

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 787/2025-T

Tema: Caducidade direito de acção - absolvição instância – art.º 24º, 3 RJAT

SUMÁRIO:

- 1. Sendo proferida decisão arbitral que absolva a Requerida da instância por cumulação ilegal de pedidos, podem ser apresentadas novas petições no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado daquela decisão.*
- 2. Todavia, é sobre o Requerente que recai o ónus de alegar e provar o teor da decisão anterior (incluindo o motivo da absolvição da instância), do respectivo trânsito em julgado, bem como da data da sua notificação.*
- 3. Não sendo feita tal prova no processo, está o tribunal arbitral impedido de aplicar o disposto no n.º 3 do artigo 24º do RJAT.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1.A..., LDA, contribuinte ..., com sede na Rua ..., ...-... ..., apresentou, em 01-09-2025, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida).

2. A Requerente pretende, com o seu pedido, a anulação da liquidação de IRC e de juros compensatórios do ano de 2019, no montante de 29.583,16 €, e das liquidações de IVA e de juros compensatórios, do ano de 2019, no montante de 28.611,72 €, bem com a declaração de ilegalidade do indeferimento presumido da reclamação graciosa que apresentou relativamente às mesmas.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 03-09-2025.

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

3.2. Em 21-10-2025 as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 10-11-2025.

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

3.5. Na sequência de despacho de 19-01-2026 teve lugar, em 2026-02-26, a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT onde foram inquiridas as testemunhas arroladas pelas partes.

3.6. Por despacho de 04-05-2026 foi proferido, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 21º do mesmo diploma, despacho de prorrogação do prazo para prolação da decisão arbitral.

4. POSIÇÃO DAS PARTES

4.1. A Requerente vem requerer a constituição de tribunal arbitral, após anterior processo em que o tribunal se declarou incompetente por cumulação ilegal de pedidos, sem conhecer do mérito. Sustenta, em resumo:

A apreciação da ilegalidade do indeferimento presumido da reclamação graciosa que apresentou relativamente aos actos de liquidação impugnados, por referência a:

- liquidação de IRC relativa ao exercício de 2019 e respetivos juros compensatórios (29.583,16 €);
- liquidações de IVA, relativas ao mesmo ano de 2019, e juros compensatórios (28.611,72 €);
- liquidações essas que resultaram de correcções aritméticas constantes de RIT, no âmbito da ordem de serviço OI2022..., as quais consideraram gastos não dedutíveis em IRC, IVA não dedutível e correcções à matéria tributável por alegado adiantamento por conta de lucros na conta “2782101 – Obrigacionistas”.

O RIT concluiu que as facturas emitidas pela B..., Lda. à Requerente correspondem a operações simuladas, o que resulta do facto de aquela sociedade não ter meios humanos, instalações e estrutura produtiva adequados, existirem irregularidades em datas de facturas, falta de correspondência entre materiais/serviços, inexistência de matéria-prima em inventário, duplicações, falta de notas de encomenda e guias de transporte. Concluindo que a Requerente deduziu indevidamente IVA, face ao disposto no artigo 19º, n.º 3 do CIVA e registou na sua contabilidade gastos não dedutíveis em IRC, nos termos do disposto no artigo 23º do CIRC.

Sucede que, por um lado, cabe à AT provar factos constitutivos dos seus direitos, incluindo indícios fundados de operações simuladas e, por outro, a contabilidade organizada presume-se verdadeira e de boa-fé, não tendo a AT demonstrado omissões/erros/inexatidões ou indícios sérios que abalem essa presunção.

Resulta do artigo 240º do CC que a simulação exige divergência entre a operação documentada e a realidade e conluio entre os simuladores. Ora, a AT não alegou nem provou que a Requerente conhecesse qualquer esquema fraudulento a montante, pelo que recusar a dedução de IVA a toda a cadeia por “contágio” é interpretação errada do artigo 19.º, n.º 3 CIVA. O direito à dedução é mecanismo essencial à neutralidade e só pode ser limitado com base em prova sólida de fraude, o que a AT não logrou fazer.

