

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 658/2015-T**

**Tema: IVA - O direito à dedução de imposto debitado em faturas emitidas por sociedade comercial extinta**

## **Decisão Arbitral**

### **I. RELATÓRIO**

#### **1. Objeto do pedido**

A..., SA, NIF..., com sede em Av..., n.º..., ...-... LISBOA, vem, ao abrigo das disposições conjugadas do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, apresentar pedido de **constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral** tendo por objeto as **liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios**, conforme cópia das liquidações que anexa, referentes aos períodos tributários de 2010.01, 2010.02, 2010.03, 2010.04, 2010.05, 2010.06, 2010.07, 2010.08, 2010.10, 2010.11, 2010.12, no montante de € 16.579,55, e ao período tributário de 2011.01, no montante de € 3.322,78, no valor **total de € 19.902,33**.

#### **2. Constituição e funcionamento do tribunal arbitral**

Face ao disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Exmo Sr. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro singular o signatário, Joaquim Silvério Dias Mateus, que aceitou o encargo dentro do prazo legalmente previsto sem que qualquer das partes tivesse manifestado recusa pela sua designação.

O tribunal arbitral singular foi constituído em 08-01-2016.

Por despacho arbitral de 22 de Abril de 2016 foi deliberado não proceder à convocatória da reunião prevista no n.º 1 do artigo 18.º do RJAT por não terem sido articuladas quaisquer matérias que a justificassem.

### **3. Fundamentação do pedido**

A fundamentação do pedido é, em resumo, a seguinte:

3.1. A requerente começa por dar conta que em Outubro de 2014 foi notificada pela Autoridade Tributária e Aduaneira – Unidade dos Grandes Contribuintes, comunicando-lhe que projetava corrigir a dedução do IVA referente a faturas emitidas por “B..., SA”, NIPC..., *“em data posterior à do registo do encerramento da sua liquidação (2009/03/24) com a consequente cessação oficiosa da sua atividade por parte da AT, face à referida extinção”*;

3.2. Informa que exerceu o direito de audição contra o projeto que lhe foi comunicado não tendo o mesmo sido atendido pelo que, em 6 de Novembro de 2014, recebeu novo ofício com as correções convertidas em definitivas, tendo posteriormente sido notificada das liquidações adicionais que agora impugna e que foram pagas em 12 de Janeiro de 2015 (as referentes a 2010) e em 6 de Agosto de 2015 (as referentes a 2011);

3.3. A requerente desenvolve de seguida o fundamento invocado pela AT para sustentar as referidas liquidações adicionais, fundamento este que teve por base o facto de ter sido deduzido o IVA contido em faturas emitidas pela entidade B..., SA (ZFM), após a data do registo do encerramento da sua liquidação, levada a efeito no âmbito do processo administrativo de dissolução instaurado oficiosamente na Conservatória do Registo Comercial da Zona Franca da Madeira, tendo a dedução sido considerada indevida com base no n.º 4 do artigo 19.º do CIVA por ser *“resultante de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada”*;

3.4. Manifestando discordância com a fundamentação utilizada pela AT, a requerente começa por observar que iniciou as relações comerciais com a entidade “B...” no exercício de 2001 mediante meios disponibilizados pela própria Autoridade Tributária

(nomeadamente identificação NIFS Portal Finanças), que face à quantidade de transações com a referida entidade nunca poderia supor que esta fosse oficiosamente extinta, que a AT não lhe comunicou atempadamente a referida extinção oficiosa, que com a entrega da Declaração Anual referente a 2010 mencionou o mapa de fornecedores com o NIF da entidade em causa e com o montante de € 180.436 de transações efetuadas com a mesma, tendo essa declaração sido validada e recebida sem erros por parte da AT no ano seguinte (2011) à data dos fatos tributários em causa, e que em 2011 o NIF do referido SP ainda continuava ativo nas bases de dados da AT;

3.5. Por outro lado, a requerente reforça a sua argumentação dizendo que tem vários milhares de fornecedores sendo de todo *impossível fazer a validação contributiva de cada um com uma periodicidade sucessiva razoável*, a qual só ocorre aquando da abertura do fornecedor nos seus sistemas informáticos ou por comunicação da AT, como por vezes é feito;

3.6. A p.i. invoca de seguida um procedimento de penhora desencadeado pela AT contra a sociedade “B...” NIF..., tendo a requerente sido notificada em Março de 2013 de que tinham sido penhorados os créditos de que a ora requerente fosse titular sobre a mesma entidade, tendo pago a quantia de € 458,31 em cumprimento de tal notificação;

Com base neste facto a requerente observa a contradição decorrente da AT prosseguir com um processo executivo contra a B... e ao mesmo tempo a censure por não ter aferido os indícios da extinção;

3.7. A requerente passa depois a invocar o mecanismo do IVA e o elevado grau de formalização a que a facturação é sujeita e o seu valor probatório para efeitos do direito à dedução, pelo que, face aos elementos constantes nas faturas emitidas pela sociedade B..., não pode ser posta em causa a dedutibilidade do IVA pago em 2010 pela requerente;

3.8. A requerente prossegue referindo-se à questão da taxa aplicada ser a do continente e não a vigente na RA da Madeira, onde a B... era sedeada, esclarecendo que os bens foram colocados à disposição do A... a partir das instalações da transmitente sitas na Rua ..., ..., em Lisboa, reforçando com este facto a conclusão de que não existiam indícios para que o A... tivesse conhecimento de que a transmitente dos bens não dispunha da adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada;

3.9. A requerente conclui assim que não se verificou nenhum dos pressupostos mencionados no n.º 4 do artigo 19.º do CIVA para ser posta em crise a dedutibilidade do imposto em causa, pelo que, conclui, deve ser decretada a anulação das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios indevidamente pagos, no total de € 19.902,33.

