

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 59/2013-T

Tema: IVA – Direito à dedução

## 1. RELATÓRIO

A... SPA, sociedade de direito italiano com sede ..., em Itália, com o número de identificação italiano IT..., registada em Portugal para efeitos de IVA sob o número ..., doravante designada por “Requerente”, apresentou, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante referido por “RJAT”<sup>1</sup>), pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo para pronúncia sobre a ilegalidade, e conseqüente anulação, do “Despacho de Indeferimento da Reclamação Graciosa” e dos actos de liquidação de IVA e juros compensatórios que constituem o seu objecto.

Estão em causa os actos tributários emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira<sup>2</sup>, aqui Requerida, sob os números ...<sup>3</sup> e ...<sup>4</sup> respeitantes a IVA, no valor de € 560.070,01, e a juros compensatórios, na importância de € 102.254,97, referentes à não aceitação do crédito de IVA consumido na declaração periódica do primeiro trimestre de 2007, resultante de deduções efectuadas no decurso do ano 2004.

A fundamentar o seu pedido alega a Requerente que o IVA em que incorreu, e que deduziu, respeita ao fornecimento e instalação de equipamentos nas fábricas da B..., S.A. (adiante “B...”), tendo utilizado, para efectuar as correspondentes aquisições de bens e serviços, o número do registo de IVA obtido em Portugal na qualidade de entidade não residente sem estabelecimento estável.

Deste modo, assiste-lhe o direito à dedução do IVA incorrido com as aquisições realizadas, pois estas apresentam uma relação directa e imediata com operações que

<sup>1</sup> Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

<sup>2</sup> Sucessora da anterior Direcção-Geral dos Impostos.

<sup>3</sup> Documento de cobrança número ....

<sup>4</sup> Documento de cobrança número ....

conferem tal direito – o fornecimento e instalação dos equipamentos – nos termos do artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA.

Segundo a Requerente, o direito à dedução não pode ser desconsiderado pelo facto de o Contrato de fornecimento ter sido facturado sob o número de IVA italiano (procedimento que considera correcto, dado que não tinha estabelecimento estável), invocando os princípios da legalidade e da justiça. Acrescenta que a autoliquidação do IVA foi efectuada pela B..., ao abrigo do regime legal aplicável, para o que invoca o artigo 2.º, n.º 1, alínea g) do Código do IVA.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu por impugnação dizendo que não se verifica o pressuposto material da dedução, i.e, que não se constata uma relação directa e imediata entre as operações a montante, a que respeita o IVA deduzido, e as operações a jusante, relativas ao IVA liquidado. Afirma que tais operações derivaram de contratos distintos: no primeiro caso, do contrato número 2003/6713, referente ao período de 2004 a 2006, na origem de IVA dedutível no montante global de € 825.371,86 (que inicialmente ficou em crédito) e, no segundo caso, do Contrato número 2007/413, que gerou IVA liquidado que consumiu parcialmente o referido crédito de imposto no montante de € 560.070,01, na declaração periódica reportada ao primeiro trimestre de 2007.

Invoca também que, com o registo para efeitos de IVA em Portugal, a Requerente passou a enquadrar-se como sujeito passivo em território nacional, pelo que devia ter emitido facturas sob o número de identificação fiscal português e liquidado o IVA nas operações activas, de acordo com as orientações do Ofício-Circulado número 30073/2005, de 24 de Março.

Acrescenta que, além do mais, este regime sempre resultaria do facto de a Requerente possuir estabelecimento estável à data dos factos, nos termos do disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea c) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”), concluindo pela improcedência da acção.

No dia 19 de Setembro de 2013 realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, determinando-se a produção de prova testemunhal, com gravação efectuada

em sistema sonoro, que teve lugar no dia 11 de Outubro de 2013 (cf. Actas das Reuniões do Tribunal Arbitral Colectivo).

As partes apresentaram alegações escritas onde reiteraram as posições expressas nos articulados.

## **2. SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

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

Não foram identificadas nulidades no processo.

## **3. OBJECTO DO LITÍGIO**

Discutem-se na presente acção os pressupostos materiais do direito à dedução do IVA. A principal questão suscitada (e que constitui o tema da prova) prende-se com a determinação da existência de uma relação directa e imediata entre:

- (a) As aquisições efectuadas pela Requerente em 2004 [operações passivas], utilizando o seu número de identificação fiscal português, obtido através do seu registo para efeitos de IVA em território nacional, e
- (b) Transmissões de bens e/ou prestações de serviços [operações activas] que confirmam o direito à dedução realizadas pela Requerente em Portugal.

Uma segunda questão que se coloca é a de saber se o procedimento de facturação do fornecimento de equipamento com instalação, pela Requerente à B..., através do número de IVA italiano daquela (correspondente à sede da Requerente), sem liquidação de IVA português, infringe a disciplina jurídico-fiscal aplicável e, nesse caso, se o referido incumprimento é passível de comprometer o exercício do

direito à dedução do imposto conexo, sabendo-se que não foram relevadas as referidas operações activas nas declarações periódicas de IVA apresentadas pela Requerente (em Portugal), nem foi por esta liquidado IVA português nessas operações.

## **4. FUNDAMENTAÇÃO**

### **4.1. Matéria de facto**

Para apreciação das questões decididas importa ter em conta os seguintes factos, provados com base nos elementos constantes do processo:

#### 1.º

A... SPA, aqui Requerente, é uma sociedade com sede em Itália, onde se encontra registada para efeitos fiscais, incluindo o IVA, sob o número IT..., cuja actividade económica se desenvolve na área da indústria de metais – cf. Relatório dos Serviços de Inspeção Tributária a fls. 6.

#### 2.º

Em 6 de Agosto de 2003, a Requerente celebrou com a B..., S.A. (“...”), sociedade portuguesa com o número de identificação fiscal ..., o Contrato n.º 2003/6713, cujo objecto consistiu na reforma do trem contínuo de laminagem da fábrica do ... na modalidade “chave na mão”, abrangendo o fornecimento e instalação de todos os equipamentos e serviços necessários à boa execução da obra – cf. Documento 7 junto com o pedido arbitral e depoimento das testemunhas F...e Á....

#### 3.º

Em 14 de Junho de 2004 a Requerente apresentou, junto do Serviço de Finanças de ..., a declaração de inscrição no registo/início de actividade, com menção de efeitos (retroagindo) a 1 de Janeiro de 2004, tendo-lhe sido atribuído o número de identificação fiscal português 9... – cf. Processo Administrativo de fls. 287 a 289 e Documento 8 junto com o pedido arbitral.

#### 4.º

Na referida declaração de inscrição no registo, a Requerente enquadrou-se como entidade não residente sem estabelecimento estável (quadro 05, campo 16 da declaração) e não nomeou representante legal em Portugal (deixando em branco o quadro 21 da declaração) – cf. Processo Administrativo de fls. 287 a 289.

5.º

Ainda na mesma declaração de inscrição no registo, a Requerente estimou um volume de negócios de € 2.700.000,00 para o ano 2004 (quadro 09 da declaração), ficando enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, situação que perdurou até 31 de Dezembro de 2005. A partir de 1 de Janeiro de 2006, alterou a periodicidade para trimestral, na qual se enquadrou até 31 de Dezembro de 2008 – cf. Processo Administrativo de fls. 287 a 289 e Relatório dos Serviços de Inspeção Tributária a fls. 6 e 7.

6.º

Durante o ano 2004 a Requerente adquiriu bens e serviços a fornecedores nacionais, aos quais comunicou o seu número de identificação fiscal português, tendo aqueles emitido as correspondentes facturas com liquidação de IVA e mencionando o número português da Requerente. Neste âmbito, a Requerente incorreu em IVA na importância global de € 825.371,86 – cf. Relatório dos Serviços de Inspeção Tributária a fls. 7 e facturas constantes de fls. 24 a 187 do Processo Administrativo.

7.º

Os fornecedores nacionais referidos são os seguintes: C..., S.A.; D..., Lda.; E..., Lda.; F..., Lda.; G..., Unipessoal, Lda.; H..., Lda.; I..., Lda.; ..., Lda.; K..., Lda. (K...); M..., Lda.; N..., Lda.; O..., S.A.; P..., Lda.; Q... – cf. Cópia das facturas constantes de fls. 24 a 187 do Processo Administrativo.