A desconsideração, pela AT, dos gastos com a B... e a consequente tributação como se todo o produto da venda de calçado fosse lucro viola quer o princípio da tributação segundo o

rendimento real das empresas (artigo 103.º CRP e artigo 4.º LGT), quer o princípio da proporcionalidade.

Pelo contrário, a relação comercial com a B... assenta em serviços efectivamente prestados (corte, costura, montagem, etc.), o IVA liquidado foi entregue ao Estado, todos os pagamentos de facturas são efectuados por transferência bancária e existe correspondência entre o produto acabado e facturado pela B... e o calçado vendido pela Requerente aos seus clientes.

Tal factualidade é comprovada pelos documentos junto ao pedido arbitral.

Acresce que as diferenças nas datas de facturas e ausência de certas guias de transporte são justificadas por práticas correntes no sector (facturação ao fim do mês, recolha com viatura própria, envio directo a transitários/clientes; as diferenças nas designações de artigos, referências e inventário são explicadas pela organização interna da empresa e particularidades de fornecedores, mantendo-se a correspondência material; tais divergências são justificadas com a contextualização dos usos comerciais na indústria de calçado em Felgueiras (microempresas, informalidade, ausência de certos formalismos documentais, subcontratação intensa).

Não tendo a AT demonstrado os pressupostos de aplicação dos artigos 19.º, n.º 3 CIVA e 23.º do CIRC, devem as liquidações ser anuladas.

4.2. Em resposta alega a Requerida:

O pedido arbitral não pode proceder porque as correcções constantes do RIT assentam em indícios sérios e consistentes de operações simuladas com a B..., que são suficientes para fazer cessar a presunção de veracidade da contabilidade da Requerente.

A Requerente foi inspeccionada por ser cliente da B..., que já estava sob inspecção e relativamente à qual foram apurados indícios de emissão/uso de facturas falsas.

As declarações do gerente da Requerente sobre a forma como a B... trabalhava e sobre o controlador de qualidade, quando confrontadas com dados objectivos, são inconsistentes.

A sociedade B... revela inexistência de capacidade produtiva:

a) a sede é uma moradia de habitação, as instalações fabris foram subarrendadas a C... em 2019, só tinha uma trabalhadora além do gerente e não detinha equipamentos para prestar os serviços facturados;

b) daí que a B... não tivesse capacidade para prestar os serviços descritos nas facturas (7.638 pares de sapatos), pelo que tais operações não foram realizadas como documentado.

A B... “subcontrata” à D... e à E..., mas os RIT dessas entidades concluem, do mesmo modo, que não possuem estrutura, são sociedades instrumentais de fraude, sem instalações nem funcionários, com circuito documental meramente aparente.

Daqui resulta que nem a B... nem os seus “subcontratados” efetivamente prestaram os serviços titulados, sendo fictícias as prestações.

Por outro lado, existem vendas a clientes finais com datas anteriores às facturas da B... ou ao envio de materiais (não seria possível “vender o que ainda não se tinha” – por ex, vendas em 25/01 antes da fatura da B... de 29/01; vendas de 22/02 antes da fatura de 27/02; situações análogas em setembro, novembro e dezembro. Há falta ou incoerência nas guias de transporte, nomeadamente a ausência de documentos da B... para a Requerente, indicação sistemática de horas 23h00, moradas de carga na sede (habitação) em vez de instalações fabris, inexistência de DT no 1.º trimestre. Aquisição de cortantes/matérias-primas após a data em que supostamente teriam sido enviados para a B... ou utilizados na produção. Duplicação de serviços sobre a mesma referência (Z29019, H1686): a mesma quantidade é facturada pela B... e por outro prestador (F... ou G...), sem correspondente reflexo em inventários, o que evidencia que uma das fontes é meramente instrumental. Foram detectadas inconsistências nos inventários finais, em que não aparecem pares que, em tese, teriam sido adquiridos em duplicado, ou não se consegue identificar se determinados produtos provêm sequer da B... .

Acresce que a AT apurou que a Requerente tinha 3.354 pares de produto acabado em inventário de 2018, não recorreu a subcontratação em meses de elevada produção própria e, globalmente, tinha capacidade para produzir por si, o que torna a subcontratação sistemática à B... economicamente pouco racional, apontando antes para um circuito de facturação para criar IVA dedutível e custos em IRC.