#### **4. Posição da Autoridade Requerida**

4.1. As liquidações adicionais impugnadas foram lançadas na sequência de uma acção de inspecção interna de âmbito parcial sobre a sociedade “A... SA”, abrangendo o exercício de 2010, a qual foi desencadeada em face da informação de que a mesma tinha contabilizado faturas emitidas por um sujeito passivo inexistente;

4.2. Com efeito, segundo informa o relatório de inspecção, a sociedade “B...SA” foi declarada dissolvida e liquidada em 2009/03/24, tendo o registo deste facto sido efectuado na Conservatória do Registo Comercial da Zona Franca da Madeira, publicado *on-line* no portal do Ministério da Justiça, devido *ao facto da mesma não ter procedido ao aumento do seu capital para o mínimo legal nos termos do estabelecido nos números 4 e 6 do artigo 533 do Código das Sociedades Comerciais e não ter resultado do processo a existência de ativo e passivo a liquidar*, sendo o processo administrativo de dissolução instaurado oficiosamente em 2008/12/09 e notificado por via electrónica à própria sociedade B..., aos seus accionistas, “ao administrador da sociedade C..., residente na Rua..., n.º..., Roma, Itália” e aos “eventuais credores da sociedade”;

4.3. Nos termos legais, continua o relatório, o Conservador comunica o encerramento da liquidação ao Registo Nacional de Pessoas Coletivas, à Administração Tributária e à Segurança Social para efeitos de dispensa de apresentação das competentes declarações de cessação de actividade;

4.4. Com interesse para os autos atenta-se ainda na parte do relatório de inspecção que diz que *“o imposto pago e deduzido em 2010 pelo A..., constante das faturas emitidas pela sociedade extinta B... não foi entregue nos cofres do Estado em virtude de a partir da data da sua extinção em 2009/03/24, a mesma ter perdido a sua personalidade jurídica e judiciária, a qual apenas passou a subsistir na esfera dos sócios quanto às acções pendentes que foram praticadas anteriormente à sua extinção”*;

4.5. Acrescenta ainda o relatório que *“a sociedade A... devia ter conhecimento de que o transmitente dos bens não dispunha de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada, ou seja devia saber que a entidade que lhe estava a vender os bens em questão não era a sociedade que figurava nas faturas (B...SA (ZFM) – NIPC..., sediada na Zona Franca da Madeira, quer porque a sociedade se encontrava extinta por dissolução, quer porque a taxa de IVA aposta nas faturas era a taxa aplicável às transacções operadas no continente;*

4.6. A Resposta da AT suporta, no essencial, os fundamentos e conclusões apresentados no relatório de inspeção, baseando-se, no essencial, nos mesmos factos e nos mesmos enquadramentos legais;

4.7. Em resumo, a resposta da requerida afirma que o *“desconhecimento pela requerente do facto de que a B... se extinguiu naquela data é sempre de imputar à requerente;*

4.8. Por outro lado, a resposta invoca os pressupostos legais do direito à dedução e algumas situações em que esse direito é excluído, mormente o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA em que o IVA indevidamente mencionado em faturas, como é o caso de faturas emitidas por uma sociedade extinta, é devido ao Estado mas não é dedutível por parte de quem é indevidamente faturado;

4.9. A resposta invoca também a questão relacionada com a morada indicada nas faturas, situada no continente (Rua..., ... , em Lisboa), que não correspondia ao domicílio fiscal da entidade em causa, situada na Madeira, retirando daí a conclusão *“que cumpria à requerente controlar para efeitos do exercício do correspondente direito à dedução do imposto liquidado, atendendo às especiais exigências do disposto no artigo 36.º do CIVA”, acrescentando se seguida que como o operador estava registado na RAM o transporte ou expedição teria que aí ter sempre lugar, motivo pelo qual a taxa de imposto seria, necessariamente, a taxa em vigor na Madeira e não a taxa do continente, terminando esta reflexão com a afirmação (que também constava no relatório de inspeção) de que “na eventualidade das operações terem sido praticadas pela nova sociedade “D..., Unipessoal, Lda, com o NIPC ... (constituída em 2009/04/07), sediada na Rua do..., n.º..., ..., Lisboa, haveria que a respetiva fatura estar emitida em conformidade, facto que também não ocorreu”;*

4.10. Continuando na mesma linha a resposta insiste que a requerente estava em posição de conhecer a extinção da sua fornecedora B..., que a extinção estava devidamente registada e publicitada, que a requerente não fez qualquer prova do desconhecimento que invocou, não se podendo escudar na dimensão da sua estrutura;

4.11. Para responder à objeção da requerente relacionada com a validação da declaração de fornecedores em que a B... se encontrava e que, portanto, o NIPC da dita fornecedora se encontrava válido no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, a AT responde que, pelo menos a partir de 18/08/2010, data em que a cessação foi levada ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, tal argumento perde qualquer sustentação, e reconhecendo que o NIPC da B... continuou ativo, mesmo com a sua extinção, responde que tal é necessário porque a ele se encontra associada toda a informação fiscal, que se não fosse assim se perderia, tendo sido esta manutenção do NIPC que permitiu à AT identificar a situação em causa;

4.12. Quanto ao argumento da requerente relacionado com a penhora de créditos por dívidas da B..., a AT responde que *“a extinção da sociedade não determina a extinção das relações jurídicas de que a sociedade era titular, prosseguindo os processos pendentes contra os respetivos sócios nos termos do consignado nos artigos 161, 163 e 164 do CSC”*.

A Resposta termina a afirmar que foi impugnada toda a matéria de facto aduzida pela requerente e que foram rebatidas todas as razões de direito pela mesma invocadas concluindo assim pela improcedência do pedido.

As partes foram notificadas por despacho de 21 de Maio de 2016 para, querendo, alegarem em 10 dias, sem que qualquer delas tivesse exercido este direito processual.

## **5. Saneamento**

O tribunal arbitral é materialmente competente e foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e foram legalmente representadas.

Uma vez que o processo não enferma de nulidades e não foram levantadas quaisquer questões que obstem à apreciação do mérito da causa, considera-se que estão reunidas as condições para ser proferida a decisão arbitral.