8.º

Dos descritivos das facturas destes fornecedores constam nomeadamente as seguintes expressões (cf. Cópia das facturas constantes de fls. 24 a 187 do Processo Administrativo):

- (a) ORDER NR. 3210306 OF OCTOBER 2003 (PROJECT 0570 ...);
- (b) Project B..., SA;

- (c) OBRA 0570/...;
- (d) Trabalhos de montagem na vossa obra da B...;
- (e) Trabalhos de montagem de revestimento na vossa obra da B...;
- (f) OBRA / PROJECTO 246160 Transporte .../....

9.º

O IVA incorrido pela Requerente em Portugal, no ano 2004, foi por esta deduzido nas declarações periódicas relativas aos meses de Julho a Dezembro de 2004, no campo 24 do quadro 06, tendo dado origem a um crédito de imposto que se foi acumulando, até perfazer o montante de € 825.371,86, e que foi sucessivamente reportado no campo 61 do quadro 06 face à inexistência de IVA liquidado naquelas declarações – cf. Relatório dos Serviços de Inspeção Tributária, de fls. 7 a 11.

10.º

Este IVA (incorrido pela Requerente em 2004) é proveniente da aquisição de bens e serviços destinados à realização de projectos de fornecimento e instalação de equipamentos nas fábricas da B... na ... e no ..., neste último caso ao abrigo do Contrato n.º 2003/6713, referido no ponto 2.º supra – conforme resulta do Relatório dos Serviços de Inspeção Tributária a fls. 11 e 16; da Informação n.º 4591/2011 da Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de acções especiais (“DSIFAE”) de fls. 243 a 249 do Processo Administrativo; do teor das facturas e do depoimento das testemunhas F..., J...e Á....

11.º

Relativamente ao Contrato chave na mão n.º 2003/6713, para a fábrica do ..., a Requerente emitiu com data de 30 de Março de 2005 duas facturas, a seguir identificadas, utilizando o seu número de identificação fiscal português e liquidando o IVA à taxa normal vigente, de 19%, figurando como destinatário das facturas a B... sob o número fiscal PT ...:

- (a) Factura n.º 03F0702/PF, no valor de € 3.553.758,43, a que acresceu IVA de € 675.214,10; e
- (b) Factura n.º 03F0703/PF, no valor de € 300.000,00, a que acresceu IVA de € 57.000,00,

– como se extrai do Documento 10 junto com o pedido arbitral e do depoimento da testemunha F....

12.º

Na declaração periódica de IVA referente a Março de 2005, a Requerente inscreveu operações activas no montante de € 3.853.758,43, e liquidou o correspondente IVA à taxa normal, no valor de € 732.214,10 (campos 3 e 4, respectivamente, do quadro 06) – veja-se o Relatório dos Serviços de Inspeção Tributária a fls. 7 e cópia da DP Documento 11 junto com o pedido arbitral).

13.º

No entanto, a B... recusou as facturas identificadas no ponto 9.º e devolveu-as à Requerente, por divergência entre as facturas emitidas e o critério de facturação acordado, assente na percentagem de acabamento ou de cumprimento do Contrato n.º 2003/6713 – como resulta do depoimento das testemunhas F..., J...e Á..., em conjugação com o Documento 7 (contrato) junto com o pedido arbitral.

14.º

A Requerente aceitou a devolução das facturas em apreço, anulando-as, e passou a emitir facturas [das operações activas] directamente através da sede em Itália, utilizando o seu número de identificação fiscal desse país e não liquidando IVA português nas facturas. Assim, em 18 de Agosto de 2004, a Requerente emitiu à B... as facturas italianas n.ºs 4205945 e 4205946, com referência aos trabalhos já realizados e aos valores a solicitar – como resulta da Informação n.º .../2011 da DSIFAE, de fls. 243 a 249 do Processo Administrativo, do Relatório dos Serviços de Inspeção Tributária a fls. 11 e 12, do Documento 11 junto com o pedido arbitral e do depoimento da testemunha F....

15.º

As declarações periódicas de IVA dos anos 2005 (já tendo em conta a declaração de substituição) e 2006 foram submetidas pela Requerente “a zeros”, i.e, sem qualquer valor no campo da base tributável, do IVA liquidado e do IVA dedutível, apenas se encontrando preenchido o campo 61 do quadro 06 com o reporte de crédito de imposto na importância acumulada de € 825.371,86, proveniente de 2004 – cf. Relatório dos Serviços de Inspeção Tributária a fls. 7 e 8.

16.º

Em 17 de Janeiro de 2007 a Requerente celebrou o Contrato 2007/413 com a B..., S.A. (“B...”), entidade com o número de identificação fiscal ..., tendo por objecto a reforma do trem contínuo de laminagem da fábrica do ... . As aquisições de bens e serviços efectuadas pela Requerente três anos antes, em 2004, não se destinaram à execução deste contrato – cf. cópia do contrato a fls. 189 e segs. do Processo Administrativo, Relatório dos Serviços de Inspecção Tributária a fls. 11, Informação n.º .../2011 da DSIFAE, a fls. 247 do Processo Administrativo, e depoimento das testemunhas F...e J....

17.º

A Requerente inscreveu as operações activas derivadas do Contrato 2007/413, no valor de € 2.667.000,00, com IVA liquidado no montante de € 560.070,01, na declaração periódica referente ao primeiro trimestre de 2007, (campos 3 e 4, respectivamente, do quadro 06 da declaração), não tendo sido declarados valores de IVA dedutível nesse período. Para os restantes períodos do mesmo exercício económico as declarações de IVA foram submetidas sem actividade, ou seja, “a zeros” – cf. Relatório dos Serviços de Inspecção Tributária, fls. 8 e 9.

18.º

O IVA liquidado no montante de € 560.070,01 foi consumido na íntegra pelo valor do crédito de IVA que vinha sendo reportado desde 2004, ficando um crédito remanescente por recuperar de € 265.301,85 – cf. Relatório dos Serviços de Inspecção Tributária, fls. 10 e 11.

19.º

Em 2011, A Requerente foi objecto de um processo de investigação (processo n.º 2010/...), por parte da DSIFAE, abrangendo os anos 2007 a 2011, com o objectivo de averiguar a existência de um estabelecimento estável em Portugal. Na sequência deste processo, foi emitida a Informação n.º .../2011 da DSIFAE, de 8 de Setembro de 2011, com despacho concordante do Director de Serviços de 19 de Setembro desse ano, onde se conclui que:

“Uma vez registada em Portugal para efeitos de IVA, a A..., SP não residente sem estabelecimento estável, deveria ter procedido às demais obrigações legais, nomeadamente à emissão de facturação devida pelos fornecimentos e serviços prestados independentemente da sua sujeição ou não a imposto no território nacional.

A não realização, no âmbito da sua actividade sob a identificação fiscal PT9..., de operações que conferem direito à dedução, nomeadamente de transmissões ou prestações de serviço, inviabiliza assim, nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, a dedutibilidade do imposto suportado com a aquisição de bens e serviços nos meses de Julho a Dezembro de 2004.

Nesse sentido, não poderá ser fiscalmente aceite, o valor de € 825.371,86 correspondente ao crédito de imposto constante do campo 61 da declaração periódica de IVA do 1.º trimestre de 2007.” – cf. Informação n.º .../2011 da DSIFAE, a fls. 249 do Processo Administrativo.

#### 20.º

No seguimento da Informação n.º .../2011 da DSIFAE, foi iniciada uma acção inspectiva interna à Requerente, efectuada em cumprimento da ordem de serviço n.º OI2011..., com despacho de 31 de Outubro de 2011, exclusivamente com base nos elementos provenientes das diligências realizadas pela DSIFAE. Desta acção resultou o Projecto de Relatório de Inspeção Tributária, que foi comunicado à Requerente, através dos ofícios n.ºs ... e ..., datados de 9 de Novembro de 2011, com proposta correcções de não aceitação do crédito de imposto (IVA) no valor de € 825.371,86 – cf. Documento 1 junto com o pedido arbitral e Processo Administrativo, de fls. 250 a 253 e fls. 265 e segs, e depoimento da testemunha Patrícia Batista.

#### 21.º

A Requerente exerceu o direito de audição expondo as razões por que entendia que as correcções propostas não deviam proceder – cf. fls. 256 a 264 do Processo Administrativo e Relatório de Inspeção Tributária, de fls. 13 a 20.

#### 22.º

Por ofício datado de 12 de Dezembro de 2011, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária no qual se mantiveram as correcções inicialmente propostas, não se aceitando o crédito de IVA de € 825.371,86 – cf. Documento 3 junto com o pedido arbitral e Relatório de Inspeção Tributária constante de fls. 1 a 22 do PA.

