

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 410/2016-T

Tema: IVA – Competência do Tribunal Arbitral; Dedução de IVA; Propriedade dos Bens

Decisão Arbitral

I. Relatório

A..., LDA (adiante designada por “A...”, “A...” ou Requerente), pessoa coletiva n.º..., com sede em..., ..., ..., veio, ao abrigo dos artigos 2º n.º 1, alínea a) e 10º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1º e 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, apresentar pedido de pronúncia arbitral sobre a legalidade dos actos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2016..., respeitante a Julho de 2015, e n.º 2016..., referente a Outubro de 2015.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT)**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 19-07-2016.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos 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 do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 29-09-2016, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 17-10-2016.

Devidamente notificada, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido, defendendo-se por excepção e impugnação.

Por se entender que os factos relevantes para a decisão têm suporte documental bastante, foi dispensada a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.

Foi fixado o dia 16 de fevereiro de 2017 para a prolação da decisão final.

As partes apresentaram alegações escritas, pronunciando-se sobre a prova constante dos autos, reiterando e desenvolvendo as respetivas posições jurídicas.

Pretende a Requerente que seja declarada a ilegalidade das liquidações adicionais de IVA nºs 2016..., respeitante a julho de 2015 (documento 1 junto com o pedido arbitral), e 2016..., referente a outubro de 2015 (documento 2 junto com o pedido arbitral), no montante global não reembolsado pela AT de € 300.222,07, com a sua conseqüente anulação e restituição desse montante indevidamente retido pela Requerida, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, alegando, em síntese:

- a) A Requerente dedica-se à prestação de serviços de produção de produtos plásticos, comercializados por outras empresas do grupo multinacional em que se insere - Grupo B...- actividade que exerce em Portugal há cerca de duas décadas.
- b) A Requerente foi destinatária das liquidações adicionais de IVA acima identificadas relativas aos períodos de julho e outubro de 2015.

- c) As referidas liquidações resultaram de correcções efectuadas pela AT no âmbito de acções de inspecção conduzidas pela Direcção de Finanças de..., em 2016, que determinaram, em ambos os casos, a negação do direito à dedução do IVA.
- d) Desde que iniciou a sua atividade, a Requerente adotou o mesmo procedimento-regra em matéria de IVA – e que manteve no exercício em questão – deduzindo o imposto suportado em importações de bens realizadas no âmbito da execução do Acordo de Serviços de Fabrico (documento 3 junto com o processo administrativo) celebrado com a C... S. A. (adiante designada por C...), sociedade do grupo sediada na ..., o que por vezes deu origem a situações de crédito de IVA e respectivos pedidos de reembolso.
- e) Com efeito, na sequência de pedidos de reembolso de IVA efectuados pela Requerente, referentes aos períodos de julho e outubro de 2015, no montante de € 494.214,00 e € 405.190,21, respetivamente, conforme declarações periódicas juntas aos autos em 18.10.2016, a AT deu início a processos de inspecção aos períodos de tributação identificados.
- f) Nessa sequência, e apesar dos esclarecimentos prestados pela Requerente, a Autoridade Tributária emitiu dois projectos de correcções em sede de IVA, nos termos dos quais o imposto suportado com a importação de bens efectuada no âmbito do Acordo de Serviços de Fabrico acima referido não seria dedutível:
- no montante de € 163.603,98, quanto ao período de julho; e
 - no montante de € 136.618,09, quanto ao período de outubro (documentos 5 e 6 juntos com o pedido arbitral).
- g) Pela primeira vez, em 20 anos de actividade, a Requerente viu-se confrontada com a oposição da AT ao procedimento por si seguido desde sempre, no que respeita à liquidação e dedução de IVA, alegando a AT, de acordo com as conclusões dos projectos de correcção, que em razão da propriedade dos bens, a Requerente tê-los-ia afectado a outros fins que não os da sua actividade.
- h) Contrariando esta posição não só o artigo 20º do Código do IVA (CIVA), que não faz qualquer referência, expressa ou implícita, à propriedade enquanto requisito do exercício do direito à dedução, mas também o entendimento da Direcção de Serviços do IVA (DSIVA) já chamada a pronunciar-se sobre a

mesma questão e nas exatas circunstâncias do caso (Informação nº..., documento 9 junto com o pedido arbitral), a Directiva do IVA, nomeadamente, o seu artigo 168º e a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), reiterada e constante nesta matéria, *v.g.* acórdão de 29 de Março de 2012, proferido no processo nº C-414/10.

- i) Se dúvidas houver sobre a compatibilidade do artigo 20º do CIVA, na interpretação da AT, com a Directiva do IVA, tal deve ser objecto de reenvio prejudicial para o TJUE, nos termos do artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).
- j) A posição da AT, no que se refere à (não) dedutibilidade do IVA suportado pela Requerente nos períodos de julho e de outubro de 2015, traduz-se não só numa apropriação ilegítima de montantes que não lhe compete liquidar ou reter a qualquer título legal, bem como transforma o imposto num verdadeiro custo da actividade por si desenvolvida, causando um prejuízo injustificado à Requerente e pondo em causa a neutralidade do IVA.
- k) Tal conduta da AT contraria o funcionamento do imposto visado pelo legislador, tal como resulta da base comunitária do imposto e de toda a jurisprudência firmada pelo TJUE, em matéria de direito à dedução do IVA, consagrando a regra da dedução do suportado a montante, para fins empresariais, como regra fundamental de funcionamento do imposto (devendo ser absolutamente excepcionais as situações em que a mesma regra pode ser afastada), e viola o princípio da proporcionalidade (artigos 2º e 266º, nº 2 da Constituição da República - CRP).
- l) A AT não nega que o IVA em causa pode (e deve) ser deduzido, mas pretende negar à Requerente o direito à dedução com base em critérios argumentativos de natureza puramente formal e extralegal, exclusivamente assentes numa questão de «propriedade».
- m) A AT não apresentou nos projectos de correcção ou no relatório final, de forma clara e congruente, os motivos e a fundamentação legal que sustentam a posição adoptada, em violação dos artigos 268º, nº 3 da CRP e 77º, nº 1 da Lei Geral Tributária (LGT), prejudicando dessa forma o direito de defesa da Requerente.

- n) Acresce que, não obstante a Requerente ter sido regularmente notificada para exercer o seu direito de audição, que exerceu, tal não mereceu qualquer resposta por parte da AT.
- o) Em 20 anos, esta foi a primeira vez que a AT invocou o critério de “propriedade” em circunstâncias idênticas àquelas em que considerou tal critério irrelevante (caso subjacente à Informação nº ... acima referida), tratando, dessa forma, situações idênticas de forma diferente, em clara violação do princípio da igualdade – artigo 13º da CRP - ao qual as autoridades administrativas estão expressamente vinculadas (artigos 266º, nº 2 da CRP e 55º da LGT).
- p) Os actos de liquidação em causa devem ser, por isso, declarados ilegais e conseqüentemente anulados, porquanto padecem de vício de forma e de violação de lei, devendo ser restituídas à Requerente as quantias indevidamente retidas pela AT acrescidas de juros indemnizatórios.

Por seu turno, a Requerida veio em resposta alegar, em síntese:

- a) As demonstrações de liquidações adicionais de IVA que a Requerente refere e impugna mais não são do que indeferimentos parciais de reembolsos.
- b) Logo, esta jurisdição não é materialmente competente para conhecer da pretensão da Requerente, já que o acto de indeferimento parcial de um pedido de reembolso não traduz um acto tributário de liquidação.
- c) Sem prescindir, a Requerente deduziu um montante de imposto devido na importação de bens que não são sua propriedade e que não são *inputs* da sua actividade já que é uma mera prestadora de serviços (de moldagem e montagem das matérias primas e componentes de produção) à C... .
- d) Todos os bens importados são propriedade da C... .
- e) A remuneração das referidas prestações de serviços não integra o valor dos bens importados.
- f) Não pode existir uma dedução de imposto suportado a montante que não esteja conexas com uma operação tributável a jusante.

- g) A importação dos bens a que se reporta o imposto em causa nos presentes autos é conexa com a venda do produto final efectuada pela C... quer no mercado interno, quer no mercado intracomunitário e não com as operações praticadas pela Requerente.
- h) O mecanismo das deduções do IVA está previsto nos artigos 19.º a 26.º do CIVA e faz parte da essência do próprio imposto, referindo o artigo 19.º que, para o apuramento do imposto devido (autoliquidação), os sujeitos passivos deduzem ao imposto incidente sobre as operações tributáveis num determinado período, o imposto que lhes foi facturado na aquisição de bens e serviços por outros sujeitos passivos, mencionado em facturas ou documentos equivalentes passados em forma legal, no mesmo período, situação que deverá ser reflectida na declaração periódica a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA.
- i) No caso em apreço a Requerente está subordinada às regras reguladoras do direito à dedução previstas no CIVA.
- j) Devendo, assim, improceder, por falta de fundamento, o pedido arbitral.

II. Saneamento

1. Da excepção de incompetência material do Tribunal

A AT veio invocar a excepção de incompetência deste tribunal arbitral, por entender que, conforme consta do introito do pedido, a Requerente não vem impugnar atos de liquidação adicional mas demonstrações de liquidação adicional de IVA, as quais concretizam correcções propostas em sede de acções de inspecção, conduzidas pela Direcção de Finanças de ..., no seguimento dos pedidos de reembolso apresentados pela A... nas declarações periódicas de IVA referentes aos períodos de julho e outubro de 2015

Ao qualificar tais demonstrações de liquidação adicional de IVA como meros “actos de indeferimento parcial de pedidos de reembolso”, a Requerida alega que este Tribunal Arbitral não tem competência material para conhecer do pedido.

Ora, não cremos que assista razão à AT.

Resulta claro que o pedido nos presentes autos se traduz na questão de saber se as liquidações adicionais de IVA em causa padecem ou não de vício de ilegalidade. De facto, seguindo de perto o decidido pelo CAAD, no acórdão proferido em 25.10.2016, no processo nº 177/2016 –T, “não está em causa aferir sobre o alegado direito de reembolso mas sim da (i)legalidade das correções aritméticas que foram efetuadas e que estão na base das liquidações impugnadas. Estamos, pois, perante um pedido de declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos”.

Ainda de acordo com a citada decisão, “a seguir-se o entendimento alegado pela AT, resultaria excluída a competência de qualquer tribunal arbitral para poder conhecer da ilegalidade de atos de liquidação de imposto quando em causa estivesse alguma liquidação de IVA, o que é totalmente descabido face à própria letra da lei, devida e claramente expressa no artigo 2º e 10º do RJAT, bem assim como no artigo 2º da Portaria de vinculação”.

O reconhecimento de um direito de reembolso de IVA não é o objecto do pedido, embora aquele estivesse na origem das inspeções realizadas à Requerente, que deram lugar às mencionadas correções aritméticas que geraram as liquidações adicionais de imposto aqui em crise. São estes actos de liquidação decorrentes das alegadas desconsiderações de um conjunto de deduções de IVA, por parte da AT, a que a Requerente considera ter direito que correspondem ao objecto do pedido. Estamos, pois, no âmago do processo de impugnação de atos de liquidação, da competência da jurisdição arbitral.