## **II. DECISÃO**

### **II.A. Da matéria de facto**

#### **II.A.1 Apresentação dos factos relevantes para a decisão arbitral**

- a) A ação de inspeção interna ao exercício de 2010 e ao contribuinte “A..., SA”, de que resultaram as liquidações adicionais impugnadas, foi executada pela Unidade de Grandes Contribuintes e desencadeada com base na informação de que a mesma tinha contabilizado faturas emitidas por um sujeito passivo cessado denominado “B... SA”, NIPC..., sedeadada na Zona Franca da Madeira, tendo sido elaborado o competente relatório de inspeção notificado à requerente através do ofício..., de 14-11-04, da UGC;
- b) Dá-se por adquirida a informação constante no relatório de inspeção que as faturas contabilizadas pela requerente entre 2010/03/01 e 2011/02/28 titularam transmissões de bens da dita sociedade B... SA, no total de 151.750,81, sendo € 139.475,62 correspondente ao valor das mercadorias e € 12.275,19 correspondente ao IVA subjacente;
- c) Continuando a reproduzir as informações constantes no relatório de inspeção, dá-se por provado que a sociedade “B... SA” foi declarada dissolvida e liquidada em 2009/03/24, tendo o registo deste facto sido efectuado na Conservatória do Registo Comercial da Zona Franca da Madeira, publicado *on-line* no portal do Ministério da Justiça, devido *ao facto da mesma não ter procedido ao aumento do seu capital para o mínimo legal nos termos do estabelecido nos números 4 e 6 do artigo 533 do Código das Sociedades Comerciais e não ter resultado do processo a existência de ativo e passivo a liquidar*, sendo o processo administrativo de dissolução instaurado oficiosamente em 2008/12/09 e notificado por via electrónica à própria sociedade B..., aos seus accionistas, “ao administrador da sociedade C..., residente na Rua..., n.º..., Roma, Itália” e aos “eventuais credores da sociedade”;
- d) Nos termos legais, continua a informar o relatório de inspeção, o Conservador comunica o encerramento da liquidação ao Registo Nacional de Pessoas Coletivas, à Administração Tributária e à Segurança Social para efeitos de dispensa de apresentação das competentes declarações de cessação de atividade;

- e) Anota-se que o relatório de inspeção informa por diversas vezes que a Autoridade Tributária declarou a cessação da actividade da sociedade B... para efeitos de IRC e de IVA em 2009/03/24, informação essa que a Resposta da AT corrigiu informando, com junção de documento, que a dita cessação só foi lançada no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes em 18/08/2010;
- f) Com interesse para os autos atenta-se ainda na parte do relatório de inspeção que informa que *“o imposto pago e deduzido em 2010 pelo A..., constante das faturas emitidas pela sociedade extinta B..., não foi entregue nos cofres do Estado em virtude de a partir da data da sua extinção em 2009/03/24, a mesma ter perdido a sua personalidade jurídica e judiciária, a qual apenas passou a subsistir na esfera dos sócios quanto às acções pendentes que foram praticadas anteriormente à sua extinção”*;
- g) O relatório de inspeção acrescenta que *“a sociedade A... devia ter conhecimento de que o transmitente dos bens não dispunha de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada, ou seja devia saber que a entidade que lhe estava a vender os bens em questão não era a sociedade que figurava nas faturas (B... SA (ZFM) – NIPC..., sediada na Zona Franca da Madeira, quer porque a sociedade se encontrava extinta por dissolução, quer porque a taxa de IVA aposta nas faturas era a taxa aplicável às transações operadas no continente;*
- h) Dá-se por provado que as faturas emitidas pela sociedade B... e contabilizadas pela sociedade A... têm aposta a morada na Rua..., n.º..., ..., ...-..., Lisboa;
- i) A requerente juntou à p.i. cópia de notificação dirigida a “A... SA” pelo SF do Funchal, com data de 19 de Março de 2013, comunicando que no processo de execução fiscal ...2010... e apensos foi penhorado à ordem do referido serviço de finanças os créditos de que fosse titular sobre “B... SA”, NIF..., até ao montante de € 2011,72;
- j) Dá-se por provado que com a entrega em 2011 da Declaração Anual referente a 2010 a requerente mencionou no mapa de fornecedores o NIF da entidade em causa com o montante de € 180.436 de transações efetuadas com a mesma, tendo essa declaração sido validada e recebida sem erros por parte da AT;
- k) Ainda em matéria de prova anota-se que por despacho de 22 de Abril de 2016 foi notificada a requerente para, em 10 dias, informar quais os factos articulados na p.i. sobre os quais pretendia fazer incidir a prova testemunhal e para informar se as faturas emitidas



por “B..., SA”, NIPC..., por fornecimentos anteriores à data da sua liquidação oficiosa já indicavam a sua localização em Lisboa, juntando cópia de algumas dessas faturas, não tendo a requerente respondido em tempo a este despacho;

l) Por sua vez, também em matéria de prova, através do mesmo despacho arbitral notificou-se a requerida para, em 10 dias, juntar cópia das declarações periódicas de IVA “referentes aos períodos de imposto de 2010 e primeiro trimestre de 2011 e ao sujeito passivo B... SA NIPC...” e para informar se houve liquidação de imposto a pagar e se o mesmo foi pago ou, caso negativo, informar em que situação se encontrava a sua cobrança;

m) Em resposta a este despacho a autoridade requerida apresentou requerimento a juntar cópia das declarações periódicas referentes à ora requerente e ao período temporal em causa (2010-01 a 2011-03), as quais foram mandadas desentranhar do processo por ter sido considerado que tal junção não estava prevista no referido despacho e que a AT não invocou qualquer fundamento para a junção dessas cópias;

n) A autoridade requerida informou, ainda na sequência do mesmo despacho arbitral, que a sociedade B... SA NIPC ... não apresentou declarações periódicas para o período em causa (2010-01 a 2011-03), tendo junto *print* extraído do sistema de declarações periódicas do IVA.

## **II. A.2. Factos dados como provados e não provados**

Não há, com relevo para a decisão e à luz das várias perspetivas de análise das questões de direito, quaisquer outros factos provados e/ou não provados.

A convicção do Tribunal ao fixar o quadro factual descrito fundou-se nos elementos documentais integrados nos autos pelo requerente e pela requerida.

Não obstante, tem-se presente que o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe o dever de selecionar os factos relevantes para a decisão e de discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

## **II.B. DO DIREITO**

Nos presentes autos está em causa saber se um conjunto de faturas emitidas por um sujeito passivo que estava oficiosamente extinto no período temporal da sua emissão e que não entregou nos cofres do Estado o IVA liquidado, conferem ou não o direito à dedução por parte do sujeito passivo que adquiriu os bens nelas mencionados e as registou na sua contabilidade.

O direito à dedução é um dos elementos estruturantes do sistema do IVA sendo caracterizado por pressupostos de natureza substantiva e de natureza formal.

Em termos muito resumidos, pode dizer-se que os requisitos de natureza substantiva têm a ver com a qualidade de sujeito passivo do operador, que este adquira efectivamente bens e serviços a outros sujeitos passivos e que esses bens e serviços sejam afetos às suas operações tributáveis (vd. artigos 1.º, 2.º e 20.º do CIVA) e, do lado dos requisitos de natureza formal, temos a obrigatoriedade do operador/sujeito passivo estar munido de faturas ou outros documentos da mesma natureza passados em forma legal (vd. artigos 19.º e 36.º do CIVA).

Atente-se que nos requisitos essenciais a que se acaba de fazer referência a lei não exige que o sujeito passivo titular do direito à dedução tenha que controlar ou estar munido de documentos atinentes à natureza jurídica do sujeito passivo que lhe transmite os bens ou presta serviços e lhe emite as faturas.

A lei aqui simplifica o papel do adquirente exigindo que as aquisições sejam efectivas e não contenham elementos simulados (vd. n.º 3 do artigo 19.º do CIVA) mas, quanto ao controlo sobre o seu fornecedor exige apenas que a fatura tenha apostado os seus elementos de identificação e o seu número de contribuinte (vd. artigo 36.º, n.º 5, alínea a) do CIVA).

Ora, sendo certo que o sistema fiscal não faz depender a atribuição da personalidade tributária ao requisito da personalidade jurídica dos operadores económicos, como claramente está previsto no n.º 3 do artigo 18.º da Lei Geral Tributária, é totalmente compatível com a qualidade de sujeito passivo e inerente sujeição a IVA, com a emissão de faturas e com a atribuição do direito à dedução, o facto de existirem bens e serviços cujo transmitente ou prestador não tenha ainda ou já não tenha personalidade jurídica, seja um mero ente de facto, um património autónomo ou uma organização de natureza semelhante.

O que é determinante, repete-se, é que haja efectiva transmissão de bens ou prestação de serviços e que o operador se apresente como sujeito passivo emitindo as faturas devidamente preenchidas incluindo a sua própria identificação.

Observa-se, por outro lado, que o direito à dedução que é atribuído aos sujeitos passivos em relação aos seus *inputs* não depende, em regra, da postura que o emitente da fatura tenha em relação ao cumprimento das suas próprias obrigações declarativas e de pagamento relacionadas com as faturas que emita aos sujeitos passivos a jusante.

Veja-se a redação do n.4 do artigo 19.º do CIVA que a AT invocou para denegar o direito à dedução e para lançar as liquidações adicionais impugnadas.

Determina esse preceito o seguinte:

*Não pode igualmente deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada.*

Como se constata, para que o não pagamento do imposto por parte do transmitente ou do prestador do serviço vá bulir com o direito à dedução que é gerado no sujeito passivo a jusante, em relação às faturas emitidas em forma legal, é necessário que este sujeito passivo – o que está a jusante e seja detentor das faturas emitidas em forma legal – tenha ou devesse ter conhecimento que o seu fornecedor não tinha uma adequada estrutura empresarial para exercer a actividade no âmbito da qual transmite os bens ou presta os serviços.

Ora, como decorre da matéria de facto e dos elementos juntos no âmbito do processo administrativo, os serviços tributários limitaram-se a invocar um fundamento relacionado com a extinção oficiosa do sujeito passivo transmitente dos bens, facto que podendo ter alguma relevância não era suficiente e, portanto, requeria informação e provas complementares sobre as circunstâncias em que esse sujeito passivo continuou a fornecer quantidades muito significativas de bens à ora requerente e a emitir-lhe as competentes faturas e se estava aí alguma situação de fraude às regras do imposto.

As invocações da AT sobre a divergência entre a sede da B..., sita na RAM, e a morada de Lisboa de onde são fornecidos os bens e que é indicada nas faturas, assim como a

aplicação da taxa de IVA vigente no continente, nada provam só por si sobre a pretendida falta de estrutura por parte da transmitente dos bens para efeitos do afastamento do direito à dedução ao abrigo do transcrito n.º 4 do artigo 19.º do CIVA.

Por outro lado, não deixa de se anotar que apesar da extinção jurídica da B..., a AT só mais de um ano e meio depois de receber do Conservador do Registo Comercial a comunicação da extinção é que lançou essa informação no seu sistema de gestão e registo de contribuintes (vd. supra II.A.1. d) e e)) e, além disso, como também foi provado, a AT em 2011 validou o NIF da entidade extinta no âmbito da apresentação da declaração anual da requerente (vd. supra II.A.1 j)) e em 2013 notificou a requerente para penhora de créditos sobre a dita B... (vd. supra II.A.1k)).

Não sendo os factos acabados de descrever só por si determinantes para dar razão à requerente eles revelam que a AT também não ficou impedida de utilizar a identificação de uma sociedade extinta para determinados efeitos tributários.

