisão teve na sua génese tão só o interesse da empresa, o prosseguimento do seu objeto social, tal como os seus sócios e gestores, bem ou mal não interessa, ao tempo o interpretaram, o custo não pode deixar de ser havido como indispensável. [...]. [...] ainda que se considere que a correção efetuada tem amparo no art. 23.º do CIRC, não resulta que de tal desconsideração se possa inexoravelmente concluir que os valores em causa se tratavam de adiantamentos por conta de lucros, sendo que era a Administração Tributária que tinha o ónus de alegar e provar factos donde se pudesse extrair a conclusão atrás referida, atento o disposto no artigo 74.º da LGT” (Ac. do TCAS de 16/10/2012, proc. 05014/11); “[se relacionadas com o objeto social da sociedade recorrida] não pode a Fazenda Pública desconsiderar como custos [...] [as] viagens e estadias do sócio [...] sem que tal correção se deva considerar como entrando pelo campo, verdadeiramente subjetivo, da boa (ou má) gestão empresarial e da consequente e efetiva relevância dos ditos custos no conjunto dos proveitos obtidos pelo sujeito passivo [...]. Por outras palavras, é entendimento da jurisprudência e doutrina que a A. Fiscal não pode avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a oportunidade e mérito da despesa. Um custo é indispensável quando se relacione com a atividade da empresa, sendo que os custos estranhos à atividade da empresa serão apenas aqueles em que não seja possível descortinar qualquer nexos causal com os proveitos ou ganhos (ou com o rendimento, na expressão atual do código - cfr. art. 23.º, n.º 1, do CIRC), explicado em termos de

normalidade, necessidade, congruência e racionalidade económica (cfr. ac. STA-2.^a Secção, 21/04/2010, rec. 774/09; ac. STA-2.^a Secção, 13/02/2008, rec. 798/07; ac. TCASul-2.^a Secção, 17/11/2009, proc. 3253/09).” (Ac. do TCAS de 16/10/2014, proc. 06754/13); “Estão vedadas à AT atuações que coloquem em causa o princípio da liberdade de gestão e de autonomia da vontade do sujeito passivo. [...]. Não tendo sido colocada em causa a efetividade das despesas, estando as mesmas devidamente suportadas em documentos idóneos, contabilizadas em conformidade e estando evidenciado o fee pago e os fins para os quais a Recorrida o suporta, e alocando-o ao objeto societário da mesma, tais despesas devem ser integralmente dedutíveis, como custos fiscais.” (Ac. do TCAS de 30/6/2022, proc. 750/09.6 BELRS).

Assim, e em face do supra exposto, conclui-se que a decisão de indeferimento da reclamação graciosa bem como as liquidações de retenção na fonte de IRS, ora em causa, são ilegais por erro nos seus pressupostos de facto e de direito, o que determina a anulação das mesmas (e das respectivas demonstrações de liquidação de juros compensatórios).

Conclui-se assim do exposto que procede o pedido de anulação do indeferimento presumido da reclamação graciosa da liquidação de IRC e de juros compensatórios, do ano de 2020, no montante de 41.335,08€, da liquidação de retenções na fonte de IRS e juros compensatórios, no montante de 21.078,43€, das liquidações de IVA, inclusive as que dão lugar ao pagamento de imposto e de juros compensatórios, do ano de 2020, no montante de 9.507,06€, sequentes às correções meramente aritméticas determinadas no Relatório Final de Inspeção Tributária de 25 de outubro de 2023, no processo n.º OI2022... da Direção de Finanças do Porto, constantes do seguinte quadro:

<i>Período</i>	Natureza da dívida	Nº Liquidação	Valor	Nº Documento Acerto Contas
<i>2001M</i>	IVA	...	21.806,91€	2023...
<i>2002M</i>	IVA	...	20.414,50€	2023...
<i>2003M</i>	IVA	...	20.943,50€	2023...
<i>2004M</i>	IVA	..	0€	2023...

2005M	IVA	...	35.115,70€	2023...
2006M	IVA	...	0€	2023...
2007M	IVA	...	12.907,03€	2023...
2008M	IVA	...	9.346,78€	2023...
2009M	IVA	...	0€	2023...
2010M	IVA	...	37.495,05€	2023...
2011M	IVA	...	22.125,12€	2023...
2012M	IVA	...	21.486,57€	2023...
2020	RFIRS	2024 ...	21.078,43€	2023...
2020	IRC	2024 ...	11.379,26€	2024...

V. DECISÃO

Em face do supra exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente procedente o presente pedido arbitral, com as legais consequências;
- b) Condenar a Requerida ao pagamento das custas.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **71.920,57** 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).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **2.448,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, 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, 14 de julho de 2025

Os Árbitros,

Guilherme W. d'Oliveira Martins

José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora

A. Sérgio de Matos

▪