Por fim, a Requerida reconhece que os pagamentos foram feitos por transferência bancária para conta da B..., mas considera que isso apenas visa conferir aparência de normalidade e não prova a efectiva prestação dos serviços.

Os factos apurados no RIT são suficientes para fazer cessar a presunção de veracidade da escrita (artigo 75.º, n.º 2, al. a) LGT), invertendo o ónus da prova para o contribuinte.

Em sede de IVA, o artigo 19.º, n.º 3 CIVA impede a dedução de imposto relativo a operações simuladas, estando suficientemente demonstrado que as operações documentadas nas facturas da B... são fictícias, logo o IVA foi indevidamente deduzido.

Relativamente à alegação da Requerente de que seria necessário provar o “conluio” ou intenção simulada nos termos do art. 240.º CC, invoca-se jurisprudência do STA (designadamente acórdão do Pleno do STA de 27.02.2019 no sentido de que não tem de provar o acordo simulatório, bastando-lhe demonstrar factualidade que abale a presunção de veracidade da escrita e, a partir daí, recai sobre o contribuinte o ónus de provar a realidade das operações.

Devem, por isso, ser mantidos ao actos de liquidação.

II – SANEAMENTO

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

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

5.3. O processo não enferma de nulidades.

III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO

III.1. Matéria de facto

Importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

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

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas, com sede na Rua ..., ...—... ..., encontrando-se inscrita com a actividade principal de “Fabricação de Calçado” (CAE – 15201).
- b) Para a referida actividade de fabrico de calçado, para criança e adulto, tem ao seu serviço uma média de 33 funcionários, bem como máquinas e recorre a subcontratação, essencialmente de serviços de costura.
- c) Foi objecto de inspecção tributária, ao abrigo da Ordem de Serviço OI2022..., relativamente ao exercício de 2019.
- d) Consta do respectivo Relatório de Inspeção Tributária (RIT):

- “II.1. Credencial, motivo, âmbito e incidência temporal

A Ordem de Serviço foi emitida ... pelo facto de o sujeito passivo constar como cliente da entidade “B..., UNIPessoal, LDA, NIPC: ...” (doravante também designada por B...), que teve procedimento inspetivo do qual resultam factos indiciadores de um esquema de utilização e emissão de faturas cujas evidências reunidas apontam no sentido de que as operações subjacentes não consubstanciavam operações reais.

(...)

IV.1 Demonstração de Resultados e Lucro Tributável

- Na evolução de 2018 para 2019, verifica-se um aumento ligeiro do volume de negócios (5,00%), o qual é inferior ao aumento das principais rubricas de gastos (Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC), Gastos com o Pessoal e Fornecimentos e Serviços Externos (FSE)), com exceção dos FSE que registaram uma redução de 3,98%.

O sujeito passivo registou na sua contabilidade, e deduziu nas declarações fiscais entregues para efeitos de IVA e IRC, valores de serviços constantes em faturas emitidas pela sociedade “B..., Unipessoal, Lda” com o NIPC:..., no montante de €100.147,00 acrescido de IVA no valor de € 23.033,81, conforme a seguir se discrimina:

V.1.1 Análise das faturas

Nº Fatura	Data	Referência	Descrição	Quantidade (Pares)	Prego Unitário (€)	Base Tributável (€)	IVA (€)	TOTAL(€)
FAC 19/18	29/01/2019	-	Prestação de Serviços: Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento Enc. nº530	762	11,00	8 382,00	1 927,86	10 309,86
FAC 19/45	27/02/2019	-	Prestação de Serviços: Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento Enc. 624	729	11,00	8 019,00	1 844,37	9 863,37
FAC 19/87	23/04/2019	Z 29011 - COR 09B	Prestação de Serviços: Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento Encomenda nº1.752 Obs: Devolução da coleção de cortantes Refª Z29011 e do Formeiro Refª 450906	500	10,00	5 000,00	1 150,00	6 150,00
FAC 19/93	29/04/2019	Z 29019 - COR M41	Prestação de Serviços: Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento Encomenda nº1.809 Obs: Devolução da vossa coleção de cortantes Refª Z29019 e do Formeiro Refª 40906	650	10,00	6 500,00	1 495,00	7 995,00
FAC 19/118	28/05/2019	2934 - Cor: Azul	Prestação de Serviços: Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento Referente aos documentos: GT 19/239	1 040	11,00	11 440,00	2 631,20	14 071,20
FAC 19/145	28/06/2019	H1686-10CO-AC Cor: Black-Combi	Prestação de Serviços: Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento Referente aos documentos: GT 19/328	190	11,00	10 956,00	2 519,88	13 475,88
		H1686-10CO-BC Cor: Black-Combi		160	11,00			
		H1686-10VE-10NY Cor: Black-Vernice		18	11,00			
		H1686-46 LG Cor: DK Blue - Leopardo Baby Gliter		160	11,00			
		H1686-15 LB Cor: Grey - Leopardo Baby		160	11,00			
		H1686-15 LB Cor: Grey - Leopardo Baby		308	11,00			
FAC 19/181	13/08/2019	-	Prestação de Serviços: Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento Plano nº2 70446	520	10,00	5 200,00	1 196,00	6 396,00
FAC 19/202	30/09/2019	V1011/194	Prestação de Serviços: Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento Plano nº2 70446	688	10,00	6 880,00	1 582,40	8 462,40
FAC 19/241	15/11/2019	Z -1560	Prestação de Serviços: Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento Obs: Devolução da coleção de cortantes Refª V1560 e do Formeiro Refª 56622 Referente aos documentos: GT 19/595,GT 19/596	600	10,00	12 000,00	2 760,00	14 760,00
				600	10,00			
FAC 19/250	27/11/2019	Z -1560 - 365U	Prestação de Serviços: Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento Referente aos documentos: GT 19/618,GT 19/619	600	10,00	12 000,00	2 760,00	14 760,00
				600	10,00			
FAC 19/265	18/12/2019	Enc. 914 - Refª H1272	Prestação de Serviços: Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento Referente aos documentos: GT 19/618,GT 19/619	993	8,50	13 770,00	3 167,10	16 937,10
		Enc. 915 - Refª H1213/30CO/DCC		627	8,50			
TOTAL						100 147,00	23 033,81	123 180,81

Nas faturas emitidas são descritos os serviços efetuados de “corte, costura, montagem, acabamento e embalamento”.

As faturas contêm a indicação que os serviços faturados foram colocados à disposição do adquirente na data de emissão das respetivas faturas, constando em algumas delas a indicação de que o transporte foi efetuado em V/Viatura e em outras consta a indicação da viatura com a matrícula..., a qual se encontra registada em nome da B... .

V.1.2 Documentos de transporte

Relativamente aos documentos de transporte emitidos pela B... com destino ao SP:

- *No ano de 2019, nos casos em que foram comunicados, os documentos de transporte da B... com destino ao SP, têm a mesma data de emissão das faturas a que respeitam e da sua descrição, apenas consta: “Prestação de Serviços: Corte, Costura, Montagem, Acabamento e Embalamento” e a respetiva quantidade.*
- *Contêm a indicação da hora de carga e da hora descarga (sempre 23:00).*
- *Não contêm indicação de qual o veículo de transporte. O local de carga indicado é ..., N1..., ... (...) APART, ...-... ... (o que contraria as declarações prestadas pelo gerente e que constam do ponto V.1.3, que indica o local de ...) e o local de descarga indicado é ..., ...-...*
- *Não há documentos de transporte emitidos pela B... ao SP no 1º trimestre de 2019.*

A A... emitiu documentos de transporte para a B... relativos ao envio de diversos materiais (peles, cortantes, palmilhas, espumas, solas, linhas, ...).

Em termo de declarações datado de 12-01-2023, o sócio-gerente da A..., H., relativamente à empresa B..., declarou que:

“Relativamente à B... (...), o contacto era feito através do Sr. I... (...) A relação manteve-se porque a B... cumpria com o trabalho que lhe era pedido para executar. Têm um controlador de qualidade, externo à empresa, que faz o controlo da produção que é efetuada na empresa e aquela que é efetuada fora da empresa, é o Sr. J....

