

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 600/2024-T

Tema: IVA – Direito à dedução; faturas falsas; ónus da prova; serviços efetivamente prestados.

SUMÁRIO:

1. Cabe à Administração Tributária provar a existência de indícios sérios de que a operação faturada não corresponde à realidade (art.º 74º/1 LGT).
2. Feita esta prova, recai sobre o sujeito passivo o encargo de provar a veracidade da transação.

DECISÃO ARBITRAL

I- RELATÓRIO

1. No dia 26 de Abril de 2024, A..., S. A, com o NIPC: ... com sede na Rua ..., n.º ..., União de Freguesias de ..., ..., ..., ... e ..., concelho de Felgueiras doravante “Requerente” apresentou pedido de constituição de Tribunal e pronúncia arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”), respeitante às liquidações de IVA: 2023 ... (2019 04), 2023 ... (2019 05), 2023 ... (2019 07), 2023 ... (2019 07), 2023 ... (2019 08), 2023 ... (2019 09), 2023 ... (2019 10), 2023 ... (2019 12) do ano de 2019 no montante total de € 18.201,25 por entender que a referidas liquidações são ilegais, por erro sobre os pressupostos de facto e direito, por a Requerida ter desconsiderado o direito à liquidação do imposto em faturas sobre serviços efetivamente prestados, requerendo a anulação das mesmas, com o conseqüente reembolso dos valor pagos e a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios e nas custas do processo.
2. No dia 30 de Abril de 2024 foi aceite o pedido de constituição de Tribunal Arbitral.
3. No dia 05 de Julho de 2024 foi constituído o Tribunal Arbitral.

4. Em 08 de Julho de 2024, foi a Requerida notificada nos termos e para os efeitos do n.ºs 1 e 2 do art. 17.º do RJAT para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional e para remeter ao Tribunal Arbitral cópia do processo administrativo.
5. Em 26 de Setembro de 2024 a Requerida juntou aos autos o processo administrativo e a sua resposta, defendendo-se por impugnação. Concluído a Requerida que o PPA deve ser julgado improcedente mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação, absolvendo-se esta do pedido.
6. O Tribunal Arbitral por despacho de 30 de Setembro de 2024 convidou a Requerida a indicar a matéria de facto sob a qual pretendia a produção de prova testemunhal.
7. Por requerimento de 04 de Outubro de 2024 veio a Requerente aos autos indicar a matéria de facto sob a qual pretendia a produção de prova testemunhal.
8. Por despacho do Tribunal Arbitral de 07 de Outubro de 2024 foi marcada a inquirição da prova testemunhal para 04 de Novembro de 2024.
9. Por requerimento de 31 de Outubro de 2024 veio a Requerente solicitar que a prova testemunhal produzida nesse dia no processo arbitral n.º 595/2024 fosse integralmente cooptada para os presentes autos, e em consequência, se desse sem efeito a diligência de inquirição das testemunhas arroladas.
10. Por despacho de 31 de Outubro de 2024, o Tribunal Arbitral indeferiu o pedido de cooptação da matéria de facto, mantendo a diligência de inquirição de testemunhas para 04 de Novembro de 2024.
11. No dia 04 de Novembro de 2024 foram inquiridas as testemunhas arroladas pela Requerente, sendo as partes notificadas para, querendo, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias.
12. Em 19 de Novembro de 2019 a Requerente juntou aos autos alegações.
13. Em 20 de Novembro de 2019 a Requerida juntou aos autos alegações.

II. Descrição Sumária dos Factos

II. 1 Posição da Requerente

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

2.

- a) A Requerente alega em síntese que as liquidações de IVA impugnadas de 2019 são ilegais, porque se baseiam na desconsideração de faturas e notas de crédito incluídas na sua contabilidade com origem na sociedade B..., Unipessoal, Lda relativos a serviços que foram efetivamente realizados.
- b) Alega a Requerente que a Requerida não logrou encontrar na esfera da sua atuação qualquer indício que corroborasse a tese por si construída da falsidade das faturas. Reconhecendo a Requerida de forma contraditória que os documentos de suporte registados na sua contabilidade estão formalmente corretos.
- c) A Requerente apresenta vasta documentação (400 documentos) e prova testemunhal que no seu entender comprovam a efetividade das transações comerciais com a B..., incluindo faturas, guias de transporte, planos de fabrico, notas de encomenda, e comprovativos de expedição de mercadorias.
- d) A Requerente evidencia a que todos os pagamentos das faturas emitidas pela B... foram realizados de forma legal e documentada, através de transferências bancárias e cheques.
- e) Contesta a Requerente a legalidade da utilização por parte da Requerida de conclusões extraídas de inspeções tributárias efetuadas a outras empresas com quem aquela B... terá – alegadamente – relações comerciais, supostas ou efetivas e que se situariam a montante do circuito económico desta última. Considerando que este procedimento é absolutamente surreal, ilegal e contrariando todas as práticas comumente aceites em matéria de inspeção tributária.
- f) Concluindo a Requerente pela procedência do PPA com a conseqüente anulação das liquidações de IVA, com o conseqüente reembolso dos valores pagos e a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios e nas custas do processo.

II. 2 Posição da Requerida

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

- a) A Requerida entende que a Requerente considerou na sua contabilidade faturas para efeitos de dedução de IVA de alegados serviços da sociedade B... que não foram efetivamente realizados.
- b) A Requerida defende em consonância com o referido no RIT que apesar dos documentos de suporte registados na contabilidade da Requerente estarem formalmente corretos não se

encontrou, em sede inspetiva, qualquer indício, sério, ou menos sério, mais ou menos objetivo, mais ou menos seguro, de que as faturas emitidas pela B... e incluídas contabilidade titulam efetivas operações económicas realizadas entre ambas.