23.º

Como fundamentos das correcções preconizadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, extraem-se do Relatório de Inspeção Tributária (de fls. 1 a 22 do PA) os seguintes:

**“III.1.3. Deduções indevidas nos termos do artigo 20º do CIVA**

À luz do preceituado no nº 1 do artigo 20º do CIVA, apenas confere direito à dedução, “o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações” previstas nas alíneas a) e b), nomeadamente as relacionadas com a transmissões de bens e **prestações de serviços sujeitas a imposto** e dele não isentas.

Os elementos disponíveis não evidenciam a realização, por parte da A... registada em Portugal, para efeitos de IVA, de quaisquer operações passíveis de enquadramento naquele normativo legal no período de 2004 a 2006, período prévio à celebração e consequente execução do contrato nº 2007/413.

A não realização, no âmbito da sua actividade sob a identificação fiscal PT 9..., de operações que conferem direito à dedução nomeadamente de transmissões ou prestações de serviço sujeitas a imposto e dele não isentas, inviabiliza assim, nos termos do nº 1 do artigo 20º do CIVA, a dedutibilidade do imposto suportado com a aquisição de bens e serviços nos meses de Julho a Dezembro de 2004.

Nesse sentido, não poderá ser fiscalmente aceite, o valor de € 825.371,86 correspondente ao crédito de imposto constante do campo 61 da declaração periódica de IVA do 1º trimestre de 2007.

(...)

**VII. DIREITO DE AUDIÇÃO – FUNDAMENTAÇÃO**

(...)

Tendo por base as alegações invocadas pelo sujeito passivo, em primeiro lugar importa analisar o comportamento do sujeito passivo, em sede de IVA em Portugal, em dois períodos distintos:

- ✓ de 2004 a 2006: Este período caracteriza-se pela inexistência de operações activas e pela existência de operações passivas (dedutibilidade de IVA suportado) em resultado de um contrato celebrado, em 06 de Agosto de 2003, entre a A... e a B..., SA (NIPC: ...);
- ✓ a partir de 2007: Este período é caracterizado pela existência de operações tributáveis activas e de operações passivas, inerentes à aquisição de bens e serviços, em resultado do contrato n.º 2007/413 celebrado em 19 de Janeiro de 2007, entre a A... e a B..., SA (NIPC: ...).

Conforme é referido pelo próprio sujeito passivo, o mesmo inscreveu-se em sede de IVA em território nacional em 03/06/2004, com efeitos a 01 de Janeiro de 2004, tendo-lhe sido atribuído o número de identificação fiscal português ....

No ponto 9 da petição articulada, o sujeito passivo refere que o mesmo comunicou o seu NIF português aos fornecedores de bens e serviços utilizados para a prestação dos serviços objecto do contrato celebrado com a B..., tendo os mesmos emitido as correspondentes facturas mencionando o NIF Português da Requerente.

A partir do momento em que a A... solicita e lhe é atribuído um número de identificação português, para efeitos fiscais, é considerado um sujeito passivo de IVA em território nacional, com personalidade tributária, conforme preceituado no artigo 15.º da LGT "a personalidade tributária consiste na susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias".

O registo efectuado pelo sujeito passivo, em sede de IVA, que originou a obtenção do NIF português válido (personalidade tributária), enquadra a A... como sujeito passivo de IVA português, nos termos da alínea a) do n.º1 do artigo 2.º do CIVA.

Neste sentido, sendo a A... um sujeito passivo de IVA em território nacional e agindo como tal, deveria ter emitido as facturas de prestações de serviços, com o NIF português, nos termos da alínea a) do artigo n.º1 do CIVA, que refere "estão sujeitas a impostos sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e

**prestações de serviços efectuadas no território nacional**, a título oneroso, por um **sujeito passivo** agindo como tal" de forma a poder beneficiar do direito à dedução. Esta faculdade de beneficiar do direito à dedução advém da conjugação de dois factores:

- ✓ ter a qualidade de sujeito passivo português;
- ✓ Realizar operações activas, localizadas em território nacional, sujeitas a imposto e dele não isentas.

Pelo exposto, em 18 de Agosto de 2004 não deveriam ter sido emitidas facturas pela A... com o número de IVA italiano, uma vez que já se encontravam reunidas as condições e pressupostos para que a facturação fosse emitida pela A... com o NIF Português, agindo como sujeito passivo para efeitos fiscais, em sede de IVA, e em território nacional de forma a beneficiar do direito à dedução do IVA suportado.

Relativamente à (auto)liquidação invocada pelo sujeito passivo, no ponto 23, o mesmo não fez prova dessa (auto)liquidação por parte da B... A B... deveria (auto)liquidar o IVA se de um sujeito passivo não residente se tratasse; no entanto, localizando-se a operação tributável no território nacional e sendo os serviços prestados por uma entidade não residente, mas registada para efeitos de IVA em território Português, a obrigação legal de liquidar o IVA, era da A... através do NIF Português.

Embora conforme, a Requerente, no ponto 41 da petição apresentada refere, a entidade jurídica seja a mesma, em termos fiscais, têm personalidades tributárias distintas, perante cada Estado Membro, nomeadamente, em Portugal (PT9...) e em Itália (IT...), devendo agir em cada Estado Membro em conformidade com essa condição.

Nestes termos, em Portugal, a A... deveria ter tido uma atitude consentânea com a sua condição de sujeito passivo Português, isto é, liquidar imposto com o NIF Português e conseqüentemente deduzir o imposto suportado através do NIF português.

Os princípios gerais subjacentes ao exercício do direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos do imposto estão previstos nos artigos 19º e 20º do CIVA, daí resultando que para ser dedutível o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, estas devem ter uma relação directa e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito.

No caso em concreto, isto não acontece, esta condição não se verifica na esfera do sujeito passivo, uma vez que a A... ITALIANA (não sujeito passivo em Portugal) é quem emite as facturas e posteriormente a A... com NIF Português (sujeito passivo) é quem efectua as operações a jusante (dedução do imposto), beneficiando assim da respectiva dedução de IVA.

O normativo português, é explícito quanto ao direito à dedução, é necessário existir uma causa - efeito para que exista esta possibilidade de dedução do imposto na actividade do sujeito passivo.

No que concerne ao Ofício-Circulado n.º 30073/2005, invocado pelo sujeito passivo, está subjacente que deverão existir operações activas, aliás o contrário não poderia ser, uma vez que o ofício-circulado não pode contrariar a legislação vertida no Código do IVA, nomeadamente, no seu artigo 20º.

Desta forma conclui-se que, embora o sujeito passivo refira que, no exercício de 2004, actuou no mais estrito cumprimento da legalidade, o certo é que o mesmo comportamento não foi adoptado a partir do exercício de 2007, através do contrato n.º 2007/413 celebrado em 19/01/2007, entre a A... ITALIANA e a sociedade B..., SA (NIPC: ...), a partir do qual a A... praticou operações tributáveis activas e operações passivas, inerentes à aquisição de bens e serviços, indo ao encontro da posição defendida pela Administração Fiscal.

Em resultado da apreciação dos elementos apresentados pelo sujeito passivo conclui-se que se mantêm as correcções propostas em sede de IVA, para o exercício de 2007.”

24.º

Foram emitidas e notificadas à Requerente as liquidações adicionais de IVA, no valor de € 560.070,01, e de juros compensatórios, na importância de € 102.254,97, sob os n.ºs ... e ..., respectivamente, referentes a Março de 2007, cuja data limite de pagamento foi fixada em 28 de Fevereiro de 2012 – cf. Documento 4 junto com o pedido arbitral.

25.º

Não concordando com as liquidações efectuadas a Requerente apresentou Reclamação Graciosa, a qual veio a ser indeferida por despacho de 11 de Dezembro de 2012, do Director de Finanças Adjunto, em regime de substituição – cf. Processo Administrativo de Reclamação Graciosa, em particular de fls. 148 a fls. 155 e Documento 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

26.º

Em 27 de Março de 2013 a Requerente apresentou pedido de constituição do Tribunal Arbitral Colectivo – cf. requerimento electrónico no sistema do CAAD.

\* \* \*

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na análise crítica dos documentos indicados relativamente a cada um dos pontos da matéria de facto, os quais foram complementados com os depoimentos das testemunhas apresentadas pela Requerente, que se revelaram idóneas e que confirmaram o fornecimento pela Requerente, em 2004, de equipamentos, com instalação e montagem nas fábricas do Grupo B... e o estabelecimento de uma relação continuada de fornecimentos entre a Requerente e este Grupo que ainda hoje perdura.