Chegou a ir à empresa (B...), acompanhado pelo Sr. J..., tinha aproximadamente 12 a 13 pessoas a trabalhar e existiam máquinas. O local onde estava a produção e onde faziam as encomendas era em ..., todas as fases da obra eram feitas nesse local.”

“Os produtos para execução da obra eram recolhidos, na maior parte das vezes, pela B... e quase sempre pelo Sr. I..., raras vezes era a empresa A... Lda. a levar os produtos para a execução da obra. Quando o serviço estava executado, era o Sr. I... que trazia a obra,

excepcionalmente, e no caso de passarem pelo local, a A... Lda., trazia o serviço que já estivesse executado.

Deixou de trabalhar com a B... em 2020, porque, conforme explicação do Sr. I..., por causa do COVID deixou de ter encomendas e teve que despedir pessoas e não tinha pessoas suficientes dado que muitos estavam em casa por causa do COVID (...)

Não substituíram a B... por ninguém, dado que o ano de 2020 não foi muito favorável em termos de encomendas.

Quando o Sr. I... veio dizer que não tinha funcionários na B..., disse também que tinha uma empresa que conseguiria “desenrascar” a A... Lda., para não os deixar desapoitados. Essa tal empresa foi o Sr. I... que assumiu que colocaria a mercadoria lá para execução e que quando estivesse o serviço feito que a devolveria, ou seja, era o mesmo processo que com a B... . Relativamente a esta nova empresa (C... Lda.), nunca chegou a ir às instalações, por isso, não sabe se tinham ou não funcionários e instalações. Só lhes fez uma encomenda, pelo menos que se recorde. Acha que essa encomenda não chegou a ser controlada durante o processo produtivo pelo controlador de qualidade, e que o controlo só terá sido feito após a encomenda ter chegado à empresa (A... Lda.).

A partir daqui o Sr. I... disse que não podia continuar a trabalhar e esse foi o fim da relação”. Posteriormente, em termo de declarações datado de 2023-01-17, o sócio-gerente da Requerente, K..., declarou que: “... o artigo da A... Lda. foi produzido na totalidade nas instalações da B..., mas sabe que a B... subcontratava trabalhos fora. A B... tinha máquinas para fazer tudo do princípio ao fim”.

Apesar de ter sido mencionada a existência de um “controlador de qualidade” de nome “J...”, não foi possível determinar quem era essa pessoa, nem de que empresa era trabalhador.

Atendendo que estamos num meio pequeno – área de ...– com uma grande concentração de fábricas de produção de calçado e dos seus componentes, onde é razoável presumir que as pessoas se conhecem, em que as fábricas distam poucos quilómetros umas das outras, não se justifica o sócio gerente da A... não reparar que a emissão dos documentos de transporte é feita para a morada da sede da B... (..., ... – ...), a qual dista aproximadamente 2 Kms das suas instalações fabris, e não para o local onde supostamente seria a produção (...), e tenha entregue a matéria prima sem cuidar de averiguar quem de facto executava o serviço”.

V.1.4 Meios de Pagamento

Após análise do SAF-T, dos documentos contabilísticos e dos extratos bancários concluímos que os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo à “B...” ocorreram por transferência bancária para a conta n.º PT50..., conta esta que, conforme consta do cadastro da AT, pertence à B... .

V.1.5 Elementos conhecidos do emitente - “B..., Unipessoal, Lda” com o NIPC

Da ação de inspeção em curso à empresa B... aos anos de 2019 e 2020, bem como das efetuadas a anos anteriores, é possível concluir que esta entidade não tem capacidade produtiva própria para produzir aquilo que fatura aos clientes, pois:

- Não tem instalações com essa finalidade. A sede, sito na ..., n.º..., ..., ...-... ..., corresponde a uma moradia destinada a habitação, que corresponde ao domicílio fiscal de I..., gerente da B... até 2020/06/16. As instalações fabris identificadas, sitas na ..., s/n ...-... ..., ..., foram subarrendadas pela B... à empresa C... Lda, tendo emitido faturas de renda entre janeiro de 2019 a abril de 2020.