- c) Alegando a Requerida que encontrou indícios sérios de que as faturas emitidas pela B..., e incluídas na contabilidade da Requerente, não correspondem a operações económicas reais, baseando-se em inspeções que revelaram a falta de capacidade produtiva da B... e das suas subcontratadas.
- d) Que a B... não dispõe de instalações fabris, nem de meios humanos e equipamentos para o exercício da atividade, recorrendo alegadas subcontratadas que emitem faturas (C..., Lda, D... Unipessoal, Lda e E... Unipessoal, Lda), cujas inspeções a estas realizadas concluíram que também não possuíam estrutura empresarial para exercício de qualquer atividade, são meros instrumentos que têm por objetivo a obtenção de vantagens fiscais indevidas, defraudando os cofres do Estado.
- e) Alega a Requerida que as faturas emitidas à B..., pelas entidades por esta subcontratadas, que sustentam as emitidas pela B... à Requerente foram consideradas “falsas”, o que constitui, por si só, um indício sério e credível de que as operações económicas em causa são simuladas.
- f) Que existem inconsistências nas guias de transporte e nas faturas, além de levantamentos em numerário sem destino identificado, que reforçam a suspeita de operações simuladas.
- g) Argumenta a Requerida que, diante dos indícios de falsidade das faturas, cabia à Requerente provar a veracidade das operações documentadas, o que não foi feito.
- h) Concluindo: a Requerida que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado totalmente improcedente por não provado e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.

III. Saneamento

O Pedido de Pronúncia Arbitral é tempestivo. O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regulamentemente constituído, nos termos dos artigos 2.º n.º 1 alínea a), 5º n.º 1 e 2 do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, e têm legitimidade.

A AT procedeu à designação dos seus representantes nos autos, encontrando-se assim as Partes devidamente representadas.

Pelo que não há qualquer obstáculo à apreciação da causa, pelo que cumpre proferir decisão.

IV. Questão a decidir

A questão a decidir nos presentes autos consiste em determinar se a Sociedade B... Unipessoal, Lda prestou no ano de 2019 efetivamente à Requerente os serviços constantes de 19 faturas (fatura 19/61; fatura 19/85; fatura 19/88; fatura 19/72; fatura 19/104; fatura 19/101; fatura 19/122; fatura 19/113; fatura 19/136; fatura 19/132; fatura 19/166; fatura 19/159; fatura 19/160; fatura 19/153; fatura 19/173; fatura 19/196; fatura 19/205; fatura 19/219; fatura 19/25), cujo IVA foi deduzido pela Requerente (caso em que a exclusão operada pela Requerida do direito ao a liquidação do IVA, suportado pela Requerente dessas faturas está ferida de violação de lei, de que resulta invalidade das liquidações impugnadas). Ou se em sentido oposto, tais serviços não foram prestados, caso em, com fundamento no disposto no nº3 do artigo 19º Código de IVA não seria possível deduzir o imposto conforme defende a Requerida.

V. Matéria de Facto

IV.A. Factos Dados com Provados

Com interesse para a decisão deram-se por provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade anónima que se dedica à atividade de fabricação de calçado, com o CAE principal 15021, cuja produção é assegurada pelos trabalhadores da empresas e com recursos a subcontratos (pág. 5 RIT).
- b) A Requerente desenvolve a sua atividade na Rua ..., n.º..., União de Freguesias de ..., ..., ..., ... e ..., concelho de Felgueiras (pág. 6 RIT).
- c) As instalações da Requerente ocupam um imóvel com a nave industrial armazém e escritórios e linha de produção (pág. 6 RIT).

- d) A Requerente encontra-se a exercer a atividade para a qual se encontra registada (pág. 6 RIT).
- e) A atividade da Requerente no ano de 2019 destinava-se essencialmente para exportação (68,96% ao mercado intracomunitário, 22,01% mercado extracomunitário e 9,03% mercado nacional) (pág. 6 RIT).
- f) A Requerente vende essencialmente para o mercado alemão, holandês e francês, cujos principais clientes foram: F...– DE ...,G...– FR..., H... B.V. – NL ... e I... B.V. - NL ... (pág. 6 RIT).
- g) De acordo com informação constante na Informação Empresarial Simplificada (IES), o número de trabalhadores ao serviço da empresa ascendeu a 111 trabalhadores (pág. 6 RIT).
- h) Em cumprimento da Ordem de Serviço nºOI2022... foi a Requerida sujeita a inspeção tributária de âmbito parcial em sede de IVA e IRC pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças do Porto com referência ao período de tributação de 2019, com relatório de inspeção tributária concluído em 2023/11/29.
- i) Conforme RIT (pág. 14) foram registado na contabilidade da Requerente dezanove faturas e uma nota de crédito emitidas pela sociedade comercial B... Unipessoal, Lda com o NIPC:..., no total de €79.135,85, acrescido de IVA no valor de €18.201,25, expressas da seguinte forma:

(U.m: Euro)