#### **4.2. Factos não provados**

Não se provou que:

- (a) A recusa, pela B..., das facturas emitidas sob o número de identificação fiscal português da Requerente se tenha ficado a dever àquela considerar que a

obrigação de liquidação do IVA recaía sobre si e não sobre a Requerente, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea g) do Código do IVA;

- (b) A B... tenha usado o mecanismo de autoliquidação do IVA relativamente às facturas recebidas da Requerente no ano 2005;
- (c) A Requerente tenha substituído as facturas portuguesas por facturas italianas pelo facto de a B... ter usado o mecanismo da autoliquidação de IVA.

### **4.3. Do Direito**

Importa decidir sobre o direito à dedução do IVA que a Requerente exerceu relativamente a aquisições de bens e serviços efectuadas no ano 2004 e que deu origem a um crédito de imposto, parcialmente [no valor de € 560.070,01] consumido em 2007.

É controvertida a questão de saber se as referidas aquisições de bens e serviços apresentam uma relação directa e imediata com operações activas, a jusante, que confirmem tal direito.

Como acima assinalado, a Autoridade Tributária e Aduaneira entende que a Requerente não demonstrou que os bens e serviços adquiridos em 2004 tivessem sido utilizados na realização de transmissões de bens e prestações de serviços que conferissem o direito à dedução em Portugal, apoiando-se no facto de esta não ter reportado operações activas, de transmissão de bens e prestação de serviços, nas declarações periódicas submetidas nos anos 2004, 2005 e 2006.

E alega que encontrando-se a Requerente registada, para efeitos de IVA, em Portugal a não realização de operações tributadas sob o número de registo de IVA português inviabiliza, nos termos do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, a dedutibilidade do imposto suportado no ano 2004.

Por seu turno, a Requerente contesta tal posição, uma vez que, conforme ficou demonstrado e é reconhecido pela própria Autoridade Tributária, as aquisições de bens e serviços de que provém o IVA deduzido em 2004 se destinaram à realização de projectos de fornecimento e instalação de equipamentos nas fábricas da B... na ...

e no ... Estas operações são tributáveis em Portugal e conferem o direito à dedução, sendo-lhes aplicável o mecanismo de autoliquidação pelo adquirente, por não dispor à data de estabelecimento estável em Portugal (artigo 2.º, n.º 1, alínea g) do Código do IVA).

Antes da apreciação da argumentação desenvolvida, justifica-se proceder a um breve enquadramento do regime jurídico do direito à dedução.

#### **4.3.1. O direito à dedução como alicerce do sistema comum do IVA**

Como referem BEN TERRA e JULIE KAJUS, a dedução do imposto incorrido por sujeitos passivos constitui a essência do IVA<sup>5</sup>.

O regime das deduções faz parte integrante do mecanismo deste imposto e visa libertar os sujeitos passivos de tal encargo no âmbito das suas actividades económicas, por forma a garantir a neutralidade fiscal “quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA”. É exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto que incidiu sobre as operações efectuadas a montante (aquisições de bens e serviços) e não pode, em princípio, ser limitado.

Princípios que têm plena consagração na jurisprudência nacional e comunitária (vide, respectivamente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo - “STA” - n.º 1148/11, de 3 de Julho de 2013, e os Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia - “TJ” - de 29 de Abril de 2004, Faxworld, C-137/02, n.º 37; de 26 de Maio de 2005, Kretztechnik, C-465/03, n.ºs 33 e 34; de 8 de Fevereiro de 2007, Investrand, C-435/05, n.º 22; de 13 de Março de 2008, Securenta, C-437/06, n.ºs 24 e 25; de 4 de Junho de 2009, SALIX, C-102/08, n.ºs 70 e 71; de 29 de Outubro de 2009, SKF, C-29/08, n.ºs 55 e 56)<sup>6</sup>.

O direito à dedução também tem sido abordado noutros processos arbitrais julgados no âmbito do CAAD, em sentido que acompanhamos, nomeadamente nos

<sup>5</sup> BEN TERRA, JULIE KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives*, Introduction to European VAT, Volume 1, IBFD, 2010, p. 895 e segs..

<sup>6</sup> Os Acórdãos citados estão acessíveis por via electrónica, designadamente em: [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu) e [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

processos n.ºs 77/2012, de 27 de Dezembro de 2012; 128/2012, de 23 de Abril de 2013, e 148/2012, de 5 de Julho de 2013<sup>7</sup>.

Neste âmbito, transcreve-se parcialmente um excerto ilustrativo do Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 148/2012, acerca dos princípios e pressupostos do direito à dedução:

“As situações expressas de exclusão do direito à dedução são excepcionais e reportam-se a casos específicos enunciados pelo legislador nacional em termos taxativos, de acordo com o estatuído na DIVA, em função do tipo de despesas em causa<sup>8</sup>.

As regras do exercício do direito à dedução do imposto contemplam requisitos objectivos, mais ligados ao tipo de despesas, subjectivos, relativos ao sujeito passivo e temporais, atinentes ao período em que é possível exercer o direito à dedução do IVA, os quais se devem verificar em simultâneo para se exercer o direito à dedução<sup>9</sup>.

Como requisitos objectivos do exercício do direito à dedução do imposto temos, nomeadamente, o facto de o imposto suportado dever constar de factura passada na forma legal (ou seja, deverá obedecer, nos seus requisitos, aos termos gerais previstos no artigo 36.º, n.º 5, do CIVA), de se tratar de IVA português, e de a despesa, por si, conferir o direito à dedução do IVA (isto é, não se deve tratar de uma despesa excluída do direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 21.º do CIVA).

<sup>7</sup> Disponíveis por via electrónica em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

<sup>8</sup> Nota 4 – “Cfr. MÁRIO ALEXANDRE, “Imposto sobre o Valor Acrescentado, Exclusões e Limitações do Direito à Dedução”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 350, Abril-Junho, e CLOTILDE CELORICO PALMA, “IVA – Algumas notas sobre as exclusões do direito à dedução”, *Fisco* n.ºs 115/116, Setembro 2004.”

<sup>9</sup> Nota 5 - “Sobre estas regras, vide, XAVIER DE BASTO e MARIA ODETE OLIVEIRA, “Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de Imposto sobre o Valor Acrescentado: As recentes alterações do artigo 23.º do Código do IVA”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 1, RITA LA FERIA, “A Natureza das Actividades e Direito à Dedução das Holdings em Sede de IVA”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 4, n.º 3, 2012, pp.171-197, RUI LAIRES, “Acórdão do Tribunal De Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), de 13 de Março de 2008 (Processo c-437/06, Caso Securenta)”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 421, Janeiro-Junho, 2008, pp.209-264, “Acórdão do Tribunal De Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), de 12 de Fevereiro de 2009 (Processo C-515/07, Caso VNLTO)”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 423, Janeiro-Junho, 2009, pp. 253-294, ALEXANDRA MARTINS “As operações relativas a participações sociais e o direito à dedução do IVA, A jurisprudência SKF”, *Estudos em memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Coimbra Editora, Volume IV, 2011 e EMANUEL VIDAL LIMA, “Dois casos sobre o direito à dedução em IVA”, livro de homenagem à Dra. Teresa Graça Lemos, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Junho de 2007, pp. 113 a 122.”

[...]

Como requisitos subjectivos do exercício do direito à dedução do imposto determina-se, nomeadamente, que os bens e serviços deverão estar directamente relacionados com o exercício da actividade em causa. Em conformidade com o disposto no artigo 168.º da DIVA, transposto, em parte, pelo artigo 20.º, n.º 1, alínea a), do CIVA, o sujeito passivo pode deduzir o IVA suportado no Estado-membro em que se encontra estabelecido, nas transmissões de bens e prestações de serviços, assim como operações assimiladas nas aquisições intracomunitárias de bens e nas importações ali localizadas, “Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas (...)”.

Este normativo, em conformidade com as regras do Direito da União Europeia, vem assim exigir que exista um nexo de causalidade entre o bem ou serviço adquirido (input) e o output tributado, para que o IVA seja susceptível de ser dedutível. Isto é, o IVA suportado a montante numa determinada operação só é dedutível na medida em que possa estar relacionada a jusante com uma operação efectivamente tributada, devendo a relação ser aferida em função do reporte e inclusão do custo suportado, no preço da operação tributada.

Neste contexto, o TJUE, no Caso BLP<sup>10</sup>, concluiu que os bens ou serviços a montante devem apresentar uma relação directa e imediata com uma ou diversas operações sujeita(s) a imposto a jusante, sendo que o direito à dedução do IVA pressupõe que as despesas em causa devam constituir parte integrante dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas.

Inevitavelmente, a análise do alcance daquela expressão “ (...) relação directa e imediata (...)”, deverá ser efectuada casuisticamente, competindo 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 desenrolam as operações em causa<sup>11</sup>.

Não obstante, como concluiu o Advogado-geral no Caso Midland Bank, o emprego dos dois adjectivos «directo» e «imediato» não pode deixar de significar

<sup>10</sup> Nota 6 - “Acórdão de 6 de Abril de 1995, Proc. C-4/94, Colect., p. I-983, n.ºs 18 e 19. Estava em causa o alcance da expressão “ (...) utilizados para (...)”, empregue no artigo a que actualmente corresponde o artigo 168.º da DIVA.”

<sup>11</sup> Nota 7 - “Conforme referiu o TJUE no Caso Midland Bank, Acórdão de 8 de Junho de 2000, Proc. C-98/98, Colect., p. I-4177, n.º 25.”

uma relação especialmente próxima entre as operações tributáveis efectuadas por um sujeito passivo e os bens ou serviços fornecidos por outro sujeito passivo<sup>12</sup>.

Contudo, a densidade dessa relação pode ser diferente consoante a qualidade do sujeito passivo e a natureza das operações efectuadas e estas variáveis podem também ter repercussões sobre o ónus da prova da existência da relação, o qual cabe ao operador interessado na dedução.

Assim, de acordo com a jurisprudência do TJUE, sempre que um sujeito passivo exercer actividades económicas destinadas a realizar exclusivamente operações tributáveis, não é necessário, para que se possa deduzir na totalidade o imposto, estabelecer, quanto a cada operação a montante, a existência de uma relação directa e imediata com a operação específica sujeita a imposto<sup>13</sup>.

O que o legislador apenas exige é que os bens e serviços sejam utilizados ou susceptíveis de o ser “para os fins das próprias operações tributáveis”. Não é necessária a existência de uma relação com uma operação específica tributável, sendo suficiente que exista uma relação com a actividade da empresa.

[...]

É reconhecido de forma unânime pela jurisprudência do TJUE que o mecanismo do direito à dedução é um elemento essencial do funcionamento do IVA tal como foi desenhado nas Directivas IVA, assumindo um papel fundamental de garantia da neutralidade do imposto e da igualdade de tratamento fiscal<sup>14</sup>. Assim, é jurisprudência constante do TJUE que, sendo o direito à dedução um elemento fundamental do regime de IVA, só é possível limitar este direito nos casos expressamente previstos pela DIVA e, ainda assim, com respeito pelos princípios da proporcionalidade e da igualdade, não se podendo esvaziar o sistema comum do IVA do seu conteúdo.

Tal como se salienta no Acórdão BP Soupergaz, o chamado método substractivo indirecto, das facturas, do crédito de imposto ou sistema dos pagamentos fraccionados, é o mecanismo essencial de funcionamento deste tipo de imposto. Como se refere nas conclusões deste Acórdão, “A este respeito, o direito à dedução previsto nos artigos 17. e seguintes da Sexta Directiva, que faz parte

<sup>12</sup> Nota 8 - “Conclusões do Advogado-geral António Saggio apresentadas em 30 de Setembro de 1999 no Caso *Midland Bank*, cit., n.º 29.”

<sup>13</sup> Nota 9 - “Cfr. *JEAN-PIERRE MAUBLANC*, « *Déduction de la TVA d’amont : l’exigence d’un lien direct et immédiat est-elle justifiée ?* », *Revue du Marché commun et de l’Union européenne*, n.º 494, 2005.”

<sup>14</sup> Nota 12 - “Sobre o exercício do direito à dedução e a jurisprudência do TJUE, veja-se *CLOTILDE CELORICO PALMA*, “*IVA – Algumas notas sobre os limites das exclusões do direito à dedução*”, *Fisco* n.ºs 15/116, Setembro de 2004.”

integrante do mecanismo do imposto sobre o valor acrescentado, não pode, em princípio, ser limitado e exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante, tem incidência no nível do encargo fiscal e deve aplicar-se similarmente em todos os Estados-Membros, de modo que só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela directiva.”<sup>15</sup>

E no Acórdão Comissão/França, o TJUE acrescenta que “As características do imposto sobre o valor acrescentado (...) permitem inferir que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA”.<sup>16</sup>

Note-se ainda que, conforme se salienta no Acórdão Metropol, “59. As disposições que prevêm derrogações ao princípio do direito à dedução do IVA, que garante a neutralidade deste imposto, são de interpretação restrita.”<sup>17</sup>

A amplitude do direito à dedução em IVA é tão grande, que constitui acto claro na jurisprudência do TJUE que este deve inclusive ser concedido no tocante às chamadas actividades preparatórias, não se exigindo que a actividade tenha já começado para se poder deduzir o IVA, podendo ser deduzido relativamente a este tipo de actividades<sup>18</sup>.

Note-se, a este propósito que, de acordo com o entendimento do TJUE, posição que já foi, aliás, subscrita pela Administração Tributária<sup>19</sup>, o direito à dedução, uma vez adquirido, subsiste mesmo que a actividade económica projectada não dê origem a operações tributáveis ou o sujeito passivo, por motivos alheios à sua

<sup>15</sup> Nota 13 - “Acórdão de 6 de Julho de 1995, Caso BP Soupergaz, Proc.C-62/93, Colect., p. I-188, n.º 16.”

<sup>16</sup> Nota 14 - “Acórdão de 21 de Setembro de 1988, Proc. 50/87, Colect., p. 04797, n.º15.”

<sup>17</sup> Nota 15 - “Cfr. o n.º 59 do Acórdão de 8 de Janeiro de 2002, Caso Metropol, Proc.C-409/99, Colect., p. I-00081.”

<sup>18</sup> Nota 16 - “Veja-se, a este propósito, nomeadamente, o Acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, Caso Rompelman, Recueil 1985, p.00655. Nos casos Lennartz (Acórdão de 11 de Julho de 1991, Proc. C-97/90, Colect, p. I-03795), Inzo (Acórdão de 29 de Fevereiro de 1996, Proc. C-110/94, Colect., p. I-857), e Gabalfrisa (Acórdão de 21 de Março de 2000, Proc.s apensos C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577), suscitaram-se questões análogas às do Caso Rompelman, designadamente o âmbito de aplicação do conceito de actividade económica e a inclusão dos actos preparatórios neste conceito, tendo o Tribunal confirmado esta jurisprudência. Mais recentemente veja-se, nomeadamente, o Acórdão de 22 de Março de 2011, Caso Klub Ood, Proc. C-153/11, ainda não publicado na Colectânea.”

<sup>19</sup> Nota 17 - “Veja-se no Proc. C503 2002012, disponível no site da AT em Informações fiscais, Informações vinculativas, IVA.”

vontade, não tenha podido utilizar os bens ou serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributáveis<sup>20</sup>.

Como o TJUE salienta, é a aquisição do bem pelo sujeito passivo, agindo nessa qualidade, que determina a aplicação do sistema do IVA e, portanto, do mecanismo de dedução<sup>21</sup>. O sujeito passivo actua nessa qualidade quando age para os fins da sua actividade económica, na acepção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da DIVA<sup>22</sup>. Acresce que, como se conclui no Caso Intiem, o mecanismo da dedução do IVA regulado pela Sexta Directiva “deve ser aplicado de tal forma que o seu âmbito de aplicação corresponda, na medida do possível, ao âmbito das actividades profissionais do sujeito passivo”.<sup>23</sup>

Isto é, como nota o TJUE, o princípio da neutralidade do IVA, no que se refere à carga fiscal da empresa, exige que as despesas de investimento efectuadas para as necessidades e para os objectivos de uma empresa sejam consideradas actividades económicas conferindo um direito à dedução do IVA imediato<sup>24</sup>.

Importa ainda notar que, em conformidade com a jurisprudência do TJUE, o princípio da neutralidade do IVA exige que a dedução do imposto pago a montante seja concedida caso os requisitos substanciais tenham sido cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Neste contexto, de acordo com o TJUE, desde que a Administração Fiscal disponha dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo, enquanto destinatário das operações, é devedor do IVA, não pode impor, no que diz respeito ao seu direito à dedução, condições adicionais que possam ter por efeito a inviabilização absoluta do exercício desse direito<sup>25</sup>.

Em resumo, da jurisprudência do TJUE resulta claro que o exercício do direito à dedução do IVA é um direito fundamental, que não pode ser limitado senão nos casos expressamente permitidos pelas normas do Direito da União Europeia ou

<sup>20</sup> Nota 18 - “Veja-se a este propósito, igualmente, o Acórdão de 15 de Janeiro de 1989, *Caso Ghent Coal Terminal*, Proc. C-37/95, *Colect.*, p.I-1.”

<sup>21</sup> Nota 19 - “V., neste sentido, *Casos, já referidos, Lennartz*, n.º 15, e *Eon Aset*, n.º 57.”

<sup>22</sup> Nota 20 - “V., neste sentido, Acórdão de 8 de Março de 2001, *Caso Bakcsi*, Proc. C-415/98, *Colect.*, p. I-1831, n.º 29. A questão de saber se o sujeito passivo agiu nessa qualidade é uma questão de facto que deve ser apreciada tendo em conta todos os dados da situação em causa.”

<sup>23</sup> Nota 21 - “Acórdão de 8 de Março de 1988, *Caso Intiem*, Proc. 165/86, *Colect.*, p. 1471, n.º 14.”

<sup>24</sup> Nota 22 - “V., neste sentido, *Caso Rompelman*, já referido, n.º 22, e Acórdão de 23 de Abril de 2009, *Caso Puffer*, Proc., C-460/07, *Colect.*, p. I-3251, n.º 47..”

<sup>25</sup> Nota 23 - “V., Acórdãos de 1 de Dezembro de 1998, *Caso Ecotrade*, Proc. C-200/97, *Colect.*, p. I-7907, n.ºs 63 e 64, de 21 de Outubro de 2010, *Caso Nidera*, Proc. C-385/09, *Colect.*, p. I-0385, n.º 42, de 22 de Dezembro de 2010, *Caso Dankowski*, C-438/09, *Colect.*, p. I-14009, n.º 35, e Acórdão de 12 de Julho de 2012, *Caso SEM*, Proc. C-284/11, ainda não publicado na *Colectânea*, n.º 63).”

pelos princípios gerais de direito aceites neste domínio, como o princípio do abuso de direito.”

#### 4.3.2. Os pressupostos do direito à dedução

Do exposto resulta que são essencialmente três os pressupostos em que assenta o direito à dedução:

- (a) Formais, inerentes ao documento de suporte passado em “forma legal” que deve estar na posse do sujeito passivo de IVA que pretende exercer tal direito (artigo 19.º, n.º 2 do Código do IVA, em linha com o artigo 178.º, a) da Directiva IVA<sup>26</sup>);
- (h) De âmbito temporal, devendo ser exercido na declaração do período ou de período posterior àquele em que se tiver verificado a recepção das facturas (artigo 22.º do Código do IVA e artigos 167.º e 179.º da Directiva IVA);
- (i) Substantivos, só podendo deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de operações que confirmam tal direito, designadamente “transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas”<sup>27</sup> (artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA, que transpôs os artigos 168.º e 169.º da Directiva IVA).

É neste último ponto que se centra o objecto do litígio, o que implica tão-só apreciar **se a Requerente realizou operações activas** daquela natureza em Portugal,

<sup>26</sup> Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro, publicada no JOUE L 347, de 11 de Dezembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA.

<sup>27</sup> De salientar que existem outras operações activas que, ao contrário destas, não suscitam a liquidação de IVA sem prejuízo de, ainda assim, conferirem tal direito à dedução. São as que constam do elenco da alínea b) do n.º 1 do mesmo preceito:

- I. Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º;
- II. Operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional;
- III. Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º;
- IV. Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.ºs 8 e 10 do artigo 15.º;
- V. Operações isentas nos termos dos n.ºs 28 e 29 do artigo 9.º<sup>27</sup>, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam directamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade;
- VI. Operações isentas nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro.”

i.e, “transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas”, e se as aquisições de bens e serviços que estão na origem o IVA deduzido em 2004 se destinaram à realização daquelas operações.

A existência de uma relação directa e imediata entre os bens e serviços adquiridos as operações projectadas com direito à dedução (de fornecimento de bens ou de prestação de serviços listados no artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA) é, em regra, indispensável para que o direito à dedução seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão desse direito.

Porém, admite-se igualmente o direito à dedução, mesmo na falta de uma relação directa 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 despesas gerais do sujeito passivo. “Estes custos têm, com efeito, uma relação directa e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo” (Acórdão do TJ, SKF, Processo C-29/08, n.º 58. Vide também o n.º 57).

Assim, na ausência de um nexo “operação a operação” o direito à dedução subsiste se se verificar uma ligação, directa e imediata, com o conjunto da actividade económica desenvolvida, na medida em que esta confira tal direito (Acórdão do TJ, Cibo, Processo C-16/00, de 27 de Setembro de 2001, n.ºs 33 e 35).

#### **4.3.3. O carácter excepcional das limitações ao direito à dedução**

Sublinha-se, como acima salientado, que o direito à dedução “não pode, em princípio, ser limitado”, ressalvadas as excepções previstas de forma expressa na Directiva IVA<sup>28</sup> e que as normas que prevêm excepções ao princípio do direito à dedução do IVA são de interpretação estrita.

Além do mais, na esteira da jurisprudência comunitária, as administrações tributárias não podem impor condições adicionais ao exercício desse direito o que, no ordenamento jurídico-tributário constitucional português, e tratando-se de matéria de

---

<sup>28</sup> Designadamente as dos arts. 176.º e 177.º da DIVA, com correspondência parcial no art. 21.º, inaplicáveis no caso em análise.

incidência, sempre decorreria do princípio da legalidade fiscal e da reserva de lei (artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 2 alínea i) da Constituição da República Portuguesa – “CRP”)<sup>29</sup>.

#### 4.3.4. Apreciação concreta

##### A. Preenchimento dos pressupostos substantivos do direito à dedução

A Requerente cumpriu o ónus que sobre si recaía de comprovar a realização de operações tributáveis que se traduziram no fornecimento e instalação de equipamentos nas fábricas da ... e do ... e que a própria Autoridade Tributária e Aduaneira reconhece terem existido, seja no Relatório de Inspeção, seja na Informação que o antecede, da autoria a DSIFAE.

Com efeito, para além do contrato celebrado em Agosto de 2003 referente a uma obra de reforma do trem contínuo de laminagem da fábrica do ..., o próprio descritivo de diversas facturas dos fornecedores nacionais contém expressões que inequivocamente se referem à realização de trabalhos e obras nas fábricas da B..., inúmeras delas fazendo referência a um projecto na ....

De igual modo, a Autoridade Tributária e Aduaneira, na esteira da DSIFAE, reconhece que o IVA deduzido é proveniente das aquisições de bens e serviços efectuadas pela Requerente com vista à realização de projecto[s] de fornecimento e instalação de equipamentos nas fábricas da ... e ... da B..., os quais tiveram materialização efectiva.

Temos, assim, por certo que **a Requerente realizou operações de fornecimento e de instalação de equipamentos, os quais constituem transmissões de bens e prestações de serviços localizadas e sujeitas a IVA (tributáveis) em Portugal**, seja pelo artigo 6.º, n.º 1 (transmissões de bens), seja pelo artigo 6.º, n.º 6, alíneas a) e c) (prestações de serviços), todos do Código do IVA, na redacção aplicável à data dos factos.

---

<sup>29</sup> Numa síntese sobre as manifestações deste princípio no Direito Fiscal veja-se SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina 2011, pp. 277 a 289. Para uma análise mais aprofundada, ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2007.

Em qualquer uma das alíneas mencionadas, a localização das correspondentes operações activas e a sua sujeição a IVA em território nacional não dependem de o fornecedor (transmitente ou prestador) estar registado, estabelecido ou sediado em Portugal, mas de outros critérios de conexão, alheios à localização e ao estabelecimento do prestador [a ora Requerente], a saber: o local da colocação dos bens à disposição do adquirente; o local onde se situam os imóveis onde decorreram os trabalhos; ou, por fim, o local da execução dos trabalhos sobre bens móveis.