- A B... não tem meios humanos, pois nos anos em análise só tinha uma funcionária, além de I..., e não tem equipamentos que permitam prestar os serviços que constam nas faturas emitidas;

- Para suportar a prestação de serviços faturada a clientes recorre a outras entidades (D..., Lda e E... Unipessoal Lda), entidades que foram objeto de ações de inspeção efetuadas pela Direção de Finanças de Braga e para as quais se concluiu que também elas 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. A entidade D... Lda, emitiu faturas para a B... nos meses de janeiro e fevereiro de 2019, e da inspeção realizada a esta entidade concluiu-se que nunca possuiu estrutura empresarial para o exercício de qualquer atividade e que as operações constantes das faturas não se consubstanciam em qualquer atividade e operações efetivas. A entidade E... Unipessoal Lda, emitiu faturas para a B... nos meses de março a dezembro de 2019, e da inspeção realizada a esta entidade concluiu-se que é uma sociedade meramente instrumental, que faz parte de um esquema de fraude fiscal e que tem por objetivo a obtenção de vantagens fiscais indevidas, defraudando os cofres do Estado, não lhe sendo conhecidas instalações, sem funcionários, e tendo como única “subcontratada” a entidade D... Lda;

- No sentido de conferir autenticidade às faturas emitidas e às guias de transporte comunicadas, a B... e as entidades a montante apresentam uma regularidade contabilística e fiscal, através de um circuito documental e financeiro aparentemente real. A regularidade documental existe para

credibilizar as operações, pois recorrem à utilização de faturas emitidas por sociedades meramente instrumentais, referentes a parte ou à totalidade dos serviços faturados, através de sociedades controladas, ou em conluio, pela família “L...”;

- Conclui-se que as prestações de serviços faturadas por outras entidades a montante, para a B... e desta para os seus “clientes” não consubstanciam verdadeiras operações. A B... e as entidades que considerou como seus subcontratados, não têm estrutura empresarial para prestar os serviços faturados e, consequentemente, as prestações de serviços faturadas pela B... para os seus “clientes” não consubstanciam verdadeiras operações.

V.1.6 Análise efetuada ao circuito documental dos bens (matéria prima e pares de calçado)

As faturas que são questionadas não conseguem, só por si, comprovar a realidade que se pretende demonstrar, impondo-se evidenciar o processo a montante e a jusante, as guias de transporte, os meios de pagamento e as faturas de venda ao cliente final.

(...)

Os serviços de “corte, costura, montagem, acabamento e embalamento” que constam nas faturas emitidas pela B... são completos, ou seja, o sujeito passivo não tem que efetuar serviços adicionais.

(...)

V.1.7 A análise documental demonstra que os serviços de “corte, costura, montagem, acabamento e embalamento” faturados pela sociedade B... não foram executados por esta entidade, verificando-se ainda que:

- Nos dias seguintes ao recebimento do produto por parte da sociedade B... são comunicadas guias de transporte para outras entidades (E..., D...) com a mesma descrição.

- No dia anterior ou no próprio dia da emissão de guias de transporte e fatura da B... para o sujeito passivo ocorre emissão de fatura de outras entidades para a B... .

V.1.8 Análise da produção própria da A...

Da análise às quantidades constantes nas faturas emitidas pela sociedade B... e as quantidades faturadas no mês da emissão das faturas de venda verificam-se os seguintes resultados:

Ano 2019					
Meses	Pares faturados pelo SP (1)	Pares subcontratados (2)	Pares produzidos pelo SP(3)=(1)-(2)	Nº de Trabalhadores (4)	Pares produzidos por trabalhador do SP (5) = (3)/(4)
Janeiro	7764	762	7002	31	226
Fevereiro	6878	729	6149	33	186
Março	6673	-	6673	30	222
Abril	1127	1150	-23	32	-1
Maio	3180	1040	2140	34	63
Junho	5896	996	4900	35	140
Julho	10558	-	10558	34	311
Agosto	9439	520	8919	35	255
Setembro	4815	688	4127	34	121
Outubro	1906	-	1906	31	61
Novembro	6152	2400	3752	30	125
Dezembro	6543	1620	4923	35	141
TOTAL	70931	9905	61026		

Considerações:

- o SP tinha 3 354 pares de calçado, de diversas referências, como “produto acabado” no inventário final de 2018.
- não recorreu à subcontratação de serviços nos meses de março, julho e outubro.
- os meses de março e julho são dos meses com maior produção própria por trabalhador.
- no mês de abril a produção por trabalhador é negativa, e a do mês de maio é bastante inferior ao “normal”.