Nº Fatura	Data Contabilidade	Débito		Crédito	Observações
		62111 - FSE	2432313 - IVA OBS	22111364 - B...	
S/FACT.61	2019/03/15	29 340,00	6 748,20	36 088,20	Corte, costura, montagem, acabamento e embalamento
N/CRED.37	2019/04/04	2 520,00	579,60	3 099,60	Montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.85	2019/04/18	3 780,00	869,40	4 649,40	Montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.88	2019/04/24	3 110,00	715,30	3 825,30	Montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.72	2019/04/30	6 798,00	1 563,54	8 361,54	Montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.104	2019/05/31	2 800,00	644,00	3 444,00	Corte, costura, montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.101	2019/05/31	8 640,00	1 987,20	10 627,20	Corte, costura, montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.122	2019/05/31	10 947,00	2 517,81	13 464,81	Corte, costura, montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.113	2019/05/31	1 212,00	278,76	1 490,76	Montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.136	2019/06/30	508,75	117,01	625,76	Montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.132	2019/06/30	2 133,00	490,59	2 623,59	Montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.166	2019/07/31	1 575,00	362,25	1 937,25	Montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.159	2019/07/31	1 237,50	284,63	1 522,13	Montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.160	2019/07/31	704,00	161,92	865,92	Montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.153	2019/07/31	1 335,00	307,05	1 642,05	Montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.173	2019/08/31	1 575,00	362,25	1 937,25	Montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.196	2019/09/30	1 135,00	261,05	1 396,05	Montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.205	2019/10/31	3 628,20	834,49	4 462,69	Costura, montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.219	2019/10/31	697,40	160,40	857,80	Montagem, acabamento e embalamento
S/FACT.254	2019/12/04	500,00	115,00	615,00	Costura
Total 2019		79 135,85	18 201,25	97 337,10	

- j) As dezanove faturas e uma nota de crédito, emitidas pela B... e registadas na contabilidade da Requerente fazem referência a serviços de “corte, costura, montagem e acabamento”, com os descritivos explicitados no quadro abaixo (págs. 16, 17 e 18 do RIT):

(U.m: Euro)

Data	Nº fatura	Descritivo	Refª Calçado	Plano Fabrico	Pares	Valor Unit	Sub-Total
15/03/2019	Fact.Nº 19/61	Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento	11070.231	7933	160	6,00	960,00
			11070.231	7897	120	6,00	720,00
			11070.231	7918	280	6,00	1 680,00
			11070.231	7878	2 100	6,00	12 600,00
			11070.231	7878	2 230	6,00	13 380,00
28/03/2019	Fact.Nº 19/72	Montagem, Acabamento e Embalamento	10693.0017	8138	60	3,00	180,00
			10562.0050	8045	132	3,00	396,00
			11140.0008	8069	130	3,00	390,00

			10721.0007	8132	264	3,00	792,00
			12055.0003	8167	120	3,00	360,00
			12055.0004	8168	120	3,00	360,00
			12055.0005	8169	120	3,00	360,00
			12055.0006	8170	480	3,00	1 440,00
			12055.0003	8167	120	3,00	360,00
			12055.0004	8168	120	3,00	360,00
			12055.0005	8169	120	3,00	360,00
			12055.0006	8170	480	3,00	1 440,00
03/04/2019	NC 19/1	Montagem, Acabamento e Embalamento	12055.0003	8167	-120	3,00	-360,00
			12055.0004	8168	-120	3,00	-360,00
			12055.0005	8169	-120	3,00	-360,00
			12055.0006	8170	-480	3,00	-1 440,00
18/04/2019	Fact.Nº 19/85	Montagem, Acabamento e Embalamento	12055.0007	8171	480	3,00	1 440,00
			12055.0009	8175	300	3,00	900,00
			10693.0020	8201	240	3,00	720,00
			10693.0018	8204	240	3,00	720,00
24/04/2019	Fact.Nº 19/88	Montagem, Acabamento e Embalamento			450	2,50	1 125,00
			11067.0005	8218	100	2,50	250,00
			7137.0068	8055	354	2,50	885,00
			11066.0020	8211	145	2,50	362,50
08/05/2019	Fact.Nº 19/101	Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento	11951.0002	8257	588	6,00	3 528,00
			11951.0002	8258	852	6,00	5 112,00

13/05/2019	Fact.Nº 19/104	Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento	12244 Minesote Tabac	8413	100	7,00	700,00
			12245 Minesote Tabac	8414	100	7,00	700,00
			12243 Minesote T. Moro	8410	100	7,00	700,00
			12243 Minesote Negro	8409	100	7,00	700,00
22/05/2019	Fact.Nº 19/113	Montagem, Acabamento e Embalamento	101857.0009	8364	366	2,50	915,00
			11689.0008	8250	108	2,75	297,00
30/05/2019	Fact.Nº 19/122	Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento	8603.0013	8033	300	7,00	2 100,00
			11221.0003	8035	300	7,00	2 100,00
			11765.0002	8081	511	7,00	3 577,00
			11765.0003	8064	160	7,00	1 120,00
			12243.0002	8410	100	6,50	650,00
			11912.0001	8595	200	7,00	1 400,00
13/06/2019	Fact.Nº 19/132	Montagem, Acabamento e Embalamento	10121.0013	8299	612	2,75	1 683,00
			11735.0004	8090	180	2,50	450,00
14/06/2019	Fact.Nº 19/136	Montagem, Acabamento e Embalamento	11140.0020	8651	125	2,75	343,75
			11140.0019	8650	60	2,75	165,00
05/07/2019	Fact.Nº 19/153	Montagem, Acabamento e Embalamento	9577.0033	8307	117	2,50	292,50
			11336.0009	8294	417	2,50	1 042,50