A aplicação dos referidos critérios de conexão, eleitos pelo sistema comum do IVA e pelo Código deste imposto para determinar a localização de operações desta natureza<sup>30</sup>, implica que, independentemente de se considerar que a Requerente dispunha de um estabelecimento estável em Portugal ou do registo desta, para efeitos de IVA, em território nacional, tais operações sempre seriam localizadas e tributáveis neste país, preenchendo-se, deste modo, o pressuposto do direito à dedução respeitante à realização, por parte da Requerente, "transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas".

Note-se que a existência das operações tributáveis localizadas em Portugal não depende de as mesmas serem reportadas na declaração periódica portuguesa da Requerente. Aliás, recorda-se que, à data<sup>31</sup>, o modelo de declaração periódica de IVA nem sequer continha um campo onde o fornecedor/prestador pudesse inscrever as operações internas que fossem tributadas através do mecanismo de inversão do sujeito passivo, i.e, na esfera do adquirente<sup>32</sup>.

Por outro lado, como foi oportunamente assinalado, constata-se que **o IVA deduzido pela Requerente proveio de aquisições (de bens e serviços) afectas à realização daquelas operações de fornecimento e instalação de equipamentos realizadas em Portugal pela Requerente à B....**

<sup>30</sup> Já assim não seria em prestações de serviços com outras características em que a questão da sede ou o estabelecimento do prestador pode ser determinante, para efeitos de localização das operações. Veja-se o artigo 6.º, n.º 4 do Código do IVA, na redacção vigente à data, que estabelecia a regra geral de tributação em IVA na sede ou estabelecimento do prestador. De notar que esta regra foi modificada com o "Pacote IVA", aprovado pelo Decreto-Lei n.º 186/2008, de 12 de Agosto, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2010, e consta do artigo 6.º, n.º 6, distinguindo-se actualmente as operações realizadas com sujeitos passivos (localizadas na sede ou no estabelecimento do destinatário) e com pessoas que não sejam sujeitos passivos (localizadas na sede ou no estabelecimento do prestador).

<sup>31</sup> E assim foi até à adopção do novo modelo de declaração periódica que derivou do "Pacote IVA" em 2010.

<sup>32</sup> Assim, apenas o adquirente ou destinatário reportava tais operações nos campos 1 a 3 e 2 a 6 (dependendo da taxa de IVA aplicável) do quadro 06 da declaração periódica.

Tem-se, pois, por verificado o segundo pressuposto material do direito à dedução, que se prende com a existência de um nexo de causalidade adequado entre os bens e serviços adquiridos (em 2004) e os bens e serviços fornecidos/prestados (fornecimentos à B...), assistindo à Requerente o direito à dedução daquele IVA<sup>33</sup>.

A imposição, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, de outras condições ou requisitos adicionais que restrinjam o direito de dedução não se afigura juridicamente válida, seja à luz do Direito Comunitário e dos princípios orientadores do direito à dedução, acima referidos, seja por violação do princípio da legalidade, dado que não consta de previsão legal. Tais condições enfermam de invalidade intrínseca, por erro de direito, e formal, derivando de um conjunto de equívocos que a seguir se apreciam.

## **B. A inexistência de diversos sujeitos passivos de IVA**

A Requerente constitui um único sujeito passivo e o facto de ter estabelecimentos em Estados diferentes da sede, ou “meros” registos de IVA, não conduz à aquisição de diferentes personalidades tributárias nesses Estados, num fenómeno de “multiplicação de sujeitos passivos” (um por cada estabelecimento ou registo).

De facto, não é a obtenção de um registo de IVA em Portugal que confere à Requerente a natureza de sujeito passivo, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA. A qualidade de sujeito passivo da Requerente é preexistente ao seu registo de IVA em Portugal, pois, para tal, basta ser uma entidade que desenvolve uma actividade económica (que o é, nos termos do citado artigo 2.º, n.º 1 do Código do IVA).

---

<sup>33</sup> Salienta-se que uma vez determinada a existência do direito à dedução, o IVA em causa é deduzido, inscrevendo-se na correspondente declaração periódica a favor do sujeito passivo, podendo dar origem a três situações distintas:

- (a) Imputação (subtracção) ao IVA liquidado no mesmo período de referência. Esta operação corresponde a uma mera subtracção aritmética, e não requer que as operações que geraram o IVA liquidado (que está a ser “consumido” pelo IVA deduzido) tenham uma relação ou nexo de causalidade com as aquisições de bens e serviços relativamente às quais foi deduzido o IVA;
- (b) Se não existir IVA liquidado no mesmo período ou se, existindo, este for insuficiente para consumir o IVA deduzido (pela diferença), o sujeito passivo pode reportar o crédito de imposto para períodos posteriores, ou solicitar o seu reembolso nas condições previstas no artigo 22.º do Código do IVA.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apela, também, neste âmbito, ao conceito de “sujeito passivo de IVA português”, que desconhecemos.

Com efeito, a legislação do IVA não atribui uma “nacionalidade” ao conceito de sujeito passivo, podendo este encontrar-se ligado ao território nacional pelos critérios da sede (sujeitos passivos que têm em Portugal a sede da sua actividade), do estabelecimento estável (sujeitos passivos que têm em Portugal um estabelecimento estável a partir do qual os serviços sejam prestados), do domicílio (para pessoas singulares), ou do simples registo, para efeitos de IVA, em Portugal (vejam-se, a título de exemplo, as referências feitas no artigo 6.º, n.ºs 4 e 11 do Código do IVA).

Assim, os critérios da sede ou do estabelecimento estável e simples registo para efeitos de IVA estabelecem o tipo de conexão que os sujeitos passivos de IVA têm com o território nacional, mas não são constitutivos de novos sujeitos passivos de IVA. Esta questão encontra-se clarificada pelo Acórdão do TJ, Processo C-210/04, de 23 de Março de 2006, em particular nos n.ºs 37 a 51, contra o entendimento então preconizado pelos Estados italiano e português.

Por outro lado, importa salientar que mesmo os sujeitos passivos que não têm qualquer conexão com o território português, nem mesmo o simples registo de IVA, podem realizar operações tributáveis em Portugal, e/ou obter o crédito do IVA incorrido no território nacional através do mecanismo do reembolso<sup>34</sup>.

Adicionalmente, convém recordar que a legislação do IVA não prevê um princípio de atracção do estabelecimento estável e (muito menos) do registo de IVA.

Neste sentido, AFONSO ARNALDO, aponta as incorrecções da prática administrativa portuguesa<sup>35</sup>:

<sup>34</sup> Nos moldes constantes do Decreto-Lei n.º 408/87, de 31 de Dezembro, à data em vigor, que transpunha a Oitava Directiva (Directiva n.º 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, JO L 331). Os reembolsos a estes sujeitos passivos - sujeitos passivos comunitários não estabelecidos no Estado-Membro de localização das operações - está actualmente regulado na Directiva 2008/9/CE, do Conselho, de 12 de Fevereiro, JO L 44, de 20 de Fevereiro, transposta pelo Decreto-Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto.

<sup>35</sup> Prática administrativa na qual se insere o Ofício-Circulado n.º 30073/2005, de 24 de Março, da Direcção de Serviços do IVA (mbora o autor não o refira expressamente), no segmento em que equipara um registo de IVA a um estabelecimento estável para efeitos da aplicação do mecanismo de inversão previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea g) do Código do IVA. Sabemos que os contribuintes não estão obrigados a observar essas práticas administrativas, mas sim a lei fiscal.

“um mero registo de IVA de uma entidade que não tem a sua sede nesse território, não corresponde, necessariamente, a um estabelecimento estável para efeitos de IVA.

A título de exemplo, considere-se uma entidade com sede num determinado Estado-Membro e que se encontre registada num outro Estado-Membro [...] sem que aí tenha qualquer estabelecimento estável [...].

Esta distinção e respectivas consequências não têm sido seguidas pela prática portuguesa [...]. De facto, a maioria dos agentes (incluindo a própria administração tributária e o Registo Nacional de Pessoas Colectivas) tem feito equivaler a um estabelecimento estável os meros registos de IVA (...). Refira-se que esta prática se encontra em contrariedade não apenas com a Directiva do IVA, como com a própria lei portuguesa, que, de forma geral, transpõe de forma correcta as regras em causa.” – Cf. “O Conceito de “Estabelecimento Estável em Sede de IVA, em Particular nas Regras Gerais de Localização de Serviços, e o Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho”, in *Fiscalidade*, 46, Abril-Junho, ISG, 2011, pp. 17-44 (excerto da p. 37)<sup>36</sup>.

Em síntese, existe, um único sujeito passivo de IVA.

### **C. Sobre o (alegado) dever de facturação sob o número de identificação fiscal português e a sua irrelevância em matéria de direito à dedução**

O direito à dedução do IVA incorrido em Portugal pela Requerente não está condicionado ao cumprimento, por esta, de obrigações de facturação ou pela liquidação do imposto nas operações activas realizadas em território nacional. As questões suscitadas não se situam no plano do direito à dedução, mas sim na vertente das obrigações acessórias (facturação) e do IVA liquidado.

---

<sup>36</sup> Apesar de se basear na legislação que aprovou o “Pacote IVA”, portanto posterior à data dos factos, os comentários tecidos pelo autor têm plena aplicabilidade neste domínio, pois a alteração das regras de localização das prestações de serviços não implicou a modificação do conceito de estabelecimento estável já consagrado ao abrigo da Sexta Directiva, aprovada em 1977 (Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio, JO L 145, de 13 e Junho de 1977). Aliás, o Regulamento de Execução acaba por em grande medida consagrar as soluções que haviam sido construídas pela jurisprudência comunitária, designadamente nos Processos Berkholz, C-168/84; Faaborg-Gelting, C-231/94; Aro Lease, C-190/95; FCE, C-210/04, e Planzer Luxembourg, C-73/06, com um conceito de estabelecimento estável mais exigente do que o vigente para efeitos de imposto sobre o rendimento.

O eventual incumprimento pela Requerente nessa sede (*quod demonstrandum*), poderia ter como consequência a aplicação da disciplina sancionatória própria prevista no Regime Jurídico das Infracções Tributárias (RJIT) e suscitar liquidações adicionais de imposto por falta de liquidação do IVA no(s) fornecimento(s) efectuado(s) à B..., mas não é susceptível de qualquer produtividade de efeitos no plano do exercício do direito à dedução do IVA incorrido pela Requerente.

Recorda-se que o direito à dedução não pode ser limitado nem usado como regime sancionatório consequente à falta de liquidação do imposto nas operações activas<sup>37</sup>.

Refira-se ainda que as liquidações adicionais em crise não têm por fundamento nem derivam da falta de liquidação de IVA nas operações activas, pelo que não se afigura pertinente a invocação desta argumentação pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que, em tempo, poderia ter actuado em conformidade.

Do mesmo modo, a alegação (na resposta e alegações da Autoridade Tributária) da existência de um estabelecimento estável da Requerente em Portugal, não deixa de causar alguma perplexidade, uma vez que o processo de investigação levado a efeito pela DSIFAE, a que se seguiu o procedimento inspectivo interno que culminou nas liquidações adicionais aqui impugnadas, teve por objectivo específico averiguar a existência de um estabelecimento estável em Portugal e, nem na Informação emanada da DSIFAE, nem no Relatório de Inspecção se abordou tal matéria (que saliente-se, na perspectiva do direito à dedução, seria favorável à Requerente), vindo agora, em fase contenciosa, a esgrimir-se o argumento.

De todo o modo, tratando-se de uma questão [a do estabelecimento estável] que não constitui fundamento dos actos tributários controvertidos (de liquidação adicional de IVA e de juros compensatórios), da mesma não cabe conhecer.

---

<sup>37</sup> A recusa do direito à dedução por razões alheias aos pressupostos do exercício de tal direito tem sido recorrentemente apreciada pelo TJ, que afirma, de forma consistente, que não pode ser recusado o direito à dedução do IVA a um sujeito passivo por razões que se prendam com fraudes ou irregularidades cometidas a montante ou a jusante das transmissões de bens efectuadas, salvo em caso de má-fé (por exemplo, se o sujeito passivo conhecia a situação fraudulenta) – a título de exemplo, *vide* Acórdão *Bonik*, de 6 de Dezembro de 2012, processo C-285/11.

#### **D. O regime de (auto)liquidação de IVA pelo adquirente previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea g) do Código do IVA**

A Autoridade Tributária e Aduaneira questiona o facto de a Requerente não ter reflectido operações activas, nem liquidado IVA nas suas declarações periódicas em Portugal, inferindo que essas operações activas não existiram no período de 2004 a 2006, embora reconheça, em simultâneo e de forma contraditória, que o imposto deduzido tem a sua origem em aquisições de bens e serviços destinados a fornecimentos, em Portugal, à B...<sup>38</sup>.

Ora, a Requerente não reflectiu, nem entendemos que devesse reflectir<sup>39</sup>, as referidas operações activas de fornecimento à B... nas suas declarações periódicas de IVA em Portugal.

Efectivamente, no pressuposto de que a Requerente possuía um simples registo de IVA em Portugal, pressuposto que a Autoridade Tributária e Aduaneira não pôs em causa nos fundamentos dos actos de liquidação, os fornecimentos efectuados pela sede da Requerente, sendo tributáveis em Portugal (face aos critérios de conexão supra enunciados), estavam abrangidos pelo mecanismo de autoliquidação, a cargo do adquirente [B...], conforme previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea g) do Código do IVA, que estabelece uma regra geral de substituição do devedor do imposto, utilizando a prerrogativa concedida ao legislador português pelo artigo 194.º da Directiva IVA.

Neste âmbito, não só se afigura correcta a emissão da factura pela sede, com a utilização do número de identificação fiscal italiano, como a mesma não poderia conter a liquidação de IVA português, nem ser inscrito este imposto nas declarações periódicas relativas ao registo de IVA em Portugal.

---

<sup>38</sup> No tocante às operações activas reportadas no ano 2007 está assente que as mesmas não respeitam ao IVA que foi deduzido em 2004, nem a entidade a quem os serviços foram prestados é a mesma, pelo que estamos a referir-nos ao Contrato de 2003 (...) e às obras que decorreram na fábrica da ...

<sup>39</sup> Pressupomos a inexistência de estabelecimento estável, com base no enquadramento declarado pela Requerente que a Autoridade Tributária e Aduaneira não infirmou.

Este regime aplica-se mesmo que o destinatário dos serviços não proceda à autoliquidação do imposto devido, circunstância que também não releva para efeitos de determinar o direito à dedução na esfera da Requerente.

Salienta-se que a ratio legis deste regime de autoliquidação pelo adquirente ou destinatário se prende eminentemente com o combate a “possíveis situações de fraude e evasão fiscal, evitando-se, na medida do possível, que entidades não estabelecidas e que aqui não têm um representante fiscal que possa ser responsabilizado, sejam encarregues pela cobrança e entrega do imposto (transpondo-se, portanto, tal responsabilidade para a esfera do sujeito passivo português adquirente).

Refira-se, adicionalmente, que esta interpretação é a que vigora noutros Estados-Membros que optaram por implementar o mesmo preceito da Directiva do IVA (artigo 194.º da Directiva do IVA), como é o caso de Espanha e França.” – veja-se AFONSO ARNALDO, obra cit.

Por fim, mesmo que se concordasse (e não se concorda) com a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira sobre a emissão de facturas e o dever de reporte do IVA liquidado nas declarações periódicas de IVA, não se vislumbra como é que da mesma se poderia concluir pela inviabilização do direito à dedução do IVA e com base em que norma legal. Estaríamos, à semelhança do que acima foi dito, perante o incumprimento de obrigações acessórias ou perante a falta de liquidação de IVA nas operações activas cujas consequências se colocam noutro plano que não o da limitação do direito à dedução.

À face do exposto, assiste à Requerente o direito à dedução do IVA exercido em 2004, cujo crédito foi consumido em 2007, pelo que as liquidações de IVA e de juros compensatórios devem ser anuladas, por erro nos pressupostos.

## **5. DISPOSITIVO**

À face do exposto, acorda o colectivo de árbitros em julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade e em anular os actos de liquidação de IVA e de juros compensatórios, no montante global peticionado de € 662.324,98, tudo com as legais

consequências, incluindo a revogação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

\* \* \*

**Valor do processo:** fixa-se em € **662.324,98**<sup>40</sup>, de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil.

**Custas** no montante de € **9.792,00** a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, em conformidade com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4 do RCPAT.

\* \* \*

Notifique.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2013

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo Colectivo de Árbitros.

A redacção do presente Acórdão rege-se pela ortografia antiga.

\* \* \*

Alexandra Martins

Arlindo José Francisco

Filomena Salgado Oliveira

---

<sup>40</sup> Coincidente com o valor que foi indicado pela Requerente no pedido submetido por via electrónica, embora no articulado conste o valor de € 665.324,98, que se interpreta derivar de simples erro de escrita na digitação do algarismo “5”.