Face ao observado, concluímos que o sujeito passivo tinha capacidade suficiente para realizar os serviços contratados, não necessitando de recorrer à subcontratação.

V.1.9 Notificação para apresentação de gastos de substituição

Em 23-05-2023, procedeu-se à notificação pessoal do sujeito passivo, na pessoa do sócio-gerente, H..., para, em data e hora fixadas, exhibir, querendo, na sede da empresa, os suportes documentais alusivos às efetivas operações realizadas com outros operadores seus fornecedores,

ou se for caso disso, relacionados com eventuais encargos suportados no âmbito da sua atividade produtiva, que indevidamente possam ter sido justificados com as faturas que utilizou atribuídas à empresa B... Unipessoal Lda, identificada na notificação, sob pena dos valores que dela constam serem desconsiderados para efeitos tributários.

Na referida notificação é dado conhecimento ao sujeito passivo de que, sem prejuízo da sanção que ao caso couber, e das demais consequências de natureza tributária, a não exibição dos referidos suportes documentais, na data indicada na notificação, implicará a não aceitação para efeitos de apuramento da matéria tributável de IRC do período de tributação de 2019, dos valores das faturas em causa, por não se encontrarem comprovadas as operações, nos termos do disposto pelo artigo 23º do Código do IRC.

No dia 29-05-2023, o sócio-gerente, H..., declarou que “todas as operações realizadas com a empresa B... e com a empresa C... são verdadeiras conforme documentação constante na contabilidade e conforme documentos já enviados onde se demonstra o percurso de toda a mercadoria”.

V.1.10 Conclusão

Os factos descritos nos pontos anteriores, constituem indícios sérios de que as faturas contabilizadas, emitidas pela B... Unipessoal Lda, não correspondem a transações reais, nomeadamente:

- *A estrutura empresarial evidenciada pela empresa B... Unipessoal Lda não permite o exercício de uma atividade comercial que permita estabelecer uma conexão com os serviços prestados constantes das faturas, isto é, a falta de instalações, equipamento ou funcionários para prestarem os serviços constantes das faturas, quer através de recursos próprios ou mesmo subcontratando, pois não pode ser ignorado as conclusões retiradas dos procedimentos inspetivos realizados aos “subcontratados” da B... .*
- *Irregularidades detetadas na racionalidade das operações, tais como:*
 - *Entrega do serviço ao cliente final antes da entrega da B... .*
 - *Envio de materiais à B... posteriormente à data de envio do serviço realizado para o cliente*
Envio de materiais à B... posteriormente à data de envio do serviço realizado para o cliente final.

- *Recurso a outro subcontratado (F... Unipessoal Lda) para a execução de serviço de “corte, précostura e costura”, congruente com o constante da fatura FAC/93 da HELCRIS e indiciativa de que os serviços não foram prestados por aquela.*
- *Inconsistências como a indicação incorreta das moradas de carga e de descarga nas guias de transporte.*
- *Analisada a produção própria da A... concluímos que existem indícios que o sujeito passivo quando recorreu à subcontratação tinha capacidade suficiente para realizar os serviços contratados.*
- *Não apresentação de suportes alusivos às efetivas operações realizadas com outros fornecedores.*

Por esse motivo, procede-se à correção dos valores declarados, quer em sede de IRC, pela não aceitação do gasto declarado inerente à contabilização das faturas, nos termos do disposto no artigo 23º do Código do IRC, quer em sede de IVA, pela desconsideração do imposto indevidamente deduzido, de acordo com o disposto no nº3 do artigo 19º do Código do IVA”.

- e) A Requerente foi notificada das notas de liquidação de IRC nº. 2023..., relativa ao exercício de 2019 e de IVA n.º ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., referentes ao ano de 2019, as quais tiveram como última data limite de pagamento 02-01-2024.
- f) Foi apresentada pela Requerente reclamação graciosa das aludidas liquidações, relativamente à qual, por não ter sido proferida decisão no prazo legal, se formou a presunção de indeferimento da mesma.

B) Não se deu por provado que o presente pedido arbitral tenha sido apresentado na sequência de decisão arbitral que tenha considerado ser ilegal a pretensão de cumulação de pedidos e que, em consequência, tenha absolvido a Requerente da instância.

Fundamentação da matéria de facto:

A matéria de facto dada como provada assenta no exame crítico da prova documental apresentada e não contestada, que aqui se dá por reproduzida, bem como do processo administrativo.

Destaca-se, de modo particular, que a Requerente não juntou certidão ou, sequer, cópia da decisão arbitral que invoca, pretensamente proferida no processo n.º 1062/2024-T, que permita comprovar a data de notificação da decisão aí proferida ou, sequer, a sua existência.

III.2. Matéria de Direito

TEMPESTIVIDADE

A Requerente inicia o pedido arbitral alegando ter sido “*notificada da decisão arbitral proferida pelo coletivo de árbitros no processo n.º 1062/2024-T em 28 de maio de 2025, notificada à requerente em 2 de junho de 2025, que se considerou incompetente para conhecer dos pedidos de pronúncia na ocasião formulados por esta, por cumulação ilegal, não conhecendo do mérito da pretensão*”.

A provar-se tal factualidade, ter-se-ia por assente que se teria iniciado novo prazo para apresentação de novo pedido arbitral ou processo de impugnação judicial.

De facto, da conjugação do disposto no n.º 3 do artigo 24º do RJAT com o n.º 4 do artigo 4º do CPTA, decorre que nos casos de absolvição da instância por cumulação ilegal de pedidos, podem ser apresentadas novas petições no prazo de 30 dias a contar do trânsito em julgado, considerando-se estas apresentadas na data de entrada da primeira, para efeitos de tempestividade da sua apresentação.

Sucedendo que a Requerente não juntou qualquer prova documental que sustente o que alegou e que permita ao tribunal fixar tal factualidade como assente.

Pelo contrário, da análise dos documentos juntos ao pedido arbitral e dos constantes do processo administrativo, junto pela Requerida, o tribunal apenas pode confirmar como factos assentes, por um lado, a data limite de pagamento das notas de liquidação dos actos impugnados e, por outro, que não foi proferida no procedimento de reclamação graciosa apresentado, no prazo

legal, decisão expressa (e cuja presunção de indeferimento constitui o objecto imediato do presente processo).

Quer dizer, não se logrou provar a existência, conteúdo e data de uma decisão anterior de absolvição da instância relevante e o fundamento do mesmo para efeitos da contagem de prazos (por aplicação do aludido n.º 4 do artigo 4 ou n.º 8 do artigo 87º, ambos do CPTA).

Sendo indiscutível que é sobre a Requerente que recai o ónus da prova de tal factualidade, como resulta, por exemplo, das decisões arbitrais 93/2017-T ou 753/2024-T em que foi determinante, para a fixação de tal matéria de facto, as certidões dos respectivos processos, juntas aos autos, que comprovavam que as, então, Requeridas foram aí absolvidas da instância.

Inexistindo no processo qualquer facto jurídico que reabra ou retroaja o prazo de propositura do pedido arbitral, o direito de ação arbitral encontrava-se caducado há mais de um ano quando a Requerente apresentou o presente pedido.

O facto de a Requerida, na Resposta que apresentou, não ter invocado qualquer excepção dilatória, nomeadamente de caducidade do direito de acção, não obsta a que a mesma seja apreciada pelo tribunal por a mesma ser de conhecimento oficioso [artigo 89.º, n.º 1, 2 e n.º 4, alínea k), do CPTA, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e), do RJAT].

Pelo que outra alternativa não resta ao tribunal que, conhecendo oficiosamente a excepção dilatória de caducidade do direito de acção, absolver a Requerida da instância.

Fica, assim, prejudicado o conhecimento das questões suscitadas que envolvem o conhecimento do mérito da causa.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Absolver a Requerida da instância.

b) Condenar a Requerente nas custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 58.194,88 € (cinquenta e oito mil cento e noventa e quatro euros e oitenta e oito 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 Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 2.142,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

03 de Julho de 2026

O Árbitro

(António A. Franco)