Acrescendo observar que a análise interna levada a cabo pela AT à situação tributária em apreço não apontou qualquer erro ou omissão aos elementos que a lei fiscal impõe no preenchimento das faturas; que não foi desencadeada qualquer diligência externa tendente a averiguar se a sociedade B... tinha ou não instalações ou algum estabelecimento na Rua do..., ..., em Lisboa, a partir do qual fornecesse mercadorias; que nada foi averiguado sobre a relação entre a B... SA e a D... Unipessoal Lda (vd. supra 4.9); que nada foi indagado no sentido de por em causa que as faturas emitidas tivessem correspondido a transações efetivas; que não foi apresentada qualquer prova que permitisse concluir que a extinção da B... foi notificada à sociedade A... ou que esta estava efetivamente informada da extinção quando adquiriu as mercadorias que as faturas titularam; que, em suma, não foi apresentado qualquer indício fundado ligado à emissão e contabilização das faturas que permitisse concluir que se poderia estar perante alguma situação de fraude ou evasão fiscal. Para concluir, a falha de fundo de que padece a posição da AT é a de considerar que seria suficiente invocar a extinção formal do SP B... para retirar o direito à dedução à sociedade A... do IVA debitado em faturas emitidas em nome daquela depois dessa extinção.

Ora, mais do que isso, seria necessário que a extinção formal da B... se traduzisse objectivamente na falta de estrutura para exercer a actividade e que fosse provado que essa

falta, sendo ou devendo ser do conhecimento do A..., esteve associada à falta de pagamento do imposto.

E, tal como a jurisprudência considera (vd. acórdãos infra), o ónus da prova para demonstrar essa situação competia à própria administração tributária conforme artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

Numa palavra, a AT não reuniu elementos objectivos que demonstrassem que o sujeito passivo A... sabia ou devia saber que a B... não tinha estrutura para exercer atividade e que por essa razão não procedeu à entrega nos cofres do Estado do imposto que liquidou.

A situação objeto dos presentes autos é versada em vasta jurisprudência dos Tribunais internos e do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Começando pela jurisprudência deste valerá a pena transcrever algumas partes do Acórdão de 22 de Outubro de 2015, processo C-277/14, reproduzindo o pensamento deste Tribunal sobre a relevância do direito à dedução e sobre as condições exigidas às autoridades tributárias e aos sujeitos passivos do imposto, mormente em matéria de ónus da prova, para que o direito à dedução possa ser recusado, mesmo quando os emitentes de faturas são considerados inexistentes.

Assim, o dito acórdão começa por invocar os principais preceitos da Diretiva IVA que delimitam a incidência do imposto, o facto gerador e o direito à dedução, a saber:

*Artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, que dispõe:*

*«1. Por ‘sujeito passivo’ entende-se qualquer pessoa que exerça de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.*

*2. As atividades económicas referidas no n.º1 são todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma atividade económica.»*

*Nos termos do artigo 5º, n.º1, da diretiva, por «entrega de um bem» entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.*

*O artigo 10.º, n.os 1 e 2, dispõe:*

*«1. Para efeitos do disposto na presente diretiva:*

*a) Por facto gerado do imposto entende-se o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto;*

*b) Por exigibilidade do imposto entende-se o direito que o fisco pode fazer valer nos termos da lei, a partir de um determinado momento, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto, ainda que o pagamento possa ser diferido.*

*2. O facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efetuam a entrega do bem ou a prestação de serviços. [...].»*

*Nos termos do artigo 17.º, n.º 1, da mesma diretiva, «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível».*

*O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), desta diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.ºF, n.º 1, prevê:*

*«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:*

*a) O [IVA] devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;».*

*O artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, na sua redação resultante do artigo 28.ºF, n.º 2, prevê que, para poder exercer o direito à dedução prevista no artigo 17.º, n.º 2, alínea a), desta diretiva, o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 3, da mesma diretiva;*

*10 Este artigo 22.º, que figura no título XIII da mesma diretiva, intitulado «Obrigações dos devedores do imposto» dispõe nos seus n.os 1, alínea a), 3, alínea b), 4, alínea a), e 5, na redação resultante do artigo 28.ºH da Sexta Diretiva:*

*«1. a) Os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade na qualidade de sujeitos passivos. Os Estados-Membros autorizam e podem mesmo obrigar, segundo modalidades por eles determinadas, o sujeito passivo a efetuar essas declarações por via eletrónica;*

*[...]*

*3.*

*[...]*

b) *Sem prejuízo das disposições específicas constantes da presente diretiva, nas faturas emitidas por força do disposto no primeiro, segundo e terceiro parágrafos da alínea a), as únicas menções obrigatórias para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado são as seguintes:*

- a data de emissão;*
- um número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a fatura de forma única;*
- o número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, referido na alínea c) do n.º 1, ao abrigo do qual o sujeito passivo tenha efetuado a entrega de bens ou a prestação de serviços;*
- o número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado do cliente, a que se refere o n.º 1, alínea c), ao abrigo do qual tenha sido efetuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços pela qual aquele seja devedor do imposto ou uma entrega de bens referida no ponto A do artigo 28.º C;*
- o nome e o endereço completo do sujeito passivo e do seu cliente;*
- a quantidade e natureza dos bens entregues ou a amplitude dos serviços prestados;*
- a data em que for efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços ou a data em que for efetuado o pagamento por conta referido no segundo parágrafo da alínea a), na medida em que a referida data seja determinável e diferente da data de emissão da fatura;*
- a base tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário sem taxas, bem como os descontos e outras reduções eventuais, se não estiverem incluídos no preço unitário;*
- a taxa do IVA aplicável;*
- o montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime específico para o qual a presente diretiva exclua esse tipo de menção;*

[...]

#### ***Litígio objeto do processo principal***

*No decurso do ano de 2004, a E... efetuou várias compras de combustível diesel que utilizou no quadro da sua atividade económica. As faturas relativas a estas compras de combustível foram emitidas pela F... (a seguir «F...»). A E... procedeu à dedução do IVA pago relativamente às compras de combustível.*

*Na sequência de uma fiscalização tributária, a Administração Fiscal recusou-lhe, por decisão de 5 de abril de 2012, o direito de deduzir este IVA devido ao facto de as faturas relativas a essas compras de combustível terem sido emitidas por um operador inexistente. O Dyrektor ... confirmou esta decisão, por decisão de 29 de maio de 2012, pelo facto de a F... dever ser considerada, face aos critérios previstos pelo decreto de 27 de abril de 2004, um operador inexistente que não podia proceder a entregas de bens. A constatação relativa à inexistência da F... baseava-se num conjunto de elementos, nomeadamente no facto de essa sociedade não estar registada para efeitos de IVA, não entregar declaração fiscal nem pagar impostos. Além disso, a referida sociedade não publicava as suas contas anuais e não detinha uma concessão para a venda de combustíveis líquidos. O imóvel designado como sua sede social no registo comercial encontrar-se-ia num estado de descabro que tornaria impossível qualquer atividade económica. Finalmente, todas as tentativas de entrar em contacto com a F... ou com a pessoa inscrita como seu diretor no registo comercial revelaram-se infrutíferas.*

As questões prejudiciais submetidas ao Tribunal de Justiça foram as seguintes:

*«1. Devem o artigo 2.º, n.º 1, o artigo 4.º, n.os 1 e 2, o artigo 5.º, n.º 1, e o artigo 10.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva [...] ser interpretados no sentido de que atos praticados em circunstâncias como as descritas no processo pendente no tribunal nacional, nas quais nem o sujeito passivo nem a autoridade tributária estão em condições de determinar a identidade do fornecedor efetivo de bens, constituem uma entrega de bens?*

*2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: Devem o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), o artigo 18.º, n.º 1, alínea a)[,] e o artigo 22.º, n.º 3, da Sexta Diretiva ser interpretados no sentido de que se opõem a disposições nacionais segundo as quais – em circunstâncias como as descritas no processo pendente no tribunal nacional – o sujeito passivo não pode deduzir o imposto pago a montante em virtude de a fatura ter sido emitida por uma pessoa que não é a que efetivamente realizou a entrega dos bens e não ser possível determinar a identidade do fornecedor efetivo dos bens e obrigá-lo a pagar o imposto ou designar a pessoa que, por ter emitido a fatura, é obrigada a pagá-lo, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva?»*



Transcrevem-se de seguida os n.ºs 34 e seguintes do acórdão em análise reproduzindo o pensamento do Tribunal de Justiça sobre a relevância do direito à dedução e sobre as condições exigidas às autoridades tributárias para que estas possam denegar esse direito:

*34 Nos termos do artigo 4.º, n.º1, da Sexta Diretiva, entende-se por sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade. Resulta daqui que o conceito de «sujeito passivo» é definido de forma ampla, baseando-se em circunstâncias factuais (v. acórdão Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, n.º 30).*

*35 No que se refere à F..., tal atividade económica não parece excluída, tendo em conta as circunstâncias que rodeiam as entregas de combustível em causa no processo principal. Esta conclusão não é afetada pela circunstância, salientada pelo tribunal de reenvio, segundo a qual o estado arruinado do imóvel em que se situa a sede social da F... não permitia nenhuma atividade económica, visto que tal constatação não exclui que essa atividade pudesse ser desenvolvida noutros locais diferentes da sede social. Quando a atividade económica consiste em fornecimentos de bens realizados no âmbito de várias vendas sucessiva, o primeiro adquirente e revendedor destes bens pode limitar-se a instruir o primeiro vendedor a transportar os bens diretamente para o segundo adquirente (v. despachos Forwards V, C-563/11, EU:C:2013:125, n.º 34, e Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, n.º 32), mesmo que ele próprio não disponha dos meios de armazenamento e de transporte indispensáveis para proceder à entrega dos bens em causa.*

*36 Do mesmo modo, a eventual impossibilidade de estabelecer contacto com a F... ou com a pessoa inscrita como seu diretor no registo comercial no âmbito de procedimentos administrativos, quando essas tentativas de contacto tiverem sido realizadas durante o período anterior ou posterior às entregas em causa no processo principal, não permite concluir automaticamente pela inexistência de atividade económica à data dessas entregas.*

*37 Além disso, não resulta do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva que a qualidade de sujeito passivo dependa de uma qualquer autorização ou licença concedida pela*

*Administração para o exercício de uma atividade económica (v., neste sentido, acórdão Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, n.º 30).*

*38 É certo que o artigo 22.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva dispõe que os sujeitos passivos devem declarar o início, a alteração e a cessação da sua atividade como sujeitos passivos. Todavia, não obstante a importância dessa declaração para o bom funcionamento do sistema do IVA, essa declaração não é uma condição suplementar para o reconhecimento da qualidade de sujeito passivo na aceção do artigo 4.º da mesma diretiva, pois o artigo 22.º está inserido no título XIII da diretiva, com a epígrafe «Obrigações dos devedores do imposto» (v., neste sentido, acórdão Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, n.º 31).*

*39 Daqui resulta que esta qualidade não pode depender do cumprimento das obrigações do sujeito passivo, resultantes dos n.os 4 e 5 do mencionado artigo 22.º, de apresentação de uma declaração fiscal e de pagamento do IVA. Por maioria de razão, o reconhecimento da qualidade de sujeito passivo não pode ficar sujeita à obrigação de publicar as contas anuais ou de dispor de uma concessão de venda de combustíveis, porque essas obrigações não estão previstas na Sexta Diretiva.*

*40 Neste contexto, o Tribunal de Justiça declarou igualmente que um eventual incumprimento pelo fornecedor de bens da obrigação de declaração do início de atividade tributável não põe em causa o direito a dedução do destinatário dos bens entregues no que diz respeito ao IVA pago por estes. Assim, o referido destinatário beneficia do direito a dedução mesmo que o fornecedor desses bens seja um sujeito passivo que não está registado para efeitos de IVA, se as faturas relativas aos bens entregues contiverem todas as informações exigidas pelo artigo 22.º, n.º 3, alínea b) da Sexta Diretiva, especialmente as necessárias para a identificação da pessoa que emitiu as faturas e a natureza dos bens (v., neste sentido, acórdãos Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, n.os 33, 36 e 38, e Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, n.º 32).*