Acrescente-se que, citando a jurisprudência vertida no acórdão arbitral proferido no processo nº 354/2015-T, de 10 de dezembro, não há qualquer proibição legal de apreciação de matérias relativas à existência ou não de direitos subjacentes às liquidações ou quaisquer outras questões de legalidade relativas aos atos dos tipos referidos no artigo 2º do RJAT. Idêntico entendimento tem sido seguido noutras decisões arbitrais, das quais se destaca, ainda, a proferida no processo arbitral nº 764/2014-T, em acórdão de 29-05-2015.

Termos em que, sem necessidade de mais considerações, se considera improcedente a exceção invocada, considerando-se este Tribunal Arbitral materialmente competente em

face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), 5.º, 6.º e 30.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

2. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e foi regularmente constituído.

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

4. O processo não enferma de nulidades.

5. Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III. Decisão

1. Matéria de facto

1.1. Factos dados como provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente desenvolve a sua actividade económica em cinco áreas centrais: a título principal, a prestação de serviços de produção de produtos plásticos, comercializados por outras empresas do grupo multinacional em que se insere – Grupo B...; a título residual, a prestação de serviços de armazenagem, a venda de desperdícios, a venda de embalagens e a compra em nome próprio, mas por conta de outras empresas do grupo, de serviços de transporte de bens.
- b) Em concreto, a Requerente desenvolve a sua actividade ao abrigo de um Acordo de Serviços de Fabrico (“Tolling Agreement” – documento 3 junto

com o processo administrativo), celebrado com a C..., sociedade do grupo sediada na..., em dezembro de 1997.

- c) Resulta desse Acordo de Serviços de Fabrico, que a Requerente se compromete a fabricar os produtos em conformidade e sob as instruções e especificações fornecidas pela C..., estando vinculada a respeitar os padrões de qualidade da marca, através do uso do *know-how*, desenhos, normas e outras imposições emitidas por esta entidade emitidas pela C... (artigo 2º).
- d) Todas as matérias-primas e componentes que incorporam o produto final, todos os produtos em curso e produtos finais são propriedade da C... .
- e) O valor acordado para a prestação de serviços de fabrico pela Requerente corresponde aos custos e despesas incorridos, acrescidos de uma tarifa equivalente a 15% do seu valor (artigo 6º do mencionado Acordo).
- f) O processo de produção dos produtos plásticos inicia-se com a aquisição de matérias-primas e componentes, pela C..., em nome próprio, sendo posteriormente importados pela Requerente, que os incorpora nos produtos finais que fabrica para a C..., para que esta possa, em última instância, proceder à sua alienação sob a marca A... .
- g) No que se refere a este aspecto da cadeia de produção, a Requerente apresenta-se na alfândega portuguesa na qualidade de “*importer of record*”, actuando por conta da C..., em virtude de a última não dispor de qualquer estrutura de meios humanos e técnicos que lhe permitam efectuar as importações em Portugal.
- h) Para esse efeito, ou seja, para proceder ao desalfandegamento das matérias-primas e componentes referidos, a Requerente contratou, no caso em concreto, em nome próprio a sociedade D..., Lda. (“D...”) como Despachante Oficial, sendo os custos com a prestação deste serviço refacturados à C... .
- i) A Requerente presta serviços de armazenagem de produtos em território português à E... S.A. (doravante “E...”) e à C..., que incluem o armazenamento de produtos produzidos quer pela Requerente e por outras empresas do Grupo B..., quer por empresas que dele não fazem parte.
- j) De igual modo, é ao abrigo de um Acordo para Serviço de Armazenagem- “Warehousing Services Agreement” (documento 4 junto com o processo

administrativo), celebrado entre a Requerente e a C..., em 1997, que a Requerente presta serviços de armazenagem, manuseamento, carregamento em camiões e emissão de guias de remessa à C..., a respeito das matérias-primas, componentes e produtos finais que são propriedade da C... .

- k) Todos os bens utilizados e fabricados ao longo da cadeia produtiva, incluindo as matérias-primas, os componentes, os produtos finais e outros bens necessários para a produção, são armazenados nas instalações da Requerente, quer em ..., quer em armazém arrendado em ..., ... — encontrando-se os bens da C... fisicamente separados dos restantes.
- l) O valor do serviço de armazenagem abrange todos os custos e despesas relacionados com os serviços de armazenagem prestados ao abrigo do Acordo para Serviços de Armazenagem, ao qual acresce uma margem de lucro de 10% sobre os mesmos (artigo 6º do “Warehousing Services Agreement”).
- m) Em estrita conexão com os serviços de armazenagem prestados, a Requerente procede, por vezes, à contratação de serviços de transporte em nome próprio, mas por conta de outras entidades do grupo, procedendo posteriormente à sua refaturação à C... .
- n) No caso concreto, o transporte dos bens, desde a sua origem até ao local de descarga em ..., é da responsabilidade do respectivo fornecedor, podendo a Requerente contratar ela própria o transporte em situações excepcionais, sendo o encargo refaturado à C... .
- o) A Requerente encontra-se enquadrada no regime de periodicidade mensal e é um sujeito passivo de IVA “integral”, na medida em que pratica exclusivamente operações com direito à dedução do IVA.
- p) Os serviços faturados à C... no âmbito do Acordo de Serviços de Fabrico correspondem a mais de 90% das operações realizadas pela Requerente.
- q) Aquando da submissão das declarações periódicas de IVA referentes aos períodos de julho e outubro de 2015 (documentos 10 e 11 juntos pela Requerente a 18.10.2016), no montante de € 494.214,00 e € 405.190,21, respectivamente, a Requerente solicitou o reembolso dos referidos montantes.

- r) Nessa sequência, a AT deu início a processos de inspecção aos períodos de tributação acima identificados, sustentados pelas Ordens de Serviço n.ºs OI2015..., de 10 de setembro de 2015, e OI2015..., de 11 de dezembro de 2015, dos quais resultaram os Relatórios de Inspeção Tributária juntos com o processo administrativo e que se dão por integralmente reproduzidos, bem como as liquidações adicionais em crise:
- a liquidação adicional de IVA nº 2016... respeitante ao período de Julho de 2015, no montante de € 163.603,98, correspondendo € 156.729,00 a IVA suportado com a importação de bens ao abrigo do Acordo de Serviços de Fabrico e € 6.874,98 a IVA suportado com o seu transporte;
 - a liquidação adicional de IVA nº 2016... relativa ao período de outubro de 2015, no montante de € 136.618,09, correspondendo € 129.880,39 a IVA suportado com a importação de bens ao abrigo do Acordo de Serviços de Fabrico e € 6.737,70 a IVA suportado com o transporte desses bens.
- s) Ambos os projectos de correcções então elaborados pela AT concluem pela não dedutibilidade do IVA suportado pela Requerente na importação dos bens em causa, com o seguinte fundamento (pág. 25 do documento 5 e pág. 26 do documento 6, acima referidos):
- “Em face do exposto, concluímos que os bens importados descritos no quadro I, relativamente aos quais a A... deduziu o IVA respeitam a bens que não são sua propriedade e por isso não são utilizados para a realização das operações tributáveis relacionadas com as operações de transmissões de bens e/os prestações de serviços da entidade portuguesa (A...).
- t) Concluindo assim: “Deste modo, foi deduzido, indevidamente, o IVA inscrito nos documentos de importação de bens propriedade da C... no período de 2015/07, no valor de € 156.729,00.” (pág. 25 do referido documento 5) e “Deste modo, foi deduzido, indevidamente, o IVA inscrito nos documentos de importação de bens propriedade da C... no período de 2015/10, no valor de € 129.880,39.” (pág. 26 do referido documento 6).
- u) Em relação aos serviços de transporte adquiridos pela Requerente no mesmo âmbito de actividade, os projectos de correcções concluem da mesma forma:

- “Em face do exposto, concluímos que o SP deduziu o IVA indevidamente relativo aos transportes de bens importados que são propriedade da C... (...). Nesta conformidade não se destinam à realização das transmissões de bens e prestações de sujeitos a Imposto e dele não isentas, nos termos da alínea a) n.º 1 do art.º 20.º do Código do IVA. Deste modo, o sujeito passivo deduziu o IVA indevidamente, no período de 2015/07, o valor de €6.874,98” (pág. 28 do já referido documento 5).

- “Em face do exposto, concluímos que SP deduziu o IVA indevidamente relativo aos transportes de bens importados que são propriedade da C..., os quais estão descritos no ponto anterior. Nesta conformidade não se destinam à realização das transmissões de bens e prestações de sujeitos a Imposto e dele não isentas, nos termos da alínea a) n.º 1 do art.º 20.º do Código do IVA. Deste modo, o sujeito passivo deduziu o IVA indevidamente, no período de 2015/10, o valor de €6.737,70” (pág. 29 do mencionado documento 6).

- v) Em 7 de abril de 2016 foi elaborada a liquidação nº 2016..., respeitante a julho de 2015, da qual resultou imposto a reembolsar no montante de € 330.610,09, transferidos em 14 de abril de 2016 para conta bancária da Requerente.
- w) Em 12 de abril de 2016 foi elaborada a liquidação nº 2016..., respeitante a outubro de 2015, da qual resultou imposto a reembolsar no montante de € 288.572,12, transferidos em 18 de abril de 2016 para conta bancária da Requerente.
- x) A Requerente foi notificada das demonstrações das liquidações de IVA ora contestadas em 19 e 20 de abril de 2016, respetivamente.
- j) O pedido de constituição de Tribunal Arbitral deu entrada no dia 18-07-2016.

1.2. Factos dados como não provados

De entre os alegados, relevantes para a decisão, nenhum ficou por provar.

1.3. Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto 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 (artigos 123º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário – CPPT- e 607º, nº 3 do Código de Processo Civil – CPC -, aplicáveis *ex vi* artigo 29º, nº 1, al^{as}. a) e e) do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da (s) questão (ões) de direito (cfr. anterior artigo 511º, nº 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596º, aplicável *ex vi* artigo 29º, nº 1, al. e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 10º, nº 7 do CPPT, a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no acórdão do TCA-Sul de 26-06- 2014, proferido no processo 07148/131, “o valor probatório do relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

2. Do Direito

2.1. Pedido

O presente pedido de pronúncia arbitral tem como objetivo a anulação dos atos de liquidação de IVA efetuados pela AT, na sequência da ação inspetiva sustentada pelas Ordens de Serviço n.ºs OI2015..., de 10 de setembro de 2015, e OI2015..., de 11 de dezembro de 2015.

As correções foram efetuadas no âmbito da análise realizada pela AT aos reembolsos do IVA solicitados pelo sujeito passivo nas declarações periódicas de IVA respeitantes aos períodos de 2015/07 e de 2015/10, respetivamente no valor de € 494.214,00, e de € 405.190,21. A ação inspetiva da AT foi sustentada pelas Ordens de

Serviço n.ºs OI2015..., de 10 de setembro de 2015, e OI2015..., de 11 de dezembro de 2015.]

Em causa nos autos encontram-se:

- a) A liquidação adicional de IVA n.º 2016... respeitante ao período de julho de 2015, no montante de € 163.603,98, correspondendo (i) € 156.729,00 a IVA suportado com a importação de bens ao abrigo do Acordo de Serviços de Fabrico e (ii) € 6.874,98 a IVA suportado com o seu transporte;
- b) A liquidação adicional de IVA n.º 2016...relativa ao período de outubro de 2015, no montante de € 136.618,09, correspondendo (i) € 129.880,39 a IVA suportado com a importação de bens ao abrigo do Acordo de Serviços de Fabrico e (ii) € 6.737,70 a IVA suportado com o transporte desses bens;

A Requerente solicita ainda o pagamento de juros indemnizatórios incidentes sobre as referidas quantias, nos termos previstos nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

2.2. Questões a decidir

As principais questões a decidir referem-se à legalidade dos referidos atos de liquidação que decorrem da recusa pela AT do direito à dedução do IVA suportado pela Requerente nas importações de bens e nas aquisições de serviços de transporte que efetuou nos períodos de julho e de outubro de 2015.

Vejamos os factos:

- a) Por um lado, no âmbito da execução do Acordo de Serviços de Fabrico celebrado com a C..., com a natureza de contrato de empreitada, a Requerente procedeu à importação, em nome próprio, mas por conta da C..., de matérias-primas que utilizou no respetivo processo de fabrico. As matérias-primas são propriedade da C... e são incorporadas pela Requerente nos produtos finais que resultam do respetivo “trabalho a feito”. A entrega à C... dos bens produzidos pela Requerente consubstanciam prestações de serviços que a Requerente faturou à C... . A Requerente deduziu o IVA suportado nas importações

daquelas matérias-primas, que importou em seu próprio nome, e que incorporou nos produtos finais que fabricou para a C... .

A AT recusou o direito à dedução desse IVA com base no facto de os bens importados, relativamente aos quais a Requerente (A...) deduziu o IVA respeitarem a bens que não são sua propriedade e por isso não são utilizados para a realização das operações tributáveis relacionadas com as operações de transmissões de bens e/ou prestações de serviços da Requerente. Entende a AT que não é assim cumprida a condição substancial, prevista na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, exigida para o exercício do direito à dedução.

- b) Por outro lado, a Requerente adquiriu em seu próprio nome serviços de transporte das matérias-primas importadas. A Requerente, posteriormente, refatura à C... os encargos de transporte suportados por conta desta. A Requerente deduziu o IVA que lhe foi faturado pelos prestadores de serviços de transporte.

Do mesmo modo, a AT considerou que a Requerente deduziu indevidamente o IVA relativo aos transportes de bens importados que são propriedade da C..., em virtude de não se destinarem à realização das transmissões de bens e prestações de serviços sujeitos a imposto e dele não isentas, nos termos da alínea *a*) n.º 1 do art.º 20.º do CIVA.

Face ao exposto, a questão a dirimir passa por decidir sobre a legalidade das liquidações efetuadas pela AT que se traduziram em não permitir à Requerente o exercício do direito à dedução do IVA efetivamente suportado pela Requerente, mas que se refere a operações relacionadas com bens que não são da sua propriedade.

2.3. Introdução – O direito à dedução como elemento essencial do funcionamento do sistema comum do IVA

Na Diretiva IVA, o direito à dedução começa por ser referido logo no artigo 1.º, n.º 2, 2.º parágrafo, sendo desenvolvido e caracterizado nos artigos 167.º a 192.º

Na legislação nacional, encontra-se previsto nos artigos 19.º a 26.º do CIVA.

Em primeiro lugar, é pertinente recordar os elementos e as características do sistema do IVA com relevo no caso em apreço.

O direito à dedução assegura que um sujeito passivo do imposto apenas entregue ao Estado o IVA que resulta do saldo entre o valor do IVA que calcula pelas operações tributáveis que efetua a jusante e o valor do IVA que suporta nas aquisições a montante. Este direito constitui uma das características mais importantes do imposto, razão pela qual tem sido designado como a “pedra angular” ou a “chave-mestra” do sistema do IVA comunitário¹.

Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas atividades económicas, e inclusivamente, minimizando, dentro do possível, os encargos financeiros provocados pela gestão do imposto. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a perfeita **neutralidade** quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA².

Com efeito, o princípio da neutralidade do IVA constitui o fundamento do direito à dedução. A este propósito, a expressão “neutralidade”, enquanto reflexo do princípio geral da igualdade de tratamento, no âmbito do sistema comum do IVA deve ser entendida no sentido que os sujeitos passivos não devem ser afetados pela sujeição ao IVA, que o IVA não deve constituir um encargo dos operadores económicos, que o IVA não deve influenciar as suas decisões empresariais, que o IVA não deve distorcer a concorrência, que o IVA não deve dar origem a efeitos de tributação cumulativa ou “em cascata”, enfim,

¹ Cfr. Conclusões (Advogado-Geral Marco Darmon) de 24 de junho de 1992, *K Line Air Service*, C-131/91, n.º 35; Conclusões (Advogado-Geral Georges Cosmas) de 12 de fevereiro de 1998, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises*, C-361/96, n.º 21 e Conclusões (Advogado-Geral Philippe Léger) de 19 de setembro de 2002, *Auto Lease Holland*, 185/01, n.º 8.

² Ver neste sentido acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, *Rompelman*, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 19; de 15 de janeiro de 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Colet., p. I-1, n.º 15; de 21 de março de 2000, *Gabalfrija e outros*, C-110/98 a C-147/98, Colet., p. I-1577, n.º 44; de 8 de junho de 2000, *Midlank Bank*, C-98/98, Colet., p. I-4177, n.º 19; de 22 de fevereiro de 2001, *Abbey National*, C-408/98, Colet., p. I-1361, n.º 24; de 27 de setembro de 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, Colet., p. I-6663, n.º 31; de 8 de fevereiro de 2007, *Investrand*, C-435/05, Colet., p. I-1315, n.º 23; e de 18 de dezembro de 2008, *Royal Bank of Scotland*, C-488/07, Colet., p. I-10409, n.ºs 14 e 15.

que o IVA deve ser exatamente proporcional aos preços praticados ao longo do circuito económico de produção e distribuição.

Mais concretamente, o imposto suportado na aquisição dos bens e/ou serviços utilizados na atividade do sujeito passivo (inputs), terá originado, para o operador económico que se situa na fase imediatamente anterior do circuito económico relativo à produção e distribuição desses bens, um cálculo de IVA a favor do Estado, garantindo-se deste modo a “neutralidade” da tributação, ao permitir eliminar a tributação nos estádios intermédios.

O TJUE tem ainda persistentemente afirmado que o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado.

Na ausência de uma disposição que permita aos Estados-membros limitarem o direito à dedução conferido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto que onerou as operações efetuadas a montante³, ainda que isso implique o reembolso de um eventual crédito sobre o Estado.

Todavia, o exercício do direito à dedução do IVA suportado nas operações a montante em bens e serviços empresariais não é um direito absoluto e incondicional. A Diretiva IVA, nos artigos 176.º, 177.º e 395.º, admite restrições a este direito por razões de segurança jurídica, por razões conjunturais e com o objetivo de lutar contra a fraude ou evasão fiscais ou de simplificar a cobrança do imposto. *As limitações ao direito à dedução têm incidência no nível da carga fiscal, pelo que devem ser aplicadas de modo similar em todos os Estados-membros. Por consequência, só são autorizadas exceções nos casos expressamente previstos pela Diretiva IVA*⁴.

Além disso, o direito à dedução depende ainda da observância de determinados requisitos substanciais de natureza subjetiva e objetiva e da verificação de certas condições de tempo e de forma.

³ Entre muitos outros, ver os acórdãos de 11 de julho de 1991, *Lennartz*, C-97/90, Colet., p. I-3795, n.º 27; de 6 de julho de 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Colet., p. I-1883, n.º 18; e de 21 de março de 2000, *Gabalfrisa e outros*, C-110/98 a C-147/98, Colet., p. I-1577, n.º 43.

⁴ Cfr. Acórdãos de 6 de julho de 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Colet., p. I-1883, n.º 18; de 15 de janeiro de 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Colet., p. I-1, n.º 16, e de 29 de abril de 2004, *Faxworld*, C-137/02, Colet., p. I-5547, n.º 16.

É o que nos propomos analisar de seguida.

2.3.1. Condições subjetivas

2.3.1.1. Em geral

Para desencadear o mecanismo das deduções torna-se necessário que um sujeito passivo, agindo nessa qualidade, efetue a aquisição de um bem ou de um serviço, ou proceda à importação de um bem.

Deste modo, a aquisição de um bem ou de um serviço para fins particulares, não relacionados com o exercício de uma atividade económica, bem como a importação de um bem para os mesmos fins privados, não permite a dedução do IVA suportado na operação respetiva, ainda que esse bem seja posteriormente utilizado no exercício de uma atividade económica ou empresarial. Para determinar se um particular adquire um bem na qualidade de sujeito passivo, deve ter-se em consideração a sua intenção de afetar o bem a uma atividade económica. Essa intenção será evidenciada pelo conjunto dos dados do caso concreto, tais como a natureza dos bens em causa e o período decorrido entre a sua aquisição e a respetiva utilização ao serviço das atividades económicas do sujeito passivo⁵. Do mesmo modo, um bem que, no momento da sua aquisição, o sujeito passivo decidiu afetar apenas uma parte dele à sua empresa e a outra parte a uma utilização particular, só deve ser tomada em conta, para efeitos do exercício do direito à dedução do IVA suportado na aquisição, a parte do bem afeta à sua empresa⁶.

Isto é, o direito à dedução do IVA suportado está reservado aos operadores económicos.

2.3.1.2. No caso em apreciação

Para o exercício do direito à dedução, como referem no seu Parecer, junto aos autos, os Professores Xavier de Basto e Odete Oliveira, exige-se que se trate de um sujeito passivo que *“preencha, de acordo com as regras do nosso direito, as características*

⁵ Cfr. Acórdão de 11 de julho de 1991, *Lennartz*, C-97/90, Colet., p. I-3795, n.º 21.

⁶ Cfr. Acórdão de 4 de outubro de 1995, *Ambrecht*, C-291/92, Colet., p. I-2775, n.º 29.

elencadas no artigo 2.º do CIVA”, isto é, que utilize na sua atividade económica os bens e serviços cujo imposto suportado pretende deduzir.

Ora, no caso em apreciação, não foram suscitadas quaisquer dúvidas quanto à qualidade de sujeito passivo inerente à Requerente, em conformidade não só com o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea *a)*, mas também na alínea *b)* da mesma norma legal, visto que realiza importações de bens, de acordo com a legislação aduaneira.

A Requerente presta serviços que são pagos nos termos do contrato celebrado com a C..., cujo teor consta do Relatório da Inspeção Tributária e que não suscita quaisquer apreensões. De facto, a Requerente presta serviços ao abrigo de um contrato de fabrico, com a natureza de contrato de empreitada, denominado de *“Toller Agreement”*, cujos materiais são total ou essencialmente fornecidos pela C... na qualidade de dono da obra e importados pela Requerente.

Ora, é a operação de **importação** efetuada pela Requerente que se encontra no centro da questão levantada pela AT para inviabilizar o direito à dedução suportado pelo sujeito passivo nas importações que efetuou, em relação aos períodos de 2015/07 e 2015/10, com base no facto de que *“os bens importados descritos no quadro I, relativamente aos quais a A... deduziu o IVA respeitam a bens que não são sua propriedade e por isso não são utilizados para a realização das operações tributáveis relacionadas com as operações de transmissões de bens e/ou prestações de serviços da entidade portuguesa (A...)”* [a págs. 106 do processo administrativo (PA) em relação ao período de 2015/07 e a págs. 97 do mesmo processo 3 no que se refere ao período de 2015/10], transcrevendo de seguida o artigo 20.º do CIVA, e concluindo da seguinte forma, em relação ao período de 2015/07: *“foi deduzido indevidamente o IVA inscrito nos documentos de importação de bens propriedade da C... no período de 2015/07, no valor de € 156.729,00”* [a págs. 106 do PA1] e, do mesmo modo, relativamente ao período de 2015/10: *“foi deduzido indevidamente o IVA inscrito nos documentos de importação de bens propriedade da C... no período de 2015/10, no valor de € 129.880,39”*.

A este propósito, em virtude do carácter exaustivo da explicação e do rigor técnico como é efetuada, transcreve-se, na parte que se refere à operação de importação, o

Parecer emitido pelos Professores Xavier de Basto e Odete Oliveira, junto ao processo, que retrata a legalidade da operação controvertida, nos seguintes termos:

“Na situação em análise, a especificidade é apenas a de que a entrega dos materiais pelo dono da obra ao confeccionador (empreiteiro) não ocorre diretamente no território nacional, antes a este chegando depois de atravessar as fronteiras territoriais de Portugal e também da União Aduaneira. E isto apresenta consequências várias, que devemos analisar para bem concluir.

“Primeiro, a de ocorrer uma importação, que o CIVA define como operação tributável face à aplicação do princípio do destino no comércio internacional a que o imposto obedece, e cuja definição é feita pela legislação fiscal nacional em conjugação com o Código Aduaneiro (um Regulamento comunitário).”

“A segunda consequência é a de que a entidade considerada como importador – sujeito passivo na importação – é a definida pela legislação aduaneira por remissão feita na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que considera como o importador a pessoa que figure como destinatário no documento de importação, na medida em que o artigo 4.º, n.º 18 do Código Aduaneiro Comunitário (CAC) considera como “declarante” a pessoa que faz a declaração aduaneira em seu nome ou a pessoa em nome de quem a declaração é feita, e o artigo 201.º, n.º 3, 1.º parágrafo do CAC diz que o devedor é o declarante.”

“Relembre-se a propósito que embora a Diretiva IVA considere que o IVA da importação pode ser pago por um sujeito passivo ou por um mero devedor (artigo 21.º n.º 2 da Sexta Diretiva), o legislador português não adotou a mesma solução, antes considerando sempre o importador como sujeito passivo, umas vezes apenas com a natureza de “devedor” do imposto para aplicação do princípio do destino (alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA), já que nas restantes, esse importador, se sujeito passivo, está já abrangido pela alínea a) do mesmo número e artigo. Note-se, aliás, que, segundo jurisprudência constante do TJUE, “o IVA na importação e os direitos aduaneiros apresentam traços essenciais comparáveis na medida em que façam nascer o facto da importação na UE e a consecutiva introdução dos bens no circuito económico dos Estados Membros. Paralelismo que é confirmado pelo facto de que o artigo 71.º, parágrafo 1, segunda alínea, da Diretiva IVA autoriza os EM a ligar o facto gerador e a exigibilidade do IVA na importação ao

facto gerador e à exigibilidade dos direitos aduaneiros” [*É a doutrina do Acórdão C-273/12, de 11 de Julho de 2013, n.º 41, e remissão nele feita para os Acórdãos C-343/89, de 6 de Novembro de 1990, n.º 18 e C-230/08, de 29 de Abril de 2010, n.ºs 90 e 91: “a este propósito, há que recordar que o IVA na importação e os direitos aduaneiros apresentam características essenciais comparáveis, cujo facto gerador é a importação na União e a subsequente entrada das mercadorias no circuito económico dos Estados Membros. Este paralelismo é, por outro lado, confirmado pelo facto de o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA autorizar os Estados-Membros a ligar o facto gerador e a exigibilidade do IVA na importação aos direitos aduaneiros (v., designadamente, acórdãos de 6 de dezembro de 1990, Witzemann, C-343/89, Colet., p. I-4477, n.º 18, e de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, Colet., p. I-3799, n.ºs 90 e 91)”*].

“Deverá então concluir-se que os EM não têm qualquer margem de manobra no que respeita à exigência do IVA da importação conformemente à legislação aduaneira, de acordo com o artigo 204.º do Regulamento n.º 2913/92, e sendo certo, como se recorda nas conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott, no Processo C-414/10, que “*É a doutrina do Acórdão C-273/12, de 11 de Julho de 2013, n.º 41, e remissão nele feita para os Acórdãos C-343/89, de 6 de Novembro de 1990, n.º 18 e C-230/08, de 29 de Abril de 2010, n.ºs 90 e 91: “ a este propósito, há que recordar que o IVA na importação e os direitos aduaneiros apresentam características essenciais comparáveis, cujo facto gerador é a importação na União e a subsequente entrada das mercadorias no circuito económico dos Estados Membros. Este paralelismo é, por outro lado, confirmado pelo facto de o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA autorizar os Estados-Membros a ligar o facto gerador e a exigibilidade do IVA na importação aos direitos aduaneiros (v., designadamente, acórdãos de 6 de dezembro de 1990, Witzemann, C-343/89, Colet., p. I-4477, n.º 18, e de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, Colet., p. I-3799, n.ºs 90 e 91)”* e que se “o direito à dedução visa garantir que o imposto sobre o valor acrescentado se mantenha economicamente neutro para as empresas , a dedução do imposto a montante suportado não pode ser negada, a menos que estejamos perante temáticas de fraude, evasão ou abusos, cuja luta contra é um objetivo reconhecido e encorajado pela Sexta Diretiva, não devendo restar qualquer margem para abusiva ou fraudulentamente poder haver aproveitamento do direito da União, e como tal, se uma

Administração Fiscal verificar que o direito à dedução foi exercido de modo fraudulento, pode pedir, com efeitos retroativos, a restituição das quantias deduzidas e compete ao juiz nacional recusar o benefício do direito à dedução se for provado, com elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulentamente”.

“Na situação em apreço, tal temática não se coloca, e há que reconhecer porém, e como resulta do ponto 45, das Conclusões mesma Advogada Geral, no mesmo processo que *“No que respeita à cobrança do imposto sobre o valor acrescentado na importação, não é, no entanto, discernível por que razão neste caso existiria, em geral, um maior risco de fraude que tornasse necessário fazer depender o direito à dedução, em qualquer caso, do pagamento prévio do imposto sobre o valor acrescentado na importação”* e, mais à frente, *“Também o comprovativo da importação que, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva, o sujeito passivo deve apresentar para poder deduzir o imposto pago a montante e que o indica como devedor do imposto sobre o valor acrescentado e pelo menos permite o cálculo do montante do imposto devido, reduz a possibilidade de uma fraude”*, posição reconhecida no Acórdão nos pontos 30 e 33, com o ponto 34 a reconhecer que *“ Com efeito, a importação de um bem constitui um ato físico que é certificado e verificável pela Administração competente, devido à presença do referido bem na alfândega”* e que *“ a circunstância de que o devedor do IVA na importação ser igualmente o titular do direito a dedução do referido IVA também não parece aumentar o risco de fraude ou de abuso em relação ao IVA. Pelo contrário, como a Comissão Europeia alegou, a circunstância de uma só e mesma pessoa ser, ao mesmo tempo, devedora do IVA e titular do direito a dedução aproxima esta situação daquela que se apresenta no âmbito do regime da autoliquidação do IVA previsto pela Sexta Diretiva”*.

Com efeito, de acordo com o artigo 30.º da Diretiva IVA:

“Entende-se por «importação de bens» a introdução na Comunidade de um bem que não se encontre em livre prática bens na aceção do artigo 24.º do Tratado”

E, em consonância com esta disposição, o artigo 5.º, n.º 1, do CIVA, dispõe o seguinte:

“Considera-se importação a entrada em território nacional de: a) Bens originários ou procedentes de países terceiros e que não se encontrem em livre prática [...]”⁷

Em obediência ao princípio de tributação no país de destino, as importações de bens constituem um facto gerador de imposto, razão pela qual o artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, e, do mesmo modo, o artigo 1.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, estabelecem que as importações estão sujeitas ao IVA.

Deste modo, o artigo 201.º da Diretiva IVA esclarece que:

“Na importação, o IVA é devido pela pessoa ou pessoas designadas ou reconhecidas como devedores pelo Estado-membro de importação.”

enquanto que no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, se refere que:

“São sujeitos passivos do imposto: b) As pessoas singulares ou coletivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem importações de bens.”

Enquanto o artigo 201.º da Diretiva IVA estabelece que o IVA da importação pode ser pago por um sujeito passivo ou por um simples devedor, no Código do IVA **o importador é sempre considerado um sujeito passivo, mesmo quando este já tem previamente a qualidade de sujeito passivo** ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, por exercer uma atividade económica.

E é sujeito passivo na importação porque, em conformidade com a legislação aduaneira, realiza a importação de bens.

O artigo 70.º da Diretiva IVA estabelece o princípio de que *“o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a importação de bens”*. Mas o artigo 71.º, n.º 1, 2.º parágrafo, da mesma Diretiva, esclarece que, *“quando os bens importados estejam sujeitos a direitos aduaneiros [...], estabelecidos no âmbito de*

⁷ Consideram-se em livre prática num Estado-Membro os produtos provenientes de países terceiros em relação aos quais se tenham cumprido as formalidades de importação e cobrado os direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente exigíveis nesse Estado-Membro, e que não tenham beneficiado de drawback total ou parcial desses direitos ou encargos.

uma política comum, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que ocorram o facto gerador e a exigibilidade desses direitos”⁸.

Do mesmo modo, o artigo 7.º, n.º 1, alínea c), do CIVA, dispõe que nas importações o imposto é devido e torna-se exigível “*no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias estabelecidas no âmbito de uma política comum*”.

Com efeito, o legislador nacional considera que, na importação, a pessoa responsável pelo pagamento dos direitos aduaneiros devidos é também a pessoa responsável pelo pagamento do IVA.

Ora, no artigo 4.º, n.º 12, do Código Aduaneiro Comunitário (CAC) e no artigo 5.º, n.º 19, do Código Aduaneiro da União (CAU), a pessoa responsável pelo pagamento dos direitos aduaneiros é designada como “devedor”. Em concreto, a pessoa do devedor coincide com a pessoa que apresenta a declaração aduaneira.

Quando uma pessoa apresenta uma declaração aduaneira em nome próprio, mas por conta de outra pessoa [“representação indireta”, conforme artigos 5.º, n.º 2, do CAC e 18.º, n.º 1, do CAU], a pessoa que preenche a declaração aduaneira é o declarante [4.º, n.º 18, do CAC e artigo 5.º, n.º 15, do CAU] e é também considerada como devedora do imposto [artigos 201.º do CAC e 77.º, n.º 3, do CAU].

Por outro lado, o artigo 201.º da Diretiva IVA esclarece que na importação, o IVA é devido pela pessoa ou pessoas designadas ou reconhecidas como devedores pelo Estado-membro de importação.

Assim, como referem os Professores Xavier de Basto e Odete Oliveira no Parecer que elaboraram, junto aos autos,

⁸ No acórdão de 11 de julho de 2013, *Harry Winston*, C-273/12, n.º 41, o TJUE recorda que “*o IVA na importação e os direitos aduaneiros apresentam características essenciais comparáveis, cujo facto gerador é a importação na União e a subsequente entrada das mercadorias no circuito económico dos Estados-Membros. Este paralelismo é, por outro lado, confirmado pelo facto de o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA autorizar os Estados-Membros a ligar o facto gerador e a exigibilidade do IVA na importação aos direitos aduaneiros (v., designadamente, acórdãos de 6 de dezembro de 1990, *Witzemann*, C-343/89, Colet., p. I-4477, n.º 18, e de 29 de abril de 2010, *Dansk Transport og Logistik*, C-230/08, Colet., p. I-3799, n.ºs 90 e 91).*”

“deverá então concluir-se que os EM não têm qualquer margem de manobra no que respeita à exigência do IVA da importação conformemente à legislação aduaneira, de acordo com o artigo 204.º do Regulamento n.º 2913/92”.

Por fim, de acordo com o disposto no artigo 19.º, n.º 1, alínea *b*), do CIVA, os sujeitos passivos têm direito a deduzir o imposto devido ou pago pela importação de bens. A dedução é efetuada ao montante de imposto de que são devedores.

2.3.1.3. Conclusão

Face ao exposto, entende-se que, do ponto de vista da condição em análise, nada obsta a que a Requerente possa exercer o direito à dedução do IVA que pagou na importação em cumprimento do disposto no Código do IVA e na legislação aduaneira.

O TJUE já esclareceu que, no caso de uma mercadoria ser importada, **a obrigação de pagar o IVA incumbe à pessoa ou às pessoas designadas ou reconhecidas pelo Estado-Membro de importação**⁹.

E também esclareceu que, para poder exercer o seu direito à dedução do IVA na importação, **o sujeito passivo tem apenas a obrigação de possuir um documento comprovativo da importação, em que ele seja indicado como destinatário ou importador** e que mencione ou permita calcular o montante do imposto devido¹⁰.

Ora, tudo isto ficou provado verificar-se na pessoa da Requerente.

2.3.2. Condições objetivas

⁹ Acórdão de 29 de julho de 2010, *Pakora Plus*, C-248/09, Colet. P. I-7701, n.º 52.

¹⁰ Acórdão de 29 de março de 2012, *Véleclair*, C-414/10, n.º 26. Neste acórdão o Tribunal de Justiça também salientou que “*não se pode validamente sustentar que uma importação constitui uma operação para a qual existe um risco de fraude ou de abuso acrescido. Com efeito, a importação de um bem constitui um ato físico que é certificado e verificável pela Administração competente, devido à presença do referido bem na alfândega*” e que “*a circunstância de que o devedor do IVA na importação é igualmente o titular do direito a dedução do referido IVA também não parece aumentar o risco de fraude ou de abuso em relação ao IVA. Pelo contrário, como a Comissão Europeia alegou, a circunstância de uma só e mesma pessoa ser, ao mesmo tempo, devedora do IVA e titular do direito a dedução aproxima esta situação daquela que se apresenta no âmbito do regime da autoliquidação do IVA previsto pela Sexta Diretiva. Ora, como o legislador da União reiterou no quadragésimo segundo considerando da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), este regime permite, nomeadamente, lutar contra a fraude e a evasão fiscal que se verificaram em certo tipo de operações.*”

2.3.2.1. Em geral

Na legislação portuguesa, o princípio geral da não limitação do direito à dedução, nos termos referidos no anterior ponto 1, tem a sua expressão no artigo 19.º do CIVA, que prevê o direito à dedução de todo o IVA suportado na aquisição dos bens e/ou serviços (inputs) relacionados com a atividade económica do sujeito passivo. O imposto suportado teve a sua origem numa liquidação de IVA efetuada a jusante pelo operador económico que se situa na fase imediatamente anterior do circuito económico relativo à produção e distribuição dos mesmos bens. O direito à dedução garante, deste modo, a “neutralidade” da tributação, ao permitir eliminar o IVA liquidado nos estádios intermédios do circuito.

Como referem os Professores Xavier de Basto e Odete Oliveira no Parecer que elaboraram, junto aos autos,

“a construção jurídica que informa o imposto, exige, concomitantemente que, situado na “cadeia de produção e distribuição dos bens”, o titular do direito a dedução seja também ele “cobrador” do imposto nas operações ativas que realize. Ou seja, só a liquidação a jusante concede dedução a montante, ou, *a contrario*, a não liquidação a jusante há-de significar não dedução a montante. Única exceção a este princípio é a não liquidação de IVA nas exportações, transmissões intracomunitárias e operações assimiladas, operações relativamente às quais se mantém o direito a dedução a montante, em obediência ao princípio do destino adotado no comércio internacional e intracomunitário. Por isso, o artigo 20.º consagra a distinção entre operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem tal direito, estabelecendo que “só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas”, e bem assim “ as exportações e operações assimiladas”, e outras operações muito específicas em que a mecânica do imposto assim o exige. Consequentemente, o imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços adquiridos para a realização de transmissões de bens e prestações de serviços não sujeitas a imposto, ou sujeitas mas isentas, não é dedutível.”

Com efeito, entre as várias exceções ao direito à dedução destaca-se a que se relaciona com a prática das operações isentas, a que se referem os artigos 132.º a 135.º da Diretiva IVA (as denominadas operações isentas que não conferem direito à dedução), que na legislação portuguesa têm a sua tradução no artigo 9.º do CIVA.

Isto é, não é permitida a dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços que se destinam à realização de operações que não conferem direito à dedução. O exercício do direito à dedução está condicionado a que os inputs sejam utilizados na realização de operações que permitam tal direito.

*Esta importante exceção ao direito à dedução decorre da interpretação **a contrario** do artigo 168.º da Diretiva IVA, que encontra correspondência nos artigos 20.º, n.º 1, do CIVA, e 19.º, n.º 2, do RITI.*

Com efeito, o artigo 168.º da Diretiva IVA, estabelece a regra geral para efeitos do exercício do direito à dedução: só é possível deduzir o IVA suportado na aquisição de bens e de serviços quando esses bens e serviços forem utilizados para os fins das operações tributadas efetuadas por um sujeito passivo. Do mesmo modo, só é permitida a dedução do IVA pago na importação de bens quando os mesmos bens forem utilizados em transações tributadas.

Na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das operações tributadas de um sujeito passivo, este adquire o direito, no Estado-membro em que efetuou essas operações, a deduzir o IVA devido ou pago nesse Estado-membro nas aquisições efetuadas a outro sujeito passivo responsável pelo pagamento desse IVA, como se transcreve (na parte que interessa para a análise do processo):

“Artigo 168.º

Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

- a) *O IVA devido ou pago nesse Estado-membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;*
[...]
- e) *O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-membro.”*

Por sua vez, o artigo 169.º da Diretiva IVA alarga o direito à dedução a certas operações isentas e também a um número restrito de operações não sujeitas. As operações isentas aí referidas são aquelas a que se referem, entre outros, os artigos 138.º¹¹ e 146.º, n.º 1, alínea a)¹², ambos da Diretiva IVA. Estas operações obrigam à isenção com direito à dedução a fim de, por imposição do princípio de tributação no país de destino, desonerar totalmente do IVA os bens expedidos ou transportados com destino ao estrangeiro. São, por isso, vulgarmente designadas de operações “tributadas à taxa zero”, embora nem o legislador comunitário nem o legislador nacional utilizem esta expressão nos respetivos normativos legais. Por outro lado, as operações não sujeitas que conferem direito à dedução, a que se refere o artigo 169.º da Diretiva IVA, são aquelas que, por força da aplicação das regras de territorialidade, a que se referem os artigos 31.º a 61.º da Diretiva IVA, não são tributadas num Estado-membro por se considerar que não são localizadas no território desse Estado-membro, mas que seriam normalmente tributadas se aí fossem consideradas localizadas.

Os artigos 168.º e 169.º da Diretiva IVA têm o seu reflexo nos artigos 20.º, n.º 1, do CIVA, e 19.º, n.º 2, do RITI, que determinam o seguinte:

“Artigo 20.º

Operações que conferem o direito à dedução

1 - Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

¹¹ A que corresponde na legislação portuguesa o artigo 14.º, alínea a), do RITI.

¹² Situação contemplada no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do CIVA.

- a) *Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;*
- b) *Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em:*
- I. *Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º;*
- II. *Operações efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efetuadas no território nacional;*
- [...]"

“Artigo 19.º

Direito à dedução

1 – [...]

2 – Pode igualmente deduzir-se, para efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, o imposto que tenha incidido sobre os bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de transmissões de bens isentas nos termos do artigo 14.º.

[...]"

Em termos genéricos, pode assim afirmar-se que quando um sujeito passivo suporta IVA na importação de bens e na aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos, só tem direito à dedução do imposto assim suportado quando tributa, ainda que à taxa zero, as suas operações a jusante, ou quando a sua não tributação decorrer apenas do facto de se tratar de operações que, face à aplicação das regras de territorialidade do imposto, se conclui que não podem ser consideradas localizadas no território nacional.

Por outras palavras, se as operações efetuadas a jusante pelo sujeito passivo beneficiarem de qualquer isenção a que se referem os artigos 132.º a 135.º da Diretiva IVA¹³, o sujeito passivo não pode deduzir o IVA suportado nas importações de bens e nas aquisições efetuadas para a realização dessas operações isentas. Do mesmo modo, se as operações a jusante forem não sujeitas ao IVA por razões diversas daquelas a que se refere o artigo 169.º da Diretiva IVA e o artigo 20.º, n.º 1, b), II), do CIVA, também não é concedido ao sujeito passivo o exercício do direito à dedução do IVA suportado nos *inputs* indispensáveis à realização dessas operações não sujeitas.

Para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto suportado nas operações a montante, o TJUE tem vindo a referir que tem que se estabelecer uma correspondência direta e imediata entre os bens e serviços adquiridos e cada operação tributável efetuada a jusante¹⁴:

*“[...]os impostos que tenham incidido a montante sobre os bens ou os serviços utilizados por um sujeito passivo para os fins das suas operações tributáveis podem ser deduzidos. A dedução dos impostos pagos a montante está ligada à cobrança dos impostos a jusante. Quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são **utilizados para efeitos de operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA**¹⁵, não pode existir cobrança do imposto a jusante nem dedução do imposto a montante. Pelo contrário, na medida em que os **bens ou os serviços sejam utilizados para efeitos de operações tributáveis a jusante**, impõe-se uma dedução do imposto que incidiu sobre os mesmos a montante a fim de evitar uma dupla tributação.”*

As exceções ao direito à dedução acabadas de referir dão frequentemente origem a dúvidas e a indefinições na aplicação do sistema comum do IVA que se traduzem em complicações, por vezes difíceis de resolver, e a interpretações diversas, muitas vezes de difícil conciliação.

Estas dificuldades exigem a adoção de regras pormenorizadas, e por vezes de aplicação complexa, a fim de permitir, para efeitos da dedução do IVA, a afetação correta dos *inputs*, em especial, quando se trata de um sujeito passivo “parcial” ou “misto”, assim designado por, simultaneamente, efetuar a jusante operações tributadas e operações isentas que não conferem direito à dedução. O mesmo acontece quando o sujeito passivo se vê envolvido em operações não sujeitas ou fora do campo de aplicação do imposto. Nestes casos, deve ainda ter-se em conta a existência de bens e serviços de utilização mista, cuja imputação a operações concretas é impossível, o que implica que, para efeitos do exercício do direito à dedução do IVA suportado na sua aquisição, torna-se obrigatório recorrer a critérios baseados na proporcionalidade.

¹³ Transpostas para a legislação portuguesa pelo artigo 9.º do CIVA.

¹⁴ Cfr. Acórdão de 30 de março de 2006, *Uudenkaupungin Kaupunki*, C-184/04, Colet., p. I-3039, n.º 24.

Isto é, a análise do exercício do direito à dedução é bem mais complexa nos casos em que as operações efetuadas a jusante pelo sujeito passivo são diferenciadas do ponto de vista da sua incidência objetiva, em que umas são tributadas e outras isentas (com base nos artigos 132.º a 135.º da Diretiva IVA / artigo 9.º do CIVA) ou não sujeitas.

Ou seja, apenas suscita dificuldades, por vezes grandes, a questão de determinar a correspondência entre os bens e serviços adquiridos a montante e cada operação tributável efetuada a jusante quando estão em causa atividades diferenciadas do ponto de vista do seu tratamento para efeitos do exercício do direito à dedução e, de forma mais agravada, quando se trata de bens e serviços de utilização mista em que não é de todo possível estabelecer uma relação direta com uma específica operação realizada pelo sujeito passivo. Ora, não é isto que acontece no caso em apreciação.

2.3.2.2. No caso em apreciação - Os bens importados e os serviços adquiridos têm uma relação positiva com as operações tributadas a jusante pela Requerente

As exceções ao direito à dedução referidas na alínea anterior e as dificuldades que suscitam não serão aqui tratadas por não serem relevantes na apreciação do caso *sub judice*, visto que as operações efetuadas a jusante pela Requerente são operações que conferem direito à dedução.

Assim, no caso em análise, relevará a verificação da condição a que se refere o artigo 168.º da Diretiva IVA e pelo artigo 20.º, n.º 1, a) e b), do CIVA, que exige que os bens e serviços adquiridos ou importados sejam utilizados na realização a jusante de operações tributadas, ainda que à “taxa zero” ou de operações não sujeitas por força da aplicação das regras de territorialidade, isto é, o sujeito passivo só tem direito a deduzir o IVA suportado nos inputs quando esses bens e serviços “sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas”.

Ora, a Requerente deduziu o IVA suportado nas importações de matérias-primas, que importou em seu próprio nome, mas por conta da C... e que incorporou nos produtos

¹⁵ O sublinhado é nosso.

finais que fabricou para a C..., embora tenha faturado a esta apenas o valor do trabalho a feito, nos termos do contrato celebrado.

Do mesmo modo, deduziu o IVA que lhe foi faturado pelos prestadores de serviços de transporte das matérias-primas importadas. Os referidos serviços de transporte foram adquiridos pela Requerente mas por conta da C..., razão pela qual a Requerente efetuou o redébito à C... do valor desses serviços de transporte.

Em ambos os casos a AT recusou o direito à dedução do IVA suportado pela Requerente com o fundamento de que os bens importados e os serviços de transporte adquiridos, em que a Requerente deduziu o IVA referem-se a bens que não são sua propriedade e que por isso não foram utilizados para a realização das prestações de serviços faturadas pela Requerente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA.

É bem verdade que o TJUE, no âmbito de questões em que se discutiam as exceções ao direito à dedução referidas na parte final da anterior alínea a), isto é, nas situações em que na atividade exercida por um sujeito passivo convivem operações que conferem direito à dedução com operações que não conferem esse direito, manifestou a exigência de uma “ligação direta e imediata” dos bens e serviços adquiridos com as operações tributadas ou isentas com direito a dedução.

No Caso *Midland Bank*¹⁶ o TJUE foi questionado para clarificar a natureza da expressão “**ligação direta e imediata**”.

O *Midland Bank* forneceu serviços financeiros a um cliente fora da UE que tinha a intenção de adquirir outra empresa. No âmbito do disposto na norma da Sexta Diretiva correspondente ao atual artigo 169.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, esses serviços financeiros, apesar de isentos, permitiam o direito à dedução do IVA suportado a montante. Durante o processo de aquisição do negócio pelo cliente do *Midland Bank* ocorreram determinados factos que inviabilizaram a sua concretização e conduziram a um pedido de indemnização. No âmbito do processo, o *Midland Bank* contratou serviços jurídicos a um escritório de advogados e suportou o IVA sobre o valor desses serviços. A ação viria a

¹⁶ Acórdão de 8 de junho de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Colet., p. I-4177.

terminar por transação judicial. O Midland Bank deduziu o IVA suportado nos serviços jurídicos adquiridos com base no facto de os mesmos se encontrarem relacionados com os serviços financeiros fornecidos ao seu cliente fora da UE. No entanto, os serviços prestados pelos advogados foram adquiridos em consequência de ter sido posta em causa a responsabilidade do sujeito passivo quando efetuou as operações “tributadas” (a prestação de serviços financeiros) e, por isso, foram suportados em momento posterior ao fornecimento dos serviços financeiros. Assim, as autoridades tributárias sustentaram que os serviços jurídicos adquiridos tinham por objetivo assegurar a defesa do sujeito passivo no pedido de indemnização por perdas e danos baseado em atos que tinham sido cometidos no fornecimento dos serviços financeiros ao cliente, pelo que os serviços jurídicos também se relacionavam com as atividades gerais do Banco, as quais eram constituídas simultaneamente por operações com direito à dedução e por operações sem direito à dedução. O TJUE concluiu também que os serviços jurídicos adquiridos não tinham uma relação direta e imediata com as operações “tributadas”, mas que podiam ser considerados despesas gerais da atividade, em virtude de estarem relacionados com serviços prestados posteriormente à realização da operação. O Banco poderia, então, deduzir o IVA suportado nos serviços jurídicos com base num *pro rata* já que esses serviços foram utilizados não só para a realização de operações com direito à dedução mas também de operações sem direito à dedução.

Quanto à **natureza da «relação direta e imediata»** que deve existir entre uma operação a montante e uma operação a jusante, há que salientar que o TJUE considerou que não seria realista tentar enunciar uma formulação mais precisa a esse respeito. Com efeito, **tendo em conta a diversidade das transações comerciais e profissionais, seria impossível dar uma resposta mais apropriada quanto ao modo de estabelecer em todos os casos a relação necessária que deve existir entre as operações a montante e as efetuadas a jusante para que o IVA pago a montante seja dedutível**¹⁷.

No mesmo sentido, a propósito do Caso Midland Bank, o TJUE já tinha referido¹⁸:

¹⁷ Cfr. Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, *Wolfram Becker*, C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99, n.º 21.

¹⁸ Acórdão de 8 de junho de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Colet., p. I-4177, n.º 25.

“não seria realista tentar enunciar uma formulação mais precisa a esse respeito. Com efeito, tendo em conta a diversidade das transações comerciais e profissionais, seria impossível dar uma resposta mais apropriada quanto ao modo de estabelecer em todos os casos a relação necessária que deve existir entre as operações a montante e as efetuadas a jusante para que o IVA pago a montante seja dedutível. Incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais aplicar o critério aos factos de cada processo que lhes seja presente e tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenrolaram as operações em causa.”

Apesar de o TJUE ter indicado que não seria realista tentar ser mais específico relativamente à determinação da expressão “ligação direta e imediata”, podem ser observados diversos raciocínios / critérios que têm sido utilizados para avaliar da existência da referida ligação.

Em primeiro lugar, é claro o critério que decorre diretamente do disposto no artigo 1.º, n.º 2, 2.º parágrafo, da Diretiva IVA. Esta norma estabelece que *“em cada operação, o IVA calculado sobre o preço do bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço”*. Segundo este raciocínio existe “ligação direta e imediata” quando os encargos relacionados com bens ou serviços adquiridos, que o sujeito passivo utilizou para efeitos da realização de uma operação tributável a jusante, fazem parte dos elementos constitutivos do preço dessa operação.

No Midland Bank o resultado da utilização deste critério foi o não reconhecimento da dedução total do IVA suportado na aquisição dos serviços jurídicos porque esses encargos ocorreram depois de terem sido fornecidos os serviços financeiros que deram origem ao nascimento do direito à dedução a montante. Geralmente as componentes do custo devem ocorrer em momento anterior ao da realização da operação tributável a jusante.

Porém, com base neste raciocínio, admite-se o direito à dedução a favor do sujeito passivo, **mesmo na falta de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução**, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas **despesas gerais** e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que

presta. Estes custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo¹⁹.

Neste sentido, o TJUE refere, a propósito do Caso Midland Bank²⁰:

*“Com efeito, é certo que as despesas suportadas para adquirir os referidos serviços constituem a consequência da operação a jusante. Todavia, não fazem normalmente parte dos elementos constitutivos do custo da operação a jusante, o que, todavia, exige o artigo 2.º da Primeira Diretiva. Portanto, os referidos serviços não têm uma relação direta e imediata com a operação a jusante. Em contrapartida, o custo destes serviços faz parte dos **custos gerais** do sujeito passivo e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos produtos de uma empresa. Portanto, estes serviços têm uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade do sujeito passivo, pelo que o direito à dedução do IVA resulta do n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Diretiva e o IVA²¹ só é, em conformidade com esta disposição, parcialmente dedutível.”*

No mesmo sentido, no âmbito do Caso Kretztechnik²², o TJUE esclareceu que:

*“atendendo ao facto de, por um lado, a emissão de ações ser uma operação que não é abrangida pelo âmbito de aplicação da Sexta Diretiva e de, por outro, essa operação ter sido efetuada pela Kretztechnik com vista a reforçar o seu capital em proveito da sua atividade económica geral, há que considerar que os custos das prestações adquiridas por esta sociedade no âmbito da operação em causa fazem parte das suas **despesas gerais** e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos seus produtos. Estas prestações têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo.”²³*

Em segundo lugar, o critério a que se refere o artigo 168.º, em que o legislador comunitário apenas faz depender o direito à dedução da utilização dos bens em operações

¹⁹ Cfr. Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, *Wolfram Becker*, C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99.

²⁰ Acórdão de 8 de junho de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Colet., p. I-4177, n.º 31.

²¹ A que corresponde o artigo 173.º da Diretiva IVA.

²² Acórdão de 26 de maio de 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Colet. P. I-4357, n.º 36.

²³ V., também no mesmo sentido, acórdãos de de 6 de abril de 1995, *BLP Group*, C-4/94, Colet., p. I-983, n.º 25, de 22 de fevereiro de 2001, *Abbey National*, C-408/98, Colet., p. I-1361, n.ºs 35 e 36 e de 27 de setembro de 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, Colet., p. I-6663, n.º 33.

tributáveis. De facto, esta norma permite a dedução do IVA suportado nos *inputs* “utilizados para os fins das operações tributadas” do sujeito passivo.

De acordo com este raciocínio, existe “ligação direta e imediata” quando os bens e serviços adquiridos ou importados pelo sujeito passivo foram utilizados para a realização de operações “tributadas” a jusante.

No Midland Bank a utilização deste raciocínio não permitiu que pudesse ser indicada a existência de uma ligação direta e imediata entre os encargos (serviços jurídicos) e as operações a jusante (serviços financeiros). Na verdade, o Banco não utilizou os serviços jurídicos com vista ao fornecimento dos serviços financeiros mas antes com vista a gerir as consequências adversas da prestação desses mesmos serviços financeiros. Neste sentido, o TJUE considerou o seguinte²⁴:

“Um sujeito passivo, que efetua simultaneamente operações com direito à dedução e operações sem direito à dedução, pode deduzir o IVA que incidiu sobre os bens ou serviços por si adquiridos desde que estes tenham uma relação direta e imediata com as operações a jusante que dão direito à dedução [...]. Todavia, este sujeito passivo não pode deduzir na íntegra o IVA que incidiu sobre os serviços a montante quando estes tenham sido utilizados, não para a realização de uma operação com direito à dedução, mas sim no quadro de atividades que são apenas a sua consequência, salvo quando o sujeito passivo demonstre, através de elementos objetivos, que as despesas relacionadas com a aquisição destes serviços fazem parte do custo dos diversos elementos constitutivos do preço da operação a jusante.”

Apesar de menos explícito, este critério também parece ter tido um papel decisivo nos Casos INZO²⁵, Schloßstraße²⁶ e Ghent Coal²⁷. No Caso INZO, a atividade económica planeada não foi realizada. Nos Casos Schloßstraße e Ghent Coal as operações tributáveis planeadas não foram realizadas por razões supervenientes estranhas à vontade do sujeito passivo. Contudo, nos três casos **foi permitida a dedução do IVA suportado porque o TJUE considerou que os *inputs* respetivos foram adquiridos com vista à realização de**

²⁴ Acórdão de 8 de junho de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Colet., p. I-4177, n.º 33.

²⁵ Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, *INZO*, C-110/94, Colet., p. I-857,

²⁶ Acórdão de 8 de junho de 2000, *Schloßstraße*, C-396/98, Colet., p. I-4279.

²⁷ Acórdão de 15 de janeiro de 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Colet., p. I-1

operações tributáveis. O facto de as operações tributáveis não terem sido efetuadas – tornando assim impossível a inclusão dos custos no preço das operações planeadas – não alteraram esta conclusão.

Outro exemplo do TJUE na aplicação deste critério é o Caso *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn*²⁸. Aqui o TJUE estabeleceu que não é conforme à Diretiva IVA uma lei nacional que não permite nem aos sócios nem à sociedade constituída por esses sócios exercer o direito à dedução do IVA a montante nos custos de investimento (aquisição de um imóvel) incorridos por esses sócios, antes da criação e registo da sociedade, para os fins de e com vista à sua atividade económica,

O TJUE considerou que se encontravam reunidos os requisitos materiais previstos no artigo 168.º, alínea *a*), da Diretiva IVA, para que a *Polski Travertyn* pudesse beneficiar do direito à dedução do IVA relativo à aquisição do bem imóvel, uma vez que **esta operação foi com efeito realizada para os fins das operações tributadas** efetuadas pela referida sociedade.

Este critério pode não só ser utilizado em casos em que o sujeito passivo compra ou adquire bens ou serviços antes da realização de operações tributáveis a jusante, como também se um sujeito passivo suporta custos depois de ter realizado operações tributáveis a jusante. Por exemplo, se o sujeito passivo suportou custos depois de ter cessado a sua atividade económica, pode ainda deduzir o IVA dos custos com base neste critério²⁹.

Importa ainda salientar que o TJUE declarou que, em aplicação do princípio da neutralidade do IVA, um sujeito passivo, cujo único objeto social seja preparar a atividade económica de outro sujeito passivo e que não efetuou nenhuma operação tributável, pode invocar um direito a dedução em relação a operações tributáveis realizadas pelo segundo sujeito passivo³⁰. Esta interpretação da Diretiva era relativa à situação em que o IVA que o primeiro sujeito passivo desejava deduzir se reportava às prestações adquiridas por este para efeitos da realização de operações tributáveis previstas pelo segundo sujeito passivo.

²⁸Acórdão de 1 de março de 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn*, C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107.

²⁹ Acórdão de 3 de março de 2005, *Fini*, C-32/03, Colet., p. I-1599.

³⁰ V., neste sentido, acórdão de 29 de abril de 2004, *Faxworld*, C-137/02, Colet., p. I-5547, n.ºs 41 e 42.

Em terceiro lugar, a fim de avaliar a existência da referida “ligação direta e imediata”, procura-se indagar se a atividade económica podia concretizar-se no caso de o sujeito passivo não ter efetuado as aquisições ou importações. Ou, de outro modo, importa verificar se as aquisições ou importações teriam sido efetuadas se o sujeito passivo não estivesse envolvido na atividade económica respetiva.

Este critério parece ter a sua origem nos princípios geralmente aceites pela lei comunitária que estabelece a relação entre um evento (a causa) e outro evento (o efeito).

No que toca à determinação da ligação direta e imediata entre os custos e os preços das operações a jusante, parece, nomeadamente, ser um critério relevante quando o sujeito passivo suporta custos **depois** de ter efetuado a operação a jusante. De facto, pode-se afirmar que se o sujeito passivo tiver suportado os custos **antes** de ter efetuado a operação a jusante os dois critérios anteriores seriam suficientes para justificar a existência desta ligação. No *Midland Bank*, o TJUE utilizou este raciocínio da conexão causal para estabelecer que as operações a montante (aquisição dos serviços jurídicos) foram desencadeadas pelas operações a jusante (prestação de serviços financeiros). Apesar de o TJUE não o referir explicitamente, parece que o teste da conexão causal foi o critério decisivo para considerar os encargos como despesas gerais.

Não obstante, existem outras indicações na jurisprudência do TJUE, em particular no *Caso Wolfram Becker*³¹, em que o critério da conexão causal pode também ser relevante se o sujeito passivo incorrer em custos **em momento anterior** ao da execução das operações a jusante. No *Caso Becker*, o órgão competente do Ministério Público alemão instaurou um procedimento penal contra dois gerentes de uma sociedade cujo objeto social consistia na realização de trabalhos de construção sujeitos a IVA. Foram acusados de terem beneficiado, antes da celebração de um contrato de construção, de informações confidenciais respeitantes às propostas apresentadas pelas empresas concorrentes e de, assim, terem podido apresentar a proposta mais vantajosa. O Sr. Becker era o acionista maioritário na sociedade que tinha ganho a proposta. A empresa suportou os encargos legais de defesa do Sr. Becker. Uma das questões apresentadas pelo TJUE foi se existia uma conexão causal entre os custos dos serviços jurídicos inerentes e a atividade da

³¹ Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, *Wolfram Becker*, C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99.

empresa. De acordo com o TJUE, tal conexão não existiu dado não haver qualquer ligação legal entre os procedimentos penais e a empresa. Portanto, as prestações de serviços dos advogados, cujo objetivo era evitar a aplicação de sanções penais contra pessoas singulares, gerentes de uma empresa que é sujeito passivo, não dão a essa empresa o direito de deduzir, enquanto imposto a montante, o IVA suportado nos serviços jurídicos adquiridos.

A jurisprudência do TJUE no Caso Becker parece ser esclarecedora para efeitos do caso em apreciação neste Tribunal Arbitral. De facto, no âmbito do Caso Becker o TJUE esclareceu o seguinte³²:

“[...] resulta da jurisprudência que, no quadro da aplicação do critério da relação direta, que incumbe às Administrações Fiscais e aos órgãos jurisdicionais nacionais, compete a estes ter em conta todas as circunstâncias em que se desenrolaram as operações em causa (v., neste sentido, acórdão Midland Bank, já referido, n.º 25) e ter em conta apenas as operações que têm relação objetiva com a atividade tributável do sujeito passivo.”

“Com efeito, a obrigação de apenas ter em conta o conteúdo objetivo da operação em questão é a mais conforme com o objetivo prosseguido pelo sistema comum do IVA, que visa garantir a segurança jurídica e facilitar os atos inerentes à aplicação do referido IVA (v., neste sentido, acórdãos BLP Group, já referido, n.º 24; de 9 de outubro de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Colet., p. I-7257, n.º 33; e de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, Colet., p. I-10413, n.º 47).”

“O Tribunal de Justiça, por outro lado, declarou que é igualmente tendo em conta o seu conteúdo objetivo que deve ser estabelecida a existência de uma relação direta e imediata entre os bens ou as prestações de serviços utilizados e uma operação tributável realizada a jusante ou, excecionalmente, uma operação tributável realizada a montante (v., neste sentido, acórdão Midland Bank, já referido, n.º 32, e, por analogia, no que respeita aos elementos a ter em consideração para demonstrar a intenção declarada

³² Cfr. Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, *Wolfram Becker*, C-104/12, ECLI:EU:C:2013:99, nºs 22 a 25. Os sublinhados são nossos.

por um sujeito passivo de afetar um determinado bem a uma operação sujeita a IVA, acórdão de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 24).”

“A interpretação segundo a qual há que ter em conta o conteúdo objetivo dos bens ou das prestações de serviços adquiridos para determinar a existência de uma «relação direta e imediata» entre uma determinada operação e o conjunto da atividade tributável, na aceção da jurisprudência referida, não é posta em causa pela circunstância de o Tribunal de Justiça, nos n.ºs 33 e 36 do seu acórdão Investrand, já referido, ter considerado, no essencial, que, quando o exercício de uma atividade tributável não constitui causa exclusiva da realização de determinados custos e despesas, estes não podem ser considerados como tendo uma relação direta e imediata com essa atividade.”

E, mais adiante³³:

“[...] só a relação objetiva entre as prestações fornecidas e a atividade económica tributável do sujeito passivo é determinante (v., neste sentido, acórdão de 22 de dezembro de 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Colet., p. I-13805, n.º 54), sob pena de pôr gravemente em causa a aplicação uniforme do direito da União nesta matéria.”

Consequentemente, [...] a existência de uma relação direta e imediata entre uma dada operação e o conjunto da atividade do sujeito passivo com o objetivo de determinar se os bens ou os serviços foram utilizados por este «para os fins das próprias operações tributáveis», na aceção do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva³⁴, depende do conteúdo objetivo do bem ou do serviço adquirido por esse sujeito passivo.

Ora, a propósito do conceito objetivo de custos, é esclarecedora a opinião da Advogada-Geral Juliane Kokott, expendida em 22 de abril de 2015, no n.º 45 das suas Conclusões sobre o Caso Sveda³⁵, Processo C-126/14³⁶:

“[...] é determinante para a questão de saber se os custos são incorporados, na aceção da jurisprudência, no preço de uma prestação, a existência de uma relação económica objetiva entre as operações a montante e as operações a jusante. Um mero

³³ Cfr. n.ºs 32 e 33 do acórdão Becker, já citado.

³⁴ Que tem hoje a sua expressão no artigo 168.º, a), da Diretiva IVA.

³⁵ Acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda, C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712.

*nexo de causalidade não é efetivamente suficiente a este respeito. Porém, se **uma operação a montante visar em termos objetivos a finalidade da execução de determinadas ou de todas as operações a jusante de um sujeito passivo, então existe igualmente uma relação direta e imediata entre ambas na aceção da jurisprudência. Com efeito, nesse caso, a operação a montante representa do ponto de vista económico um elemento constitutivo dos custos para a prestação das operações a jusante correspondentes. Por conseguinte, como é desde logo demonstrado pelo teor do artigo 168.º da diretiva IVA, é determinante a finalidade objetiva da utilização de uma operação a montante.***”

“O que equivale a dizer”,

como referem no Parecer (pp. 8 a 10), junto aos autos, os Professores Xavier de Basto e Odete Oliveira,

“que o que se exige é uma ligação positiva entre o uso dos bens relativamente aos quais o imposto haja sido suportado e os *outputs* empresariais sujeitos a efetiva tributação ou isentos com taxa zero”.

Esta ligação positiva, segundo JENSEN e STENSGAARD pode ser aferida, seguindo de perto jurisprudência vária do TJUE, através de dois critérios ou “testes” – o *consumption-based test* e o *economic-based test*. Naquele, a análise objetiva requerida é se, de um ponto de vista funcional, o custo suportado é causado por, e usado para a preparação de, para a implementação de ou como uma consequência direta de determinadas transações (transmissões de bens ou prestações de serviços). Se sim a dedução é total, se não, não há direito dedução.

No segundo dos critérios, a distinção a ser feita será entre custos diretos e custos fixos na base dos efeitos económicos do custo individual no negócio. Se as despesas cujo imposto contido se quer deduzir fizerem parte dos custos gerais do negócio, embora não preenchendo o *consumption based test*, nem por isso deixa de ser dedutível o IVA nelas suportado, como foi decidido no Acórdão *Kretztechnik*.

³⁶ Os sublinhados são nossos.

Note-se que, em qualquer caso, e porque estamos numa tributação real, objetiva, que incide sobre bens e serviços no contexto de atividades empresariais, e para além de um requisito subjetivo – o de estarmos perante um sujeito passivo agindo como tal – todas as restantes exigências substantivas do direito a dedução, respeitam ao uso dos *inputs* em *outputs*, *inputs* que tenham sido sujeitos ao imposto nos termos da disciplina legal que o informa e *outputs* que nos termos da mesma disciplina, sendo empresariais, resultem sujeitos ao imposto e efetivamente tributados ou isentos em razão da aplicação do princípio do destino no comércio internacional.

A legitimação da obtenção daqueles *inputs* apenas há-de conexionar-se, como antes se disse, da validação da operação tributável de que resultou tal obtenção. Uma locação venda com cláusula vinculante de transferência de propriedade ou uma venda a prestações, por exemplo, não fazem transferir a propriedade do *input*, mas porque foram assimiladas a transmissões de bens pelo artigo 3.º n.º 3, legitimam a liquidação pelo locador ou pelo fornecedor que cede o bem mas reserva para si a propriedade, sem que tal belisque o direito a dedução que tem o locatário ou o “comprador não proprietário” dos bens.”

E concluindo, mais adiante, nos seguintes termos (p. 17):

“Nesta vertente que analisamos do *direct and immediate link*, o imposto foi suportado em relação à obtenção de bens que são fisicamente consumidos na execução dos bens objeto das operações tributáveis executadas pela A... (*consumption-based test*), não sendo pois necessário apurar se se trata de imposto que respeite a *inputs* relativos a despesas gerais da atividade económica global do sujeito passivo (sem esquecer que, de acordo com a jurisprudência do TJUE, também esse seria, em todo o caso, dedutível).”

2.3.3. Conclusão

De facto, os bens foram importados por força da atividade da Requerente. Sem aqueles bens a Requerente não poderia exercer a sua atividade. Se a Requerente não exercesse a sua atividade tributável não teria qualquer interesse nem vantagem na importação dos bens. A importação não foi efetuada fora do contexto da atividade da

Requerente. Só o foi para corresponder às necessidades das atividades tributáveis da Requerente.

O processo de produção dos produtos plásticos tem início com a aquisição de matérias-primas e componentes, pela C..., em nome próprio, sendo posteriormente importados pela Requerente, que os incorpora nos produtos finais que fabrica para a C..., no âmbito de um contrato de empreitada, para que esta possa, em última instância, proceder à sua alienação sob a marca A... .

Face ao exposto, entendem-se verificadas as condições subjetivas e objetivas exigidas para que a Requerente possa concretizar o direito à dedução do imposto que suportou e pagou nas importações dos materiais que utiliza nas operações de fabrico dos bens que posteriormente fatura à C... .

Do mesmo modo, também tem direito à dedução do IVA que lhe foi faturado, nos termos legais, pela aquisição de serviços de transporte dos materiais importados.

Verificam-se todas as demais condições de tempo e de forma exigidas para o exercício do direito à dedução. Condições formais que, aliás, não foram sequer questionadas pela AT.

O facto de os materiais que deram origem à dedução não serem propriedade da Requerente não releva para efeitos do exercício do direito à dedução, como ficou amplamente demonstrado nas considerações efetuadas. Semelhante condição não é sequer referida ou sugerida nas legislações nacional e comunitária nem tão pouco na jurisprudência do Tribunal de Justiça.

A este propósito, pode-se referir, a título de mera curiosidade, que em anotação destacada do n.º 1447, integrado no Capítulo 17, da publicação “Guide de la TVA”³⁷, sobre os critérios do exercício do direito à dedução, pode ler-se que: *“La déduction de la TVA ayant grevé le coût d’acquisition d’un bien nest pas subordonnée à la condition que le redevable soit propriétaire du bien”*.

³⁷ Guide de la TVA, editado por Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 2011, p. 299.

Em consequência do exposto, as liquidações impugnadas, assentes no entendimento de que o IVA deduzido pela Requerente o fora indevidamente, carecem de base legal, merecendo ser anuladas.

Dá-se, deste modo, plena e efetiva tutela jurisdicional aos direitos da Requerente, o que prejudica a apreciação dos demais vícios, formal e procedimental, por ela alegados.

IV. Juros Indemnizatórios

A requerente pede, além da anulação dos identificados atos de liquidação, o pagamento de juros indemnizatórios. Faz assentar este pedido em que, se a AT não tivesse, por erro seu, obstado ao oportuno reembolso do IVA por si suportado, não teria ficado privada do respetivo capital entre o indeferimento e o efetivo reembolso.

Ora, como se disse ao decidir da questão da competência deste tribunal arbitral, ela resulta de a pretensão da Requerente consistir na anulação de atos que a AT configurou e notificou como atos tributários de liquidação, praticados na sequência de pedidos de reembolso que suscitaram a atividade inspetiva atrás referida.

De outro modo, ou seja, se se tratasse de apreciar meros atos de indeferimento de pedidos de reembolso e sequente acerto de contas, a questão não poderia ser dirimida nos tribunais arbitrais.

Mas o certo é que dos atos de liquidação apreciados não resultou o apuramento de imposto a pagar – ao contrário, emergiu um crédito a favor da Requerente, que a AT satisfez.

A privação do capital de que se queixa a Requerente não resulta, pois, direta e imediatamente, dos atos de liquidação atacados, não é consequência deles, mas de indeferimentos parciais de reembolso que, como se viu, estão a montante, e não se inserem no procedimento de liquidação, ainda que possam tê-lo motivado. Indeferimentos que, repete-se, não são censuráveis por este tribunal.

Porém, para que a AT possa ser judicialmente obrigada ao pagamento de juros indemnizatórios, forçoso é que se demonstre, na impugnação judicial, «que houve erro

imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» - artigo 43º nº 1 da LGT.

Esta relação de causa (erro no ato de liquidação) e efeito (pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido) não se verifica no presente caso. O erro, a ter existido, é anterior e estranho às liquidações questionadas pela Requerente. Destas liquidações, em lugar de pagamento indevido de imposto, o que resultou foi um reembolso à Requerente. Talvez inferior ao devido, como entende a Requerente – mas, de todo o modo, um reembolso, e não uma obrigação de pagamento.

Em súmula, a eventual responsabilidade da AT, não estando numa relação de causa/efeito com os atos que o tribunal considera ilegais, não pode ser por ele verificada e, consequentemente, não pode ser emitida nenhuma injunção a tal respeito.

V. Dispositivo

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral principal objeto desta ação e, em consequência, anular as seguintes liquidações de IVA, com todas as consequências jurídico-tributárias legalmente aplicáveis:
 - A liquidação de IVA n.º 2016... respeitante ao período de julho de 2015, no montante de € 163.603,98, correspondendo (i) € 156.729,00 a IVA suportado com a importação de bens ao abrigo do Acordo de Serviços de Fabrico e (ii) € 6.874,98 a IVA suportado com o seu transporte;
 - A liquidação de IVA n.º 2016... relativa ao período de outubro de 2015, no montante de € 136.618,09, correspondendo (i) € 129.880,39 a

IVA suportado com a importação de bens ao abrigo do Acordo de Serviços de Fabrico e (ii) € 6.737,70 a IVA suportado com o transporte desses bens;

c) Julgar improcedente o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

d) Condenar a Requerida no pagamento de 90% das custas do processo e a Requerente nos sobrantes 10%.

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 300.222,07 (trezentos mil, duzentos e vinte e dois euros e sete cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 306.º, n.º 2, do CPC.

VI. Custas

O montante das custas é fixado em € 5.508,00 (cinco mil e quinhentos e oito euros), de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, do RJAT e 4.º, n.º 4, do RCPAT.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2017.

Os árbitros,

(José Baeta de Queiroz)

(Maria Cristina Aragão Seia)



(Emanuel Augusto Vidal Lima)