17/07/2019	Fact.Nº 19/159	Montagem, Acabamento e Embalamento	12155.0002	8459	450	2,75	1 237,50
18/07/2019	Fact.Nº 19/160	Montagem, Acabamento e Embalamento	7137.0044	8061	256	2,75	704,00
26/07/2019	Fact.Nº 19/166	Montagem, Acabamento e Embalamento	12305.0001	8478	630	2,50	1 575,00
02/08/2019	Fact.Nº 19/173	Montagem, Acabamento e Embalamento	12305.0002	8479	630	2,50	1 575,00
23/09/2019	Fact.Nº 19/196	Montagem, Acabamento e Embalamento	11047.0009	8779	454	2,50	1 135,00
30/09/2019	Fact.Nº 19/205	Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento	12161.0002	8880	200	5,30	1 060,00
			12161.0001	8879	250	5,30	1 325,00
			12378.0002	8905	122	5,60	683,20
			12374.0003	8917	100	5,60	560,00
16/10/2019	Fact.Nº 19/219	Montagem, Acabamento e Embalamento		8815	22	2,75	60,50
				8814	102	2,75	280,50
				8816	132	2,70	356,40
04/12/2019	Fact.Nº 19/254	Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento	12509.0002	8913	100	5,00	500,00
Total						17 664	79 135,85

K) De acordo com os registos contabilísticos e extratos bancários, o pagamento das faturas, foi efetuado por transferências bancárias e pela emissão de cheque bancário, de contas tituladas pela Requerida, a favor da B... (pág. 18. RIT), conforme:

(U.m: Euro)

Data Movimento	Diário	Documento	Descrição	Débito	Inst Crédito	Observações
2019/04/30	D1	787	N/PAGT.400	36 088,20	EuroBIC	Cheque nº <input type="text"/>
2019/06/30	D1	1,748	N/PAGT.620	24 363,84	Montepio	Transf. Bancária
2019/09/30	D1	2,712	N/PAGT.1132	10 707,46	Santander	Transf. Bancária
2019/10/31	D1	3,000	N/PAGT.1167	20 242,11	EuroBIC	Transf. Bancária
2019/11/30	D1	3,423	N/PAGT.1509	5 320,49	EuroBIC	Transf. Bancária
Total				96 22,10		

k) Os documentos registados na contabilidade da Requerente estão formalmente corretos (pág. 24 RTI).

- l) No âmbito do procedimento de inspeção tributária foi a Requerente notificada para os seguintes esclarecimentos:
- 1. Descrição pormenorizada dos serviços/bens subcontratados/adquiridos à sociedade B..., SA, NIPC: ... (doravante designada por B...), que foram faturados através das faturas constantes na contabilidade;*
 - 2. Identificação das pessoas que representavam a B... e local ou instalações onde a mesma desenvolve a sua atividade Identificação das pessoas que representavam a B... e local ou instalações onde a mesma desenvolve a sua atividade.*
 - 3. Troca de correspondência entre as referidas entidades (s.p. e B...) bem como e-mails e notas de encomenda, que evidenciem os contactos prévios tendo em vista as operações realizadas;*
 - 4. Documentos de transporte que suportaram as operações realizadas com a sociedade B..., nomeadamente os que se referem aos movimentos entre as instalações do s.p. e da B...;*
 - 5. Identificação de outros fornecedores que prestaram/venderam serviços/bens idênticos aos mencionados nas faturas emitidas pela B..., bem como os montantes respetivamente faturados.*
- m) Em resposta à notificação o sujeito passivo prestou por escrito os seguintes esclarecimentos:
- “Reportando-nos a ação inspetiva a que alude a Ordem de Serviço OI2022... e tendo sido esta empresa sido notificada para prestar esclarecimentos por escrito sobre as relações comerciais que manteve com a firma B..., Unipessoal, Lda. no decurso do ano de 2019, cumpre-nos dizer o seguinte:*
- 1. No decurso da ação inspetiva em referência, foram por demais evidentes os sinais de que era e é intenção da Autoridade Tributária desconsiderar as faturas incluídas na contabilidade da empresa e emitidas pela aludida B... por considerar que as mesmas não titulam relações comerciais entre as duas empresas, ou seja, considerando-as como falsas, fossem quais fossem os meios de prova que fossem apresentados.*
 - 2. Ora, porque toda a documentação apresentada e analisada no decurso de tal inspeção contraria frontalmente tal conclusão;*

3. Porque a empresa estava e está em condições de demonstrar que tais faturas titulam relações comerciais, tendo inclusive manifestado disponibilidade para indicar o local onde foram executados os serviços a que aludem tais faturas;

4. Tendo ainda a empresa sugerido ao Sr. Inspetor que ouvisse os controladores dos clientes que por várias vezes se deslocaram ao local para controlo da qualidade dos serviços executados pela B..., todas essas diligências foram omitidas porque, independentemente dos resultados, era ponto previamente assente que todas as faturas da B... seriam para desconsiderar.

5. Nesse contexto, que nos abstermos de qualificar, informamos que toda a documentação e todos os meios de defesa serão apresentados pela empresa em devido tempo e no local próprio.”

- n) Na sequência do Relatório de Inspeção Tributária foram emitidas as seguintes liquidações de 2023... (2019 04), 2023 ... (2019 05), 2023 ... (2019 07), 2023 ... (2019 07), 2023 ... (2019 08), 2023 ... (2019 09), 2023 ... (2019 10), 2023 ... (2019 12), relativas ao ano de 2019 a qual resultou imposto a pagar no montante de € 18.201,25 (dezoito mil duzentos e um euros e vinte cinco cêntimos) – (cfr. documentos n.º 1, 1.1, 1.2, 1.3, 1.4 1.5, 1.6 e 1.7 junto ao PPA).
- o) A Sociedade B... Unipessoal, Lda no ano de 2019 prestou à Requerente serviços de corte, costura montagem, acabamento e embalamento de que resultaram a emissão das seguintes faturas:
1. Fatura n.º 19/61 emitida em 15.03.2019, no montante de € 36.088,20 - prestação de serviços de corte, costura, montagem e acabamento para produção de 4.890 pares de sapatos (Planos de fabrico 7878, 7918, 7897 e 7933);
 2. Fatura n.º 19/72 emitida em 28.03.2019 no montante de € 8.361,54 - prestação de serviços de montagem, acabamento e embalamento para produção de 2.262 pares de sapatos (Planos de fabrico n.ºs. 8045, 8069, 8132, 8138, 8167, 8168, 8169 e 8170);
 3. Fatura n.º 19/85 emitida em 18.04.2019 no montante de € 4.649,40 - prestação de serviços de montagem, acabamento e embalamento para 1.260 pares de sapatos (Planos de Fabrico n.ºs 8201 e 8204);
 4. Fatura n.º 19/88 emitida em 24.04.2019 no montante de € 3.825,30 - prestação de serviços de montagem, acabamento e embalamento contratada para 1.244 pares de sapatos (Planos de Fabrico n.ºs. 8211, 8213 e 8218);

5. Fatura n.º 19/101 emitida em 08.05.2019 no montante de € 10.627,20 - prestação de serviços de corte, costura, montagem, acabamento e embalamento para 1.440 pares de sapatos (Planos de Fabrico n.ºs 8258 e 8257).
6. Fatura n.º 19/104 emitida em 13.05.2019 no montante de € 3.444,00 - prestação de serviços de corte, costura, montagem, acabamento e embalamento para 400 pares de sapatos (Planos de Fabrico n.ºs. 8409, 8410, 8413 e 8414);
7. Fatura n.º 19/113 emitida em 22.05.2019 no montante de € 1.490,76 - prestação de serviços de montagem, acabamento e embalamento contratada para 474 pares de sapatos (Planos de Fabrico n.ºs. 8250 e 8364);
8. Fatura n.º 19/122 emitida em 30.05.2019 no montante de € 13.464,81 - prestação de serviços de corte, costura, montagem, acabamento e embalamento para 1.571 pares de sapatos (Planos de Fabrico n.ºs. 8064, 8081, 8595, 8410, 8589, 8410 e 8084);
9. Fatura n.º 19/132 emitida em 13.06.2019 no montante de € 2.623,59 - prestação de serviços de montagem, acabamento e embalamento contratada para 612 pares de sapatos (Planos de Fabrico n.ºs. 8090 e 8299);
10. Fatura n.º 19/136 emitida em 14.04.2019 no montante de € 625,76 - prestação de serviços de montagem, acabamento e embalamento para 185 pares de sapatos (Plano de Fabrico n.ºs. 8650 e 8651).
11. Fatura n.º 19/153 emitida em 05.07.2019 no montante de € 1.642,05 - prestação de serviços de montagem, acabamento e embalamento para 534 pares de sapatos (Planos de Fabrico n.ºs. 8307 e 8294);
12. Fatura n.º 19/159 emitida em 17.07.2019 no montante de € 1.522,13 - prestação de serviços de montagem, acabamento e embalamento contratada para 450 pares de sapatos (Plano de Fabrico n.º 8459);
13. Fatura n.º 19/160 emitida em 18.07.2019 no montante de € 865,92 - prestação de serviços de montagem, acabamento e embalamento para 256 pares de sapatos (Plano de Fabrico n.º 8061);
14. Fatura n.º 19/173 emitida em 02.08.2019 no montante de €1.937,25 - prestação de serviços de montagem, acabamento e embalamento para 630 pares de sapatos (Plano de Fabrico n.º 8479);

15. Fatura n.º 19/166 emitida em 26.07.2019 no montante de € 1.937,25 - prestação de serviços de montagem, acabamento e embalamento contratada para 630 pares de sapatos (Plano de Fabrico n.º 8478);
 16. Fatura n.º 19/196 emitida em 23.09.2019 no montante de € 1.396,05 - prestação de serviços de montagem, acabamento e embalamento contratada para 454 pares de sapatos (Plano de Fabrico n.º 8779);
 17. Fatura n.º 19/205 emitida em 30.09.2019 no montante de € 4.462,69 - prestação de serviços de costura, montagem, acabamento e embalamento contratada para em 450 pares de sapatos (Planos de Fabrico n.ºs. 8917, 8905, 8879 e 8880);
 18. Fatura n.º 19/219 emitida em 16.10.2019 no montante de € 857,80 - prestação de serviços de montagem, acabamento e embalamento para 132 pares de sapatos (Planos de Fabrico n.ºs. 8814, 8815 e 8816);
 19. Fatura n.º 19/254 emitida em 04.12.2019 no montante de € 615,00 - prestação de serviços de corte e costura para 100 pares de sapatos (Plano de Fabrico n.º 8913);
- p) Em 26 de Abril de 2024 a Requerente apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual CAAD).

V.B. Factos que não se consideram provados

Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

VI. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

1. Os factos elencados supra foram dados como provados com base nas posições assumidas pelas partes nos presentes autos, nos documentos juntos ao PPA e ao processo administrativo, em especial o relatório de inspeção tributária.

2. Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123º, 2, do CPPT e arts. 596º, 1 e 607º, 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi art. 29º, 1, a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos

que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. arts. 13.º do CPPT, 99º da LGT, 90º do CPTA e arts. 5º, 2 e 411.º do CPC).

3. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr. art. 16º, e) do RJAT, e art. 607º, 5, do CPC, aplicável ex vi art. 29º, 1, e) do RJAT).

4. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação (cfr. art. 607º, 5 do CPC, ex vi art. 29º, 1, e) do RJAT).

5. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

6. No que diz respeito ao facto dado como provado sob a alínea o) (nos seus nº 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19) a sua demonstração resultou de ampla prova documental e prova testemunhal produzida.

No que diz respeito à prova documental, foram carreados para os autos com o PPA os documentos 2 a 382 que permitem efetuar a reconstituição de todo o circuito de prestação de serviços da sociedade B... à Requerente de forma concreta e pormenorizada (faturas, guias de transporte, notas de encomenda, planos de fabrico, faturas a cliente final).

No que diz respeito à prova testemunhal foram prestados depoimentos em audiência de inquirição de testemunhas que teve lugar no presente processo em que as diversas testemunhas descreveram com pormenor as instalações e os trabalhos efetuados, titulados pelas faturas em crise.

As testemunhas J... e K..., na qualidade de controladores de qualidade dos clientes finais da Requerente, e portanto sem relação de subordinação face a esta (subordinados à defesa dos interesses

dos seus representados) de forma coerente, com clareza e razão de ciência relataram as suas visitas às instalações da B... para efetuar controlo de qualidade. As referidas testemunhas descreveram as instalações da B..., o maquinismo existente, o número trabalhadores presentes, atestando que existiam trabalhadores a desenvolver as operações necessárias aos serviços que são identificados nas faturas em crise.

A testemunha L... trabalhador da Requerida confirmou todo o processo de recolha e seleção da matéria-prima necessária para a realização dos planos de fabrico do calçado, confirmado que esta era recolhida por elemento da B... .

A testemunha M... trabalhador da Requerida referiu que efetuava controlo de qualidade para a sua entidade empregadora junto das empresas subcontratadas, entre as quais a B... . Relatou de forma coerente as suas visitas às instalações da B..., nomeadamente na companhia de controladores de qualidade dos clientes finais da Requerente tais como senhor J... e K... . A testemunha descreveu as instalações, o recheio, linha de montagem com trabalhadores a montar sapatos, o maquinismo e o processo de controlo de qualidade nas instalações da B... . Estes testemunhos reforçaram a convicção do Tribunal Arbitral, face à existente prova documental em termos que se entendem perfeitamente plausíveis à luz de um juízo de probabilidade e razoabilidade que é pedido a este Tribunal Arbitral em matéria de apreciação de prova, desde logo pela coerência de todos os elementos de provatórios.

VII. Do Direito

VII.A. Do Direito à Dedução do Imposto

A questão nuclear a resolver nos presentes autos consiste em determinar se o IVA deduzido pela Requerente em 2019 em faturas emitidas pela sociedade comercial *B..., Unipessoal, Lda*, deverá ou não ser passível de dedução, tendo em consideração a alegação da AT da existência de indícios de que o sujeito passivo emitente das faturas não prestou aqueles serviços, constituindo uma situação de faturas falsas.

Sob a premissa de construção do mercado interno, o IVA foi desenhado como um instrumento fiscal com incidência sob o consumo, tendencialmente neutral. O IVA enquanto imposto indireto, incide tendencialmente sobre todos os atos de consumo, procurando a neutralidade fiscal. O IVA funciona

sob o paradigma do método subtrativo indireto, através de uma de uma técnica de liquidação e dedução do tributo, que tem como resultado que o imposto acaba apenas por incidir sobre o valor acrescentado de cada uma das diversas fases da cadeia de produção e comercialização de produtos e serviços. O método subtrativo indireto possibilita tributar somente o valor acrescentado em cada uma das fases do circuito económico, repartindo o encargo do imposto pelos sujeitos passivos, garantindo a neutralidade do imposto, evitando efeitos cumulativos ou em cascata de IVA sobre IVA.

Este objetivo de neutralidade exige que o direito à dedução do imposto não pode em regra ser limitado, sob pena de ser obstaculizado o propósito pela qual o tributo foi criado.

Conforme mencionou a decisão arbitral do processo nº 767/2016-T:

“O direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado, exercendo-se imediatamente em relação à totalidade do IVA que incidiu sobre as operações a montante. Nesta aceção do princípio da neutralidade, o regime instituído pela DIVA permite aos sujeitos passivos deduzir o IVA que tenha onerado as aquisições de bens e serviços destinados à atividade tributada. Note-se, que o TJUE refere-se ao princípio da neutralidade do IVA ainda numa outra aceção, de acordo com a qual o sistema do IVA não deve interferir com as decisões económicas nem com a formação dos preços ao longo do circuito económico.

(...)

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

Conforme refere o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo processo n.º 01455/12, de 07/10/2015:

“O princípio da dedução do IVA, enquanto meio de concretizar a neutralidade do imposto, impõe que todas as restrições ao direito de dedução sejam interpretadas de forma restritiva e reduzidas ao mínimo.”

Veja-se ainda também o referido na decisão arbitral processo nº 123/2022-T:

“Ora, é esta essencialidade do direito à dedução no mecanismo de funcionamento do IVA que justifica que a lei i) imponha particulares cuidados à administração fiscal nos casos em que pretenda negar esse direito aos contribuintes e que, ii) por outro lado, preveja mecanismos, como os do artigo 19.º n.º 3 do Código do IVA, que visam que o sistema não seja utilizado de forma abusiva, invertendo o ónus da prova da materialidade das

operações nos casos em que a Autoridade Tributária demonstre indícios de provável falta de correspondência entre a realidade e a descrição das faturas que originariam o direito à dedução.”

Decisões jurisprudenciais que evidenciam a natureza essencial do direito à dedução constante do artigo 19º do CIVA, impondo um cuidado e um análise restritiva a possíveis restrições do mesmo.

Pese embora a essencialidade do direito à dedução do IVA, o nº3 do artigo 19º do CIVA estabelece que *“não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura”*.

Nos presentes autos a Requerida nega o direito à dedução com base na alegação de existem evidências que as faturas em crise não consubstanciam operações reais. Nestas circunstâncias o busílis da questão jurídica prende-se com as regras da distribuição do ónus da prova.

É razoavelmente consensual que a AT tem o ónus de demonstrar que existem indícios sérios de que a operação constante de fatura não corresponde à realidade. Após esta realização, o ónus da prova sob a veracidade das operações transfere-se para o contribuinte.

Vide nesse sentido:

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte processo nº 00449/09.3BEVIS de 25-05-2018:

“1. Cabe à Administração provar a existência de indícios sérios de que a operação faturada não corresponde à realidade (art.º 74º/1 LGT).

2. Feita esta prova, recai sobre o sujeito passivo o encargo de provar a veracidade da transação.

3. Os indícios devem ser analisados de forma contextualizada e articulada entre si, nunca de forma isolada ou atomística.”

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte processo nº 02799/09.0BEPRT de 11-01-2024:

“I. Dispõe o n.º 1, do art.º 74.º da LGT, que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

II. Sobre a administração recai o ónus de provar a ocorrência de factos de que deriva o direito à liquidação do IVA e o sujeito passivo terá o ónus de demonstrar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito que se arroga a Administração.

III. É jurisprudência firmada do Supremo Tribunal Administrativo no que concerne ao IVA recai sobre o sujeito passivo o ónus da prova da existência dos factos tributários que alegou como pressuposto do direito à dedução

do imposto sobre o valor acrescentado. Isto por que é o sujeito passivo que se arroga ao direito à dedução e a administração fiscal põe em causa o facto tributário.”

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul processo nº 506/18.5 BEALM de 27-10-2022:

“Aplicam-se as regras do ónus da prova do artigo 74.º da LGT quando a Administração Tributária desconsidera faturas que reputa de falsas, cabendo-lhe fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua atuação, ou seja, de que existem indícios sérios de que a operação constante da fatura não corresponde à realidade. Feita esta prova, passa a recair sobre o sujeito passivo o ónus da prova da veracidade da transação.”

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça processo nº 0587/15 de 16-03-2016:

“II - Para que a AT, ao abrigo do disposto no nº 3 do art. 19º do CIVA, obste à dedução do IVA mencionado em faturas existentes na escrita do contribuinte e relativamente às quais considera não se terem efetivamente realizado as operações nelas consubstanciadas, não tem de fazer prova da existência de acordo simulatório (existência de divergência entre a declaração e a vontade negocial das partes por força de acordo entre o declarante e o declaratório, no intuito de enganar terceiros – cfr. art. 240º do CCivil) para satisfazer o ónus de prova que sobre si impende.

III - Basta à AT provar a factualidade que a levou a não aceitar a respetiva dedução de imposto, factualidade essa que tem de ser suscetível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respetivos documentos de suporte, só então passando a competir ao contribuinte o ónus de prova do direito de que se arroga (o de exercer o direito à dedução do IVA) e que não é reconhecido pela AT, ou seja, o ónus de prova de que as operações se realizaram efetivamente e ocorrem os pressupostos de que depende o seu direito àquela dedução.” (o sublinhado é nosso)

Resulta assim que a desconsideração de faturas pela AT com fundamento no nº3 do artigo 19º do CIVA exige que esta evidencie factos capazes de abalar a presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes e dos dados constantes da sua contabilidade, que traduzam uma elevada probabilidade de as operações referidas nas faturas serem simuladas. Caso esta tarefa seja concretizado, o ónus da prova da veracidade das operações transfere-se para o contribuinte.

No caso em apreço compete ao Tribunal Arbitral verificar se cada um dos intervenientes processuais cumpriu o ónus da prova que lhe cabia. A Requerida – levantamento de factos que indiciem uma probabilidade séria de que as faturas titulem operações simuladas, por forma destruir a presunção do artigo 75 nº1 LGR; A Requerente: provar a veracidade das operações que conferem o direito à dedução.

Analisando a situação de facto, os indícios levantados no RIT (pág. 14-18 RIT) e no artigo 7. da Resposta da Requerida, entendemos que esta cumpriu o ónus da prova que lhe competia, nos termos conjugados do 19.º, n.º 3 do Código do IVA, 74.º e 75.º, n.º 2 alínea a) da LGT e 342.º, n.º 1 do Código Civil. Assim, será válida a conclusão do artigo 42º e 43º da Resposta da Requerida de que “ *recolheu diversos indícios de que as faturas que vieram a ser desconsideradas documentam negócios simulados e que por isso são falsas*” e que “ *os indícios recolhidos pela AT são sérios, credíveis e suficientes para, por si só, abalar a credibilidade da contabilidade da Requerente*”.

Assim, perante os indícios levantados pela Requerida o ónus da prova transferiu-se para a Requerente. A esta passa a competir a prova cabal da veracidade das operações constantes das faturas desconsideradas pela AT.

Sucedem, que a Requerente, como lhe competia, no entender do Tribunal Arbitral, logrou fazer prova documental e testemunhal coerente e convincente da veracidade e materialidade das operações constantes das faturas desconsideradas pela AT. No que diz respeito à prova documental, foram carreados para os autos com o PPA os documentos 2 a 382 que permitem efetuar a reconstituição de todo o circuito de prestação de serviços da sociedade B... à Requerente de forma concreta e pormenorizada (faturas, guias de transporte, notas de encomenda, planos de fabrico, faturas a cliente final). No que diz respeito à prova testemunhal foram prestados depoimentos em audiência de inquirição de testemunhas que teve lugar no presente processo em que as diversas testemunhas descreveram com pormenor as instalações e os trabalhos efetuados, titulados pelas faturas em crise. As testemunhas J... e K..., na qualidade de controladores de qualidade dos clientes finais da Requerente, e portanto sem relação de subordinação face a esta (subordinados à defesa dos interesses dos seus representados) de forma coerente, com clareza e razão de ciência relataram as suas visitas às instalações da B... para efetuar controlo de qualidade. As referidas testemunhas descreveram as instalações da B..., o maquinismo existente, o número trabalhadores presentes atestando que existiam trabalhadores a desenvolver as operações necessárias aos serviços que são identificados nas faturas em crise.

A testemunha L... trabalhador da Requerida confirmou todo o processo de recolha e seleção da matéria-prima necessária para a realização dos planos de fabrico do calçado, confirmado que esta era recolhida por elemento da B... .

A testemunha M... trabalhador da Requerida referiu que efetuava controlo de qualidade para a sua entidade empregadora junto das empresas subcontratadas, entre as quais a B... . Relatou de forma coerente às suas visitas às instalações da B..., nomeadamente na companhia de controladores de qualidade dos clientes finais da Requerente tais como senhor J... e K... . A testemunha descreveu as instalações, o recheio, linha de montagem com trabalhadores a montar sapatos, o maquinismo e o processo de controlo de qualidade nas instalações da B... . Estes testemunhos reforçaram a convicção do Tribunal Arbitral, face à existente prova documental em termos que se entendem perfeitamente plausíveis à luz de um juízo de probabilidade e razoabilidade que é pedido a este Tribunal Arbitral em matéria de apreciação de prova, desde logo pela coerência de todos os elementos de prova.

Assim é entendimento do Tribunal Arbitral que a Requerente produziu prova cabal da veracidade das operações constantes das faturas desconsideradas pela AT, logrando cumprir o ónus da prova que lhe competia.

Mostrada a veracidade das operações em termos que revogam os indícios alegados pela Requerida, há que conceder integral provimento ao pedido e designadamente anular as liquidações de IVA aqui impugnadas, por violação do nº1 do artigo 19.º do CIVA, com todas as legais consequências, na medida em que a Requerente logrou provar, sem margem para dúvidas, a materialidade das operações tituladas pelas faturas desconsideradas pela Requerida, sendo por isso dedutível o IVA suportado nas mesmas.

VII.B. Dos juros Indemnizatórios

Em sede de PPA a Requerente peticionou a condenação da AT a pagar a Requerente juros à taxa legal, contados desde a data em que esta se viu desapossada da quantia”. Ou seja, a Requerente peticionou o direito a juros indemnizatórios.

O direito do sujeito passivo a juros indemnizatórios decorre do dever, que recai sobre a AT, de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º, n.º 1, da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do *statu quo ante*.

Significa isto que, na execução do julgado anulatório, a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

Nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável à AT de que resulte pagamento de imposto em montante superior ao legalmente devido.

Ora, atento supra exposto, não pode deixar de se considerar ter havido erro imputável aos serviços, na medida em que as liquidações de imposto em causa foram consequência da errónea interpretação que a Requerida fez do nº3 do artigo 19º do CIVA.

Conclui-se, assim, pela procedência da pretensão da Requerente a ser ressarcida através do pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento das liquidações de imposto anuladas, até à data da emissão da nota de crédito, nos termos do artigo 43 nº1 LGT e do artigo 61.º, n.ºs 2 a 5, do CPPT.

IX. Da Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e em consequência anular as liquidações de IVA: 2023... (2019 04), 2023 ... (2019 05), 2023 ... (2019 07), 2023 ... (2019 07), 2023 ... (2019 08), 2023 ... (2019 09), 2023 ... (2019 10), 2023 ... (2019 12), do ano de 2019 no montante total de € 18.201,25;
- b) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o valor de imposto indevidamente pago por força de tais liquidações;
- c) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento das liquidações de imposto anuladas, até à data da emissão da nota de crédito;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo.

X. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 18.201,25; (dezoito mil duzentos e um euros e vinte cêntimos) nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

X. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€1.224,00** nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida uma vez que o PPA foi julgado improcedente nos termos dos artigos, 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 26 de Dezembro de 2024

O Árbitro

António Cipriano da Silva