*41 O Tribunal de Justiça conclui daqui que as autoridades tributárias não podem recusar o direito a dedução pelo facto de o emitente da fatura já não dispor de um alvará de empresário em nome individual, e, portanto, já não ter direito a utilizar o seu número de identificação fiscal, quando a fatura inclua todas as informações enumeradas no artigo 22.º, n.º 3, alínea b) (v., neste sentido, acórdão Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, n.º 33).*

42 No caso em apreço, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que as faturas relativas às operações em causa no processo principal mencionam, em conformidade com a referida disposição, a natureza dos bens entregues e o montante do IVA devido, assim como o nome da F..., o seu número de identificação fiscal e o endereço da sua sede social. Assim, as circunstâncias indicadas pelo tribunal de reenvio e resumidas no n.º 30 do presente acórdão não permitem concluir pela inexistência da qualidade de sujeito passivo da F... nem, portanto, recusar à E... o direito a dedução.

43 Há que acrescentar, em segundo lugar, que, no que se refere às entregas de combustível em causa no processo principal, as outras condições materiais do direito a dedução, indicadas no n.º 28 do presente acórdão, estavam igualmente cumpridas, apesar da eventual inexistência da F... à luz do decreto de 27 de abril de 2004.

44 Com efeito, a noção de «entrega de bens», constante do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, não se refere à transferência de propriedade nas formas previstas pelo direito nacional aplicável, mas a qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confere à outra parte o poder de dispor dele, na qualidade de proprietário desse bem (v., especialmente, acórdãos *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, EU:C:1990:61, n.º 7, e *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, n.º 20 e jurisprudência aí referida), a eventual ausência de poder de disposição jurídica por parte da F... relativamente aos bens em causa no processo principal não pode excluir a existência de uma entrega desses bens no sentido daquela disposição, uma vez que os referidos bens tenham efetivamente sido entregues à E..., que os utilizou para efeitos das suas operações tributáveis.

45 Além disso, o IVA que a E... pagou efetivamente a título das entregas de combustível em causa no processo principal, segundo as indicações constantes nos autos remetidos ao Tribunal de Justiça, era igualmente «devido ou pago», no sentido do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva. Com efeito, é jurisprudência constante que o IVA se aplica a todas as transações de produção ou distribuição, com dedução do imposto que diretamente onerou os diversos elementos constitutivos do preço (v., designadamente, acórdãos *Optigen e o.*, C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, n.º 54; *Kittel e Recolta Recycling*, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.º 49; e *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, n.º 28). Assim, a questão de saber se o fornecedor dos bens em causa no

*processo principal pagou ou não o IVA devido por essas operações de venda à Administração Fiscal não é relevante para o direito do sujeito passivo de deduzir o IVA pago a montante (v., neste sentido, acórdãos Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, n.º 54, e Véleclair, C-414/10, EU:C:2012:183, n.º 25).*

*46 Ora, resulta do pedido de decisão prejudicial que, perante as circunstâncias do processo principal, o tribunal de reenvio considera que as operações em causa no processo principal foram efetuadas não pela F..., mas por outro operado que não era possível identificar de forma que as autoridades fiscais não puderam cobrar o imposto referente a essas operações.*

*47 A este respeito, há que recordar que a luta contra possíveis fraudes, evasões e abusos é um objetivo reconhecido e encorajado pela Sexta Diretiva. Assim, **cabe às autoridades e tribunais nacionais recusar o direito a dedução se se provar, perante elementos objetivos, que esse direito foi invocado fraudulentamente ou abusivamente** (v. acórdãos Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, n.os 35 e 37 e a jurisprudência referida, e Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 26).*

*48 Se é assim quando uma fraude fiscal foi cometida pelo próprio sujeito passivo, assim é igualmente quando o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que, com a sua aquisição, participava numa operação envolvida numa fraude ao IVA. Nestas circunstâncias, o sujeito passivo em causa deve, para efeitos da Sexta Diretiva, ser considerado participante nessa fraude, independentemente da questão de saber se obteve ou não um benefício da revenda dos bens ou da utilização dos serviços no quadro das operações tributadas por si realizadas a jusante (v. acórdãos Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, n.os 38, 39 e jurisprudência referida, e Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 27).*

*49 Em contrapartida, quando as condições materiais e formais previstas na Sexta Diretiva para a constituição e o exercício do direito a dedução estejam reunidas, **não é compatível com o regime do direito a dedução previsto por essa diretiva sancionar com a negação desse direito um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa estava envolvida numa fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação da cadeia de entregas, anterior ou posterior à realizada por esse sujeito passivo, estava viciada por fraude ao IVA** (v., neste sentido, acórdãos Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e*

C-484/03, EU:C:2006:16; n.os 51, 52 e 55; Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.os 44 a 46 e 60; e Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.os 44, 45 e 47).

*50 Cabe à Administração Fiscal que tenha constatado as fraudes ou irregularidades cometidas pelo emitente da fatura provar, a partir de elementos objetivos e não exigindo do destinatário da fatura verificações que não lhe incumbem, que esse destinatário sabia ou tinha a obrigação de saber que a operação invocada para fundamentar o direito a dedução estava envolvida numa fraude ao IVA, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar (v., neste sentido, acórdãos Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, n.º 45, e LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, n.º 64).*

*51 A determinação das medidas que podem, no caso em apreço, ser razoavelmente exigidas a um sujeito passivo que pretende exercer o seu direito de dedução do IVA para se certificar de que as suas operações não estão envolvidas numa fraude cometida por um operador a montante depende essencialmente das circunstâncias do referido caso em apreço (v. acórdão Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 59, e despacho Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, n.º 37).*

*52 É certo que tal sujeito passivo se pode ver obrigado, quando disponha de indícios que permitam suspeitar da existência de irregularidades ou de fraude, a colher informações sobre o operador ao qual tenciona comprar bens ou serviços a fim de se certificar da sua fiabilidade, mas a Administração Fiscal não lhe pode exigir, de uma maneira geral, que, por um lado, verifique se o emitente da fatura referente aos bens e serviços a título dos quais é requerido o exercício daquele direito dispunha dos bens em causa e podia entregá-los e cumpriu as suas obrigações declarativas e de pagamento do IVA, para se certificar da inexistência de irregularidades ou fraude ao nível das operações a montante, ou, por outro lado, disponha de documentos a esse respeito (v., neste sentido, acórdãos Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.os 60 e 61; Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, n.º 49, e despacho Jagiello, C-33/13, EU:C:2014:184, n.os 38 e 39).*

*53 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que as disposições da Sexta Diretiva devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo*

*principal, que recusa a um sujeito passivo o direito de deduzir o IVA devido ou pago relativamente a bens que lhe foram entregues pelo facto de a fatura ter sido emitida por um operador que deve ser considerado, face aos critérios previstos nessa regulamentação, um operador inexistente e de ser impossível determinar a identidade do verdadeiro fornecedor dos bens, exceto se estiver provado, perante elementos objetivos, e sem serem exigidas ao sujeito passivo verificações que lhe não incumbem, que o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que a entrega estava envolvida numa fraude ao IVA, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar.*

*Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quinta Secção) declara:*

***As disposições da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 2002/38/CE do Conselho, de 7 de maio de 2002, devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, que recusa a um sujeito passivo o direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago relativamente a bens que lhe foram entregues pelo facto de a fatura ter sido emitida por um operador que deve ser considerado, face aos critérios previstos nessa regulamentação, um operador inexistente e de ser impossível determinar a identidade do verdadeiro fornecedor dos bens, exceto se estiver provado, perante elementos objetivos, e sem serem exigidas ao sujeito passivo verificações que lhe não incumbem, que o sujeito passivo sabia ou tinha a obrigação de saber que a entrega estava envolvida numa fraude ao imposto sobre o valor acrescentado, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar”.***

A jurisprudência interna, como não podia deixar de ser, vai na mesma linha.

Veja-se, por exemplo, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 14/04/2015, processo 06525/13, cujas conclusões mais relevantes se transcrevem:

*4. O exercício do direito à dedução do I.V.A. consubstancia uma das principais características deste tributo, tudo em conformidade com o regime consagrado na Sexta*

*Directiva de 1977 (directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/1977), mais exactamente no seu artº.17, preceito que consagra as regras de exercício do direito à dedução do imposto, contemplando diversos requisitos objectivos e subjectivos do exercício do mesmo direito à dedução.*

*5. Os mecanismos de dedução do I.V.A. estão consagrados nos artºs.19 a 25, do C.I.V.A. Baseando-se o imposto em análise num sistema de pagamentos fraccionados e destinados a tributar o consumo final, a dedução do imposto pago nas operações intermédias do circuito económico é indispensável ao funcionamento do mesmo sistema.*

*6. Tanto a dedução de I.V.A., como o seu reembolso, estão sujeitos a determinados condicionalismos previstos no C.I.V.A. que se podem considerar similares. O reembolso consiste na devolução ao sujeito passivo do imposto por ele suportado em excesso durante determinado período temporal. Por sua vez, o mecanismo de dedução de I.V.A. consiste na faculdade que o sujeito passivo tem de poder deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuou o tributo que lhe foi facturado nas suas aquisições de bens ou serviços por outros sujeitos passivos de I.V.A.*

*7. O artº.19, nº.4, do C.I.V.A., na redacção do dec.lei 31/2001, de 8/2, consagrava limitações ao direito à dedução do I.V.A., ao impedir a dedução de imposto nos casos de inexistência ou desadequação da estrutura empresarial do fornecedor ou prestador à actividade desenvolvida, se não ocorrer o pagamento do imposto ao Estado. Exige a lei, para este efeito, que o sujeito passivo adquirente tenha conhecimento da intenção fraudatória do fornecedor, de não entrega nos cofres do Estado do imposto. Mais se dirá que o princípio da neutralidade do I.V.A. impõe a salvaguarda do direito à dedução quando inexistam elementos objectivos que demonstrem que o sujeito passivo sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa fraude ao I.V.A., matéria cujo ónus da prova compete à A. Fiscal (cfr.artº.74, nº.1, da L.G.T.).*

*8. As disposições que consagram derrogações ao princípio do direito à dedução do I.V.A., sistema que garante a neutralidade deste imposto, são de interpretação restritiva.*

*9. O TJUE tem entendido que não é compatível com o regime do direito à dedução previsto na Directiva I.V.A. recusar esse direito a um sujeito passivo que não sabia, não lhe sendo exigível que soubesse, que a operação em causa fazia parte de uma fraude, ou*

*que outra operação na cadeia de fornecimento, anterior ou posterior à realizada pelo sujeito passivo, era constitutiva de uma fraude ao I.V.A.*

A doutrina dos dois acórdãos que acima se transcreve fundamenta também a decisão que aqui deve ser proferida e que é a de reconhecer a procedência do pedido arbitral.

### **C. DECISÃO**

Nestes termos, **julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral determinando-se a anulação das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios identificadas na petição inicial** e referentes aos períodos tributários de 2010.01, 2010.02, 2010.03, 2010.04, 2010.05, 2010.06, 2010.07, 2010.08, 2010.10, 2010.11, 2010.12, no montante de € 16.579,55, e ao período tributário de 2011.01, no montante de € 3.322,78, no valor **total de € 19.902,33**.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se ao processo o **valor de € 19.902,33**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **E. 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 suportar totalmente pela Autoridade Requerida**, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 6 de Junho de 2016

Notifique-se.

O árbitro,

Joaquim Silvério Mateus