

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 96/2018-T

Tema: IVA – Direito à dedução – Requisitos formais – Descritivos das faturas – Arts. 19.º, n.º 2 e 36.º, n.º 5, alínea b) do CIVA.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dra. Alexandra Coelho Martins (árbitro-presidente), Dra. Raquel Franco e Dr. José Nunes Barata (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral, constituído em 24 de maio de 2018, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., S.A., contribuinte fiscal número..., com sede na Rua ..., ..., adiante designada por “Requerente”, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo e de pronúncia arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, deduzindo a pretensão de anulação das liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e de juros compensatórios e moratórios, *infra* identificadas, relativas aos anos 2013 e 2014, na importância global de € 190.212.93 (cento e noventa mil duzentos e doze euros e noventa e três cêntimos).

Como fundamento do pedido anulatório a Requerente alega, em síntese, os seguintes vícios substantivos:

- (a) A posição da AT enferma de erro nos pressupostos ao considerar que as faturas emitidas à Requerente pela sociedade B..., S.A., ambas pertencentes ao mesmo

Grupo societário, com os descritivos de “serviços administrativos” e “serviços de marketing”, não cumprem os requisitos formais dos artigos 19.º, n.º 2 e 36.º, n.º 5, ambos do Código do IVA, e, em consequência, ficam excluídas do direito à dedução do IVA incorrido, por serem insuficientes quanto à identificação específica dos serviços faturados, ao apuramento dos valores debitados por cada serviço e relativamente à conexão do IVA pago com a obtenção dos rendimentos por parte da Requerente;

- (b) Na perspetiva da Requerente, os requisitos formais foram satisfeitos na medida do razoavelmente exigível, pois, para além do descritivo, todas as faturas contêm uma nota resumo que fornece maior detalhe sobre os serviços, os quais estão formalmente previstos em contratos de prestação de serviços celebrados entre as entidades envolvidas, contendo o elenco dos serviços especificamente prestados, a forma de estipulação dos preços e o modo de repartição e imputação dos custos pelas várias sociedades do Grupo. A estes elementos acrescem mapas de custos para o período de referência de cada fatura;
- (c) De acordo com a Requerente, as faturas cujo direito à dedução foi questionado pela AT satisfazem, de igual modo, as exigências da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006 (“Diretiva IVA”) em matéria de exercício do direito à dedução (artigos 167.º a 192.º), na interpretação que a jurisprudência do Tribunal de Justiça (“TJ”) faz sobre as mesmas;
- (d) A Requerente retira da jurisprudência do TJ que a *ratio* dos elementos que devem constar das faturas é a de possibilitar à AT o controlo do imposto e suportar o exercício do direito à dedução, objetivos que considera acautelados na situação concreta;
- (e) Alega uma divergência entre o Código do IVA (artigo 36.º, n.º 5, alínea b)) e a Diretiva IVA (artigo 226.º, 6), relativo ao conteúdo e menções obrigatórias das faturas), pois o primeiro consagra como elementos obrigatórios “*A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados (...)*” e a segunda “*A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados*”, o que configura uma transposição deficiente do texto comunitário;

- (f) A Requerente assinala ainda que, quer a norma comunitária, quer a norma nacional não referem que a menção descritiva dos bens ou serviços haja de ser precisa ou específica, e que nem sempre os serviços, pela sua natureza, são diretamente mensuráveis. O detalhe exaustivo de todos os serviços administrativos e de marketing prestados seria inexequível e desproporcionado e não corresponderia a uma fatura, mas a um relatório laboral;
- (g) Todos os serviços foram efetivamente prestados pela B..., S.A., ponto que não foi questionado pela AT. Acresce que as faturas foram pagas pela Requerente e o IVA liquidado tempestivamente entregue pela B..., S.A. ao Estado;
- (h) Todas as faturas especificam a extensão dos serviços que se reportam a períodos mensais;
- (i) Sem prescindir, a Requerente salienta que, como tem afirmado repetidamente a jurisprudência do TJ, mesmo que se considerasse não estarem cumpridos todos os requisitos formais, a AT não poderia impedir a dedução, porquanto estão verificados os pressupostos substantivos do exercício desse direito;
- (j) A AT incumpriu o dever de descoberta da verdade material ao omitir do RIT toda a documentação de suporte que a Requerente detinha junto a cada fatura, em especial os mapas de custos, que permitiam compreender os critérios de imputação e distribuição dos encargos que o prestador de serviços suportava.

A Requerente conclui pelo pedido de anulação das liquidações de IVA, de juros compensatórios e moratórios com fundamento em ilegalidade por erro de direito na aplicação dos artigos 19.º, n.º 2 e 36.º, n.º 5, alíneas a) a e) do Código do IVA, e dos artigos 226.º, 178.º, alínea a) e 168.º, alínea a) da Diretiva IVA, e por violação do princípio da verdade material na atividade inspetiva, ínsito nos artigos 5.º e 6.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”).

Juntou 13 (treze) documentos e requereu prova por testemunhas.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação à AT.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, al. a), 6.º, n.º 2, al. a) e 11.º, n.º 1, al. a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT.

As partes, oportunamente notificadas dessa designação, não opuseram recusa nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 24 de maio de 2018, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

A Requerida apresentou resposta e juntou o processo administrativo (“PA”). Invoca, por seu turno, que a descrição dos serviços constante das faturas dos serviços administrativos e de marketing adquiridos pela Requerente à B..., S.A., apesar de não ter de ser necessariamente exaustiva à luz do artigo 226.º, n.º 6 da Diretiva IVA, deve sê-lo na justa medida que permita à AT o controlo do pagamento do imposto devido e dos requisitos substantivos do direito à dedução do IVA, o que entende não suceder na situação vertente.

Segundo a Requerida, o descritivo das faturas é tão geral que não permite determinar a extensão dos serviços, sendo sempre o mesmo, qualquer que seja o mês e por mais significativa que seja a oscilação dos correspondentes valores faturados. Essas faturas não respeitam, assim, as exigências formais previstas no artigo 226.º, n.º 6 da Diretiva IVA, nem no artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do IVA, por insuficiência dos elementos obrigatórios do conteúdo das faturas: designação/extensão do serviço concretamente prestado.

Apesar de ser admissível que a descrição dos serviços seja complementada por

anexos informativos, no caso os documentos não fazem referência às faturas de forma específica e inequívoca por forma a poderem ser considerados documentos equiparados a uma fatura. Mais, nem dos documentos (contratos), nem dos mapas de análise de custos da B..., S.A. resulta a discriminação dos serviços que permita aferir a sua concreta natureza, com minúcia ou pormenor suficiente.

Argui, ainda, a Requerida que a Requerente não demonstrou as condições substantivas exigíveis para o exercício do direito à dedução, cujo ónus da prova recai sobre o sujeito passivo, de acordo com o artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”), pelo que, em linha com o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), no processo 1141/16, de 4 de outubro de 2017, conclui que a insuficiência da discriminação dos serviços prestados obsta ao controlo dos pressupostos substantivos do direito à dedução do IVA, ao abrigo dos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA.

Por fim, considera dever ser indeferido o requerimento de prova testemunhal por apenas estar em discussão matéria de direito, não havendo qualquer discordância sobre os factos em causa e não aceita que a Requerente venha apresentar prova testemunhal com vista a provar os factos que a lei exige.

Pugna pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não provado, e requer a absolvição de todos os pedidos, com as legais consequências.

Por despacho de 28 de junho de 2018, o Tribunal indeferiu o pedido de não produção de prova testemunhal formulado pela Requerida, porquanto, como ela própria argui, a falta de prova das condições substantivas exigíveis para o exercício do direito à dedução constitui fundamento para não permitir (o exercício de) tal direito, pelo que a questão central é precisamente de prova, reforçada na conclusão da AT de que o pedido de pronúncia arbitral deve “*improceder, por não provado*”.

Não se alcança, deste modo, a razão de ser e muito menos o fundamento legal da afirmação da Requerida de que “*não se pode assim aceitar que a Requerente venha*

apresentar prova testemunhal”. Tal significaria impedir a Requerente de exercer uma elementar garantia de defesa e condicionaria o tribunal na sua função primordial de alcançar a verdade material como pressuposto (ideal) de uma decisão de mérito, o que não pode sufragar-se.

Em 11 de julho de 2018, teve lugar a reunião a que faz referência o artigo 18.º do RJAT, na qual foram ouvidos, como depoentes de parte, C... e D... (inicialmente arrolados como testemunhas), e uma das testemunhas apresentadas pela Requerente, E... .Foram prescindidas 7 (sete) testemunhas, ao que a Requerida não se opôs.

O Tribunal notificou as partes para alegações escritas sucessivas e designou o dia 23 de novembro de 2018 como prazo limite para prolação da decisão. Por fim, advertiu-se a Requerente para, até essa data, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no artigo 4º, n.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD.

Requerente e Requerida apresentaram alegações mantendo, na essência, os argumentos que constam do pedido de pronúncia arbitral e da resposta, respetivamente. A Requerente considera ter provado a materialidade das operações e dos serviços prestados. A Requerida reitera a insuficiência da discriminação dos serviços nas faturas, que considera um obstáculo ao controlo dos pressupostos substantivos do direito à dedução do IVA, por impossibilitar a determinação da quantidade dos serviços prestados e o imposto que lhes está subjacente.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (*cf.* artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 10º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade 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).

A cumulação de pedidos é admissível, porquanto a procedência dos pedidos depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias (fundamentos) de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, que respeitam aos requisitos para o exercício do direito à dedução do IVA nas faturas de prestações de serviços emitidas pela B..., S.A. à Requerente, com os descritivos “Serviços Administrativos” e “Serviços de Marketing”, nos anos 2013 e 2014.

O processo não enferma de nulidades, não tendo sido suscitadas exceções.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. MATÉRIA DE FACTO

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

A. A A..., S.A., aqui Requerente, é uma sociedade comercial inscrita, desde 2008, para o exercício das atividades de produção de vinhos comuns e licorosos (CAE principal 11021), bem como de fabricação de aguardentes preparadas (CAE secundário), e está enquadrada no regime normal de periodicidade mensal de IVA – *cf.* Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) junto com o pedido de pronúncia arbitral (“ppa”) como documento 3 e constante do PA1.

B. Para efeitos de IRC, a Requerente optou, no ano 2013, por um período de tributação não coincidente com o ano civil, que passou a ser de 1 de maio a 30 de abril. Assim, nos períodos abrangidos pela ação inspetiva de que a Requerente foi alvo – anos

2013 a 2015 –, os exercícios fiscais foram repartidos nos seguintes moldes:

Ano 2013 – **A.** de 1 de janeiro de 2013 a 30 de abril de 2013; **B.** de 1 de maio de 2013 a 30 de abril de 2014;

Ano 2014 – de 1 de maio de 2014 a 30 de abril de 2015;

Ano 2015 – de 1 de maio de 2015 a 30 de abril de 2016.

– cf. RIT (documento 3 e PA1).

C. Em 29 de dezembro de 2011, a sociedade B..., S.A., celebrou um Contrato de Prestação de Serviços com a Requerente e com oito sociedades, todas integradas no mesmo Grupo societário (incluindo a B...), a saber: a F..., S.A.; a G..., S.A.; a H..., S.A.; a I..., S.A.; a J..., S.A.; a K...–SGPS, S.A.; as L..., S.A.; e a M..., LDA. – cf. documento 9.

D. No âmbito do Contrato de Prestação de Serviços referido no ponto C acima, celebrado pelo prazo de um ano, a contar de 1 de janeiro de 2012, e renovável automaticamente por iguais períodos, a B..., S.A. assumiu o compromisso de organizar, assegurar e prestar à Requerente e às demais empresas contratantes serviços de:

- (a) Contabilidade;
- (b) Financeiros;
- (c) *Reporting* e controlo de Gestão;
- (d) Informática e tecnologias de informação;
- (e) Cobranças e gestão de crédito;
- (f) Recursos humanos;
- (g) *Customer service*;
- (h) Gestão logística;
- (i) Gestão de projetos;
- (j) Administração;
- (k) Relações públicas e representação;
- (l) Aluguer e suporte técnico de equipamentos diversos;
- (m) Comunicações móveis, fixas, postais e dados;
- (n) Gestão de frotas, compreendendo aluguer e cedência, reparação, seguros, portagens, estacionamento e outros análogos;

- (o) Gestão de seguros de crédito e outros;
 - (p) Gestão de marketing e publicidade;
 - (q) Gestão de combustíveis e lubrificantes;
 - (r) Outros serviços necessários desenvolvidos no âmbito da atividade, não incluídos nas alíneas anteriores;
 - (s) Organização e gestão de eventos.
- cf. documento 9.

E. O Contrato de Prestação de Serviços em apreço previa que os preços fossem determinados e revistos numa base semestral em conformidade com o Anexo I, que do mesmo fazia parte integrante, podendo ser alterados em função de variações na alocação dos tempos pré-definidos à data da celebração do contrato – cf. documento 9.

F. Por cada tipo de serviço, o Anexo I do contrato enumerava as empresas destinatárias do mesmo e as percentagens de imputação dos gastos que a B..., S.A. iria efetuar às diversas sociedades adquirentes dos serviços, como contrapartida ou remuneração dos mesmos – cf. documento 9.

G. Em 27 de dezembro de 2012, foi aditado um novo Anexo I ao Contrato de Prestação de Serviços, segundo o qual o preço dos serviços a cobrar à Requerente corresponderia às seguintes percentagens de imputação a aplicar aos gastos (que viessem a ser) incorridos e apurados pela B..., S.A. nas respetivas áreas, que **vigora até março de 2013**:

- 25% do total de gastos apurados relativamente aos serviços de contabilidade, serviços financeiros, *reporting* e controlo de gestão, informática e tecnologias de informação, serviços de cobrança, gestão de crédito e gestão de projetos;
- 35% dos gastos incorridos na área de recursos humanos;
- 2,5% dos gastos de marketing e publicidade incorridos em cada operação;
- 5% dos gastos com relações públicas e representação incorridos em cada operação;
- O preço dos serviços a prestar constantes das alíneas l) a s) do ponto C *supra*,

seria determinado em conformidade com os gastos incorridos em cada operação, podendo estes serem acrescidos de uma margem que permitisse cobrir os custos de funcionamento – cf. documento 10.

H. Em 22 de março de 2013, foi aditado um novo Anexo I ao Contrato de Prestação de Serviços, segundo o qual o preço dos serviços a cobrar à Requerente corresponderia às seguintes percentagens de imputação, que **vigoraram até abril de 2014**:

- 67,5% do total de gastos apurados relativamente aos serviços de contabilidade, serviços financeiros, *reporting* e controlo de gestão, informática e tecnologias de informação, serviços de cobrança e gestão de crédito;
- 67,5% dos gastos incorridos na área de recursos humanos;
- 90% dos gastos incorridos com a gestão de projetos;
- 60% dos gastos de marketing e publicidade incorridos em cada operação;
- 40% dos gastos com relações públicas e representação incorridos em cada operação;
- O preço dos serviços a prestar constantes das alíneas l) a s) do ponto C *supra*, seria determinado em conformidade com os gastos incorridos em cada operação, podendo estes serem acrescidos de uma margem que permitisse cobrir os custos de funcionamento – cf. documento 11.

I. Em 31 de outubro de 2013, verificou-se uma reestruturação do Grupo societário no qual se integravam a Requerente e a B..., S.A., tendo a primeira incorporado, por fusão, as sociedades F..., S.A., J..., S.A. e M..., LDA. – cf. RIT constante do PA1.

J. Em 23 de abril de 2014, foi celebrado um novo Contrato de Prestação de Serviços entre, por um lado, a B..., S.A., e, por outro lado, a Requerente, a G..., S.A., a H..., S.A. e a N..., S.A.. O clausulado contratual é idêntico ao do anterior Contrato de Prestação de Serviços (pontos C a F *supra*), com as diferenças do âmbito subjetivo, da remoção de três categorias de serviços do objeto contratual – serviços de gestão logística, *customer service* e administração (que deixaram de fazer parte do elenco de serviços) –, tendo sido acrescentada a palavra “Portfólio” na categoria de relações públicas e representação. Os

preços passaram a ser determinados e revistos quadrimestralmente, em vez da anterior base semestral – cf. documento 12.

K. De acordo com o Anexo I deste novo Contrato de Prestação de Serviços, o preço dos serviços a cobrar à Requerente foi fixado nos seguintes moldes, **em vigor a partir de 1 de maio de 2014:**

- 50% do total de gastos apurados relativamente aos serviços de contabilidade, serviços financeiros, *reporting* e controlo de gestão, informática e tecnologias de informação, serviços de cobrança, gestão de crédito e gestão de projetos;
- 60% dos gastos incorridos na área de recursos humanos;
- 15% dos gastos de marketing e publicidade incorridos em cada operação;
- 15 % dos gastos com portfólio, relações públicas e representação incorridos em cada operação;
- O preço dos restantes serviços seria determinado em conformidade com os gastos incorridos em cada operação, podendo estes serem acrescidos de uma margem que permitisse cobrir os custos de funcionamento – cf. documento 12.

L. À data dos factos, a sociedade B..., S.A. fazia parte integrante do Grupo societário a que a Requerente pertencia e desempenhava a função de unidade de serviços partilhados desse Grupo. Neste âmbito, a B..., S.A., por razões de racionalidade e eficiência económica, centralizava as principais funções de suporte, auxiliares e de apoio ao negócio fundamental das empresas do Grupo, focalizado na produção, distribuição, comercialização e exportação de produtos vinícolas. Para esse efeito, aquela entidade (B...) dispunha dos recursos humanos necessários à prestação desses serviços, alguns dos quais cedidos ou transferidos por outras sociedades do Grupo – cf. documentos 9 a 12 e depoimento da testemunha.

M. A Requerente, numa ótica de especialização, estava focada em exclusivo na produção de vinho e demais bebidas do Grupo e necessitava de largo apoio nas funções administrativas e de marketing, para a qual não dispunha do pessoal indispensável, funções essas que, se não fossem centralizadas, implicariam uma ineficiência da estrutura pela

inerente multiplicação de funções nas diversas sociedades do Grupo. Relativamente ao marketing acresciam ainda razões de coerência no trabalho de criação e divulgação da imagem do grupo como um todo – cf. depoimento da testemunha e declarações de parte.

N. Em 2013 e 2014, a B..., S.A. prestou à Requerente serviços de suporte à sua atividade, que se podem reconduzir a duas grandes áreas: (i) área administrativa, incluindo a contabilidade, o *reporting* financeiro, os serviços informáticos, de gestão de recursos humanos e de fornecedores do grupo; e (ii) área de marketing, abrangendo o registo e gestão das marcas e de produtos (desenho e atualização dos rótulos para os diversos mercados, *packaging* e catálogos) – cf. documentos 9 a 12 e depoimento da testemunha.

O. Neste âmbito, a contabilidade da Requerente, os reportes periódicos e a preparação da informação financeira, a emissão de faturas, o apoio informático, as cobranças, o desenho e conceção dos rótulos dos vinhos e demais bebidas produzidas, a preparação necessária para apresentação em concursos tendo em vista a obtenção de classificações e distinções para os produtos, as candidaturas a projetos de investimento, entre outros, eram realizados pela B..., S.A. em benefício da Requerente – cf. documento 13, depoimento da testemunha e declarações de parte.

P. O principal escopo da sociedade B..., S.A. no seio do Grupo era o de alcançar ganhos de eficiência na prestação dos serviços *intra-grupo*, otimizando os recursos com pessoal, e não propriamente a obtenção direta de lucros pela sociedade, pelo que a política de preços refletida nos Contratos era a de repercutir os gastos incorridos com as prestações de serviços. Nos períodos de tributação de 2013 a 2014 o resultado líquido do exercício foi negativo ou reduzido (€ 1.640,46, em 2013) – cf. documentos 9 a 12, documentos juntos com as alegações da Requerente (modelos 22 de IRC) e depoimento da testemunha.

Q. A grande *maioria* dos gastos incorridos pela B..., S.A. (mais de 90%) correspondia a custos salariais ou associados com o posto de trabalho dos colaboradores que prestavam os serviços *intra-grupo*, incluindo os correspondentes bónus, custos fiscais, encargos com deslocações (v.g. gastos com viaturas), sendo os gastos diretos, por exemplo

do marketing, incorridos diretamente pelas sociedades a que respeitavam – cf. depoimento da testemunha.

R. As chaves de repartição dos custos pelas diversas sociedades resultam de decisão da administração da B..., S.A., assente em critérios económicos e comerciais em função da natureza dos serviços a prestar. No caso da contabilidade, serviços financeiros, *reporting* e similares dependiam do volume de faturação das sociedades adquirentes dos serviços. Se se tratasse de serviços de recursos humanos o critério de repartição ponderava o número de pessoas (colaboradores) ao serviço das sociedades adquirentes dos serviços. No caso dos projetos de investimento a afetação era feita às entidades beneficiárias dos projetos. Tudo tendo em vista a quantificação da carga laboral aproximada que cada sociedade iria ter nos serviços prestados pela B..., S.A. – cf. declarações de C... .

S. A determinação concreta do preço dos serviços prestados pela B..., S.A. à Requerente era efetuada com referência a períodos mensais, tendo em conta a informação de gestão da primeira, nomeadamente os gastos efetivos ou estimados (provisórios) apurados pelos centros de custos das diversas áreas, aos quais era aplicada a percentagem que tinha sido pré-definida no Contrato como encargo da Requerente, em regra sem adição de qualquer margem. Estes gastos constam dos mapas informáticos extraídos do sistema em cada mês pela B..., S.A., sendo a distribuição dos mesmos realizada em folhas de cálculo do programa excel numa tabela dinâmica que faz a distribuição dos encargos na medida das referidas percentagens – cf. documentos 9 a 12 e depoimento da testemunha.

T. O valor assim apurado era faturado mensalmente, pela B..., S.A. à Requerente, como contrapartida ou remuneração da prestação de serviços realizada ao período/mês correspondente, ficando os referidos documentos a constar das pastas de arquivo da Requerente com os originais das faturas (ou seja, os mapas dos gastos do período por centro de custos extraídos do sistema informático da B..., S.A. e as folhas de excel com a imputação dos mesmos (gastos), na proporção aplicável, à Requerente, *i.e.*, mapas de análise de custos e tabelas de sumário desses mapas) – cf. documento 13 corroborado pelo depoimento da testemunha.

U. Quando ocorriam atrasos na contabilidade e no fecho do mês, a B..., S.A. utilizava a base de gastos do mês anterior para efeitos de faturação, a qual, mais tarde, era retificada, por intermédio de nota de crédito ou de débito, consoante o sentido do ajustamento, para que correspondesse ao montante dos gastos definitivos, efetivamente incorridos e contabilizados – cf. documento 13 corroborado pelo depoimento da testemunha.

V. Nos anos civis de 2013 e 2014 foram realizados três acertos de faturação após o fecho de contas anual (fiscal) da Requerente, ou após o fecho de contas da B..., S.A. – cf. documento 13 e RIT constante do PA1.

X. As faturas emitidas pela B..., S.A. à Requerente eram emitidas com referência ao período coincidente com o mês de calendário e contêm, entre outros, os seguintes elementos de informação:

- a) Identificação da B..., S.A., morada e número de contribuinte, na qualidade de emitente e prestadora dos serviços faturados;
- b) Identificação da Requerente, morada e número de contribuinte, na qualidade de destinatária dos serviços faturados;
- c) O preço líquido de imposto, a taxa aplicável, o montante de IVA devido e o valor total (base e IVA);
- d) A data da prestação ou colocação dos serviços à disposição do adquirente;
- e) O descritivo “*Serviços Administrativos*” e “*Serviços de Marketing*” e, em alguns casos, “*Conforme Contrato*”;
- f) Em campo autónomo:
 - (ii) “*Serviços Administrativos: elaboração de contabilidade, serviços informáticos, gestão financeira, controlo de cobranças, gestão de fornecedores e gestão de recursos humanos*”; e
 - (iii) “*Serviços de Marketing: gestão de registo de marcas, design de rotulagem, packaging e catálogos, preparação de feiras, concursos de comunicação [ou de comunicação institucional]*” – cf. documento 13.

Z. O preço das prestações de serviços realizadas pela B..., S.A. à Requerente era faturado com IVA à taxa normal, sendo o imposto deduzido por esta nos termos gerais – cf. documento 13 e RIT constante do PA1.

AA. No ano 2013, a B..., S.A., emitiu à Requerente as seguintes faturas:

N.º Fatura	Data	Descrição	Base (€)	IVA a 23% (€)	Período a que se refere	Data Extrato
18/2013	31.01.2013	Serviços Administrativos -12.483,42 Serviços Marketing - 261,47	12.744,89	2.931,32	Janeiro de 2013	31.01.2013
96/2013	28.02.2013	Serviços Administrativos -11.856,52 Serviços Marketing - 270,06	12.126,58	2.789,11	Fevereiro de 2013	28.02.2013
174/2013	28.03.2013	Serviços Administrativos -1.163,54	1.163,54	267,61	Diferença entre valor faturado (c/ base em estimativas) e valores reais de 2012	28.03.2013
180/2013	28.03.2013	Serviços Administrativos -11.856,52	12.126,58	2.789,11	Março de 2013	28.03.2013

		Serviços Marketing – 270,06				
260/20 13	30.04.2 013	Serviços Administrativos -11.856,52 Serviços Marketing – 270,06	12.126, 58	2.789,1 1	Abril de 2013	30.04.2 013
61/201 4	31.05.2 013	Serviços Administrativos -21.379,24 Serviços Marketing – 4.050,89	25.430, 13	5.848,9 3	Maio de 2013	31.05.2 013
68/201 4	11.06.2 013	Serviços Administrativos -1.217,49 Serviços Marketing – 220,13	1.437,6 2	330,65	Acerto meses janeiro a abril	18.06.2 013
143/20 14	28.06.2 013	Serviços Administrativos -21.379,24 Serviços Marketing – 4.050,89	25.430, 13	5.848,9 3	Junho de 2013	28.06.2 013
217/20 14	31.07.2 013	Serviços Administrativos -21.379,24 Serviços Marketing – 4.050,89	25.430, 13	5.848,9 3	Julho de 2013	31.07.2 013
296/20 14	30.08.2 013	Serviços Administrativos -21.379,24 Serviços Marketing – 4.050,89	25.430, 13	5.848,9 3	Agosto de 2013	30.08.2 013
367/20 14	30.09.2 013	Serviços Administrativos -21.379,24 Serviços Marketing – 4.050,89	25.430, 13	5.848,9 3	Setembro de 2013	30.09.2 013

446/20 14	31.10.2 013	Serviços Administrativos -34.099,63 Serviços Marketing – 5.655,94	39.755, 57	9.143,7 8	Outubro de 2013 (estimado)	31.10.2 013
521/20 14	29.11.2 013	Serviços Administrativos -30.822,87 Serviços Marketing – 5.804,41	36.627, 28	8.424,2 7	Novembro de 2013 (estimado)	29.11.2 013
589/20 14	26.12.2 013	Serviços Administrativos -30.822,87 Serviços Marketing – 5.804,41	36.627, 28	8.424,2 7	Dezembro de 2013 (estimado)	31.12.2 013
TOTA L			291.886 ,57	67.133, 91		

– cf. documento 13 e RIT constante do PA1.

BB. No ano 2014, a B..., S.A., emitiu à Requerente as seguintes faturas:

N.º Fatura	Data	Descrição	Base (€)	IVA a 23% (€)	Período a que se refere	Data Extrato
FA 2014/664	31.01.2 014	Serviços Administrativos– 106.384,96 Serviços Marketing – 19.432,84	176.806 ,63	40.665, 52	Acerto de maio a dez 2013 por alteração de percentage ns de repartição	31.01.2 014
FA	27.02.2	Serviços Administrativos	45.158,	10.386,	Janeiro de	27.02.2

2014/735	014	-37.300,32 Serviços Marketing – 7.858,35	67	49	2014	014
FA 2014/801	20.03.2 014	Serviços Administrativos -36.135,57 Serviços Marketing – 7.378,07	43.513, 64	10.008, 14	Fevereiro de 2014	20.03.2 014
FA 2014/868	28.04.2 014	Serviços Administrativos -40.120,98 Serviços Marketing – 8.032,47	48.153, 45	11.075, 29	Março de 2014	28.04.2 014
FA 2014B/3 1	30.05.2 014	Serviços Administrativos -36.686,81 Serviços Marketing – 7.556,75	44.243, 56	10.176, 02	Abril de 2014	02.06.2 014
FA 2014B/1 40	30.06.2 014	Serviços Administrativos -29.302,65 Serviços Marketing – 1.455,83	30.758, 48	7.074,4 5	Mai de 2014	30.06.2 014
FA 2014B/1 60	31.07.2 014	Serviços Administrativos -26.775,41 Serviços Marketing – 1.441,89	28.217, 30	6.489,9 8	Junho de 2014	31.07.2 014
FA 2014B/2 56	22.08.2 014	Serviços Administrativos -28.787,87 Serviços Marketing – 1.361,04	30.148, 91	6.934,2 5	Julho de 2014	26.08.2 014
FA 2014B/3 34	30.09.2 014	Serviços Administrativos -25.855,15 Serviços Marketing –	27.219, 88	6.260,5 7	Agosto de 2014	30.09.2 014

		1.364,73				
FA 2014B/4 62	27.11.2 014	Serviços Administrativos -27.458,34 Serviços Marketing – 949,74	28.408, 08	6.533,8 6	Setembro de 2014	27.11.2 014
FA 2014B/4 64	27.11.2 014	Serviços Administrativos -21.702,60 Serviços Marketing – 730,71	22.433, 31	5.159,6 6	Outubro de 2014	27.11.2 014
FA 2014B/5 25	30.12.2 014	Serviços Administrativos -4.541,78	4.541,7 8	1.044,6 1	Novembro de 2014	30.12.2 014
TOTAL			529.603 ,69	121.80 8,85		

– cf. documento 13 e RIT constante do PA1.

CC. A Requerente foi objeto de ações inspetivas externas, por parte da AT, aos anos 2013, 2014 e 2015, inicialmente apenas para efeitos de IVA e depois alteradas para “Gerais”, ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI2016.../.../..., datadas de 16 de fevereiro de 2016 – cf. RIT (documento 3 e PA1).

DD. As ações inspetivas tiveram início em 14 de março de 2017, com referência ao ano 2013, e em 30 de março de 2017, relativamente aos anos fiscais 2014 e 2015, tendo sido prorrogadas por três meses, ao abrigo do artigo 36.º, n.º 3, alínea a) do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (“RCPITA”), com a respetiva notificação à Requerente em 24 de agosto de 2017 – cf. RIT (documento 3 e PA1).

EE. A Requerente foi notificada do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, para exercer o direito de audição. Este projeto propunha, além de outras, correções ao IVA deduzido nos anos 2013 e 2014, com fundamento no exercício indevido do direito à

dedução pela Requerente do IVA liquidado nas faturas emitidas pela B..., S.A. nesses anos, por incumprimento dos requisitos formais, em concreto, de descrição da natureza e quantidade dos serviços prestados. Nesta matéria, a Requerente não exerceu esse direito – cf. Projeto de RIT constante do PA3.

FF. Subsequentemente, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) que manteve a correção ao IVA deduzido, no valor de € 67.133,91, para o ano 2013, e de € 121.808,85, para o ano 2014, perfazendo o valor global de € 188.942,76, com despacho concordante do Chefe de Divisão, por delegação do Diretor de Finanças, datado de 24 de novembro de 2017, com base nos fundamentos que se transcrevem parcialmente:

“2 – **EM SEDE DE IVA**

2.1 – Dedução indevida de IVA (Faturas emitidas pela sociedade B..., SA)

No decurso da análise à conta # 2432313 IVA dedutível OBS (campo 24 das declarações periódicas de IVA), foram selecionados diversos documentos para análise tendo sido detetados alguns documentos que não cumprem com os requisitos indispensáveis para que o sujeito passivo possa exercer o direito à dedução do IVA suportado.

Constata-se que, a A... deduziu o IVA inscrito nas faturas emitidas pela sociedade B..., SA (adiante designada por B...), com NIPC:..., nas quais consta como descritivo genérico “serviços administrativos e de marketing”.

Estabelece o n.º 2 do artigo 19.º do Código do IVA, que “só confere direito à dedução o imposto contido em faturas passadas na forma legal”.

Refere ainda o n.º 6 do mesmo artigo, que, e passo a transcrever;

“Para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passadas na forma legal as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos”

Ora o artigo 36.º do Código do IVA é bastante claro em relação aos elementos que uma fatura terá obrigatoriamente de possuir para que o imposto suportado na mesma

possa ser deduzido pelo sujeito passivo adquirente dos bens e/ou serviços.

Nos quadros infra, identificam-se por cada ano, as faturas em causa e a data em que o IVA foi deduzido:

Quadro 1: identificação das faturas emitidas pela B... II, no ano 2013, à A...

[...]

<i>TOTAL IVA DEDUZIDO, ANO 2013 (FATURAS B...) – (# 2432313)</i>	<i>67.133,91</i>
--	------------------

Quadro 2: identificação das faturas emitidas pela B..., no ano 2014, à A...

[...]

<i>TOTAL IVA DEDUZIDO, ANO 2014 (FATURAS B...) – (# 2432313)</i>	<i>121.808,85</i>
--	-------------------

Ao analisarmos cada um dos documentos elencados nos quadros supra, constata-se que não cumprem com a totalidade dos requisitos exigidos no n.º 5 do artigo 36 do Código do IVA, designadamente na qualificação e quantificação de cada serviço (“per si”) que é faturado.

Efetivamente, verifica-se que na descrição as faturas apenas referem “serviços administrativos” e “serviços de marketing”, e em nota de resumo, é referido o seguinte, e passo a transcrever:

(A) Serviços administrativos: elaboração de contabilidade, serviços informáticos, gestão financeira, controlo de cobranças, gestão de fornecedores e gestão de recursos humanos.

(B) Serviços de marketing: gestão de registo de marcas, design de rotulagem, packaging e catálogos, preparação de feiras, concursos e comunicação institucional.

Ora, como podemos verificar estas descrições apenas referem operações genéricas, descrição essa que é igual em todas as faturas, o que é de estranhar uma vez que cada fatura tem um valor concreto e diferenciado, ie, não são faturados valores semelhantes todos os meses.

Com este tipo de descrição, claramente insuficiente em termos do exigido no Código do IVA, não há possibilidade de qualquer controlo das operações por parte da Autoridade Tributária, pois que se desconhece, especificamente os serviços faturados e apuramento dos valores debitados por cada serviço, não identificando elementos suficientes para se comprovar a conexão deste IVA com a obtenção de rendimentos por parte do sujeito passivo em análise.

Dando como exemplo os serviços tipificados como serviços de marketing, quer-nos parecer que o registo de marcas, design de rotulagem e preparação de feiras não serão realizados todos os meses, e que se porventura o forem, não estarão associados os mesmos gastos, por exemplo numa preparação de uma feira em Lisboa ou na China por exemplo, logo, tais serviços teriam obrigatoriamente de ser d[i]scriminados e quantificados “per si”.

[...]

Face ao exposto, e relativamente a este ponto, propõe-se uma correção meramente aritmética a imposto (IVA) por não cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 19.º e do n.º 5 do artigo 36.º ambos do Código do IVA, no montante de € 67.133,91 (ano 2013) e € 121.808,85 (ano 2014). “ – cf. RIT constante do PA1.

GG. A Requerente foi notificada das liquidações de IVA, demonstrações das liquidações de IVA, de Juros Compensatórios e Moratórios e, bem assim, das demonstrações de acerto de contas, identificadas no quadro *infra*, respeitantes a períodos mensais dos anos 2013 e 2014, das quais resulta o montante global a pagar de € 190.212,93 – cf. Documento 2.

Período	Liquidação/ato n.º	Número de Documento	Valor a pagar
201301M	...	...	0,00 €
201302M	...	...	0,00 €
201303M	2017 ...	2017 ...	8.777,16 €
201304M	...	...	0,00 €
201305M	2017...	2017 ...	8.638,04 €

201306M	2017 ...	2017 ...	6.179,58 €
201307M	2017 ...	2017 ...	5.848,93 €
201308M	2017 ...	2017 ...	5.848,93 €
201309M	2017 ...	2017 ...	5.848,93 €
201310M	2017 ...	2017 ...	9.143,78 €
201311M	2017 ...	2017 ...	8.424,27 €
201312M	2017 ...	2017 ...	8.424,27 €
201312M Juros	2017 ...	2017 ...	1.270,20 €
201401M	2017 ...	2017 ...	40.665,52 €
201402M	...	...	0,00 €
201403M	2017 ...	2017 ...	20.394,63 €
201404M	2017 ...	2017 ...	11.075,29 €
201405M	n/a	n/a	n/a
201406M	2017 ...	2017 ...	17.250,47 €
201407M	2017 ...	2017 ...	6.489,98 €
201408M	2017 ...	2017 ...	6.934,25 €
201409M	2017 ...	2017 ...	6.260,57 €
201410M	n/a	n/a	n/a
201411M	2017 ...	2017 ...	11.693,52 €
201412M	2017 ...	2017 ...	1.044,61 €
Valor total a pagar			190.212,93 €

HH. Em discordância com as acima identificadas liquidações de imposto (IVA) e juros, a Requerente apresentou no sistema informático do CAAD, em 28 de fevereiro de 2018, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo que deu origem ao presente processo.

MOTIVAÇÃO E FACTOS NÃO PROVADOS

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros fundou-se, essencialmente, nas posições assumidas pelas partes, na análise crítica da prova documental junta aos autos e no depoimento da testemunha inquirida. A título apenas complementar foram consideradas as declarações de parte de dois administradores da Requerente à data dos factos, C... e D... .

A prova testemunhal foi especialmente relevante para confirmação da efetiva realização das prestações de serviços, sua natureza e explicitação dos procedimentos de apuramento dos valores mensais faturados que constam dos documentos (faturas e mapas de apoio). Com efeito, a testemunha E..., Técnica Oficial de Contas do Grupo societário a que pertence, quer da Requerente, quer da B..., S.A., revelou conhecimento direto e profundo da realidade das empresas do Grupo e da sua forma de funcionamento, expondo de forma objetiva, consistente e credível. A testemunha explicitou os factos com espontaneidade e elevado grau de detalhe, próprios de quem tem contacto direto, no dia a dia, com as situações e realidades inquiridas, clarificando as diversas questões e dúvidas que lhe foram colocadas pelos mandatários das partes e pelo próprio Tribunal.

Não se provaram os factos alegados pela Requerente relativos ao número exato de colaboradores desta e da B..., S.A. (que teria de ser objeto de prova documental externalizada, por exemplo, por via de declarações mensais de remunerações e não através de meros documentos), e da repartição entre pessoal com funções administrativas, de marketing e outras (artigos 69.º, 71.º, 72.º, 73.º, 74.º e 75.º do ppa). No entanto, não se afigura que estes sejam factos essenciais ou determinantes, pois ficou claramente assente que a B..., S.A. dispunha de recursos humanos para a prestação dos serviços que efetuava e que a Requerente necessitava de apoio nas funções administrativas e de marketing.

Com relevo para a decisão não existem outros factos alegados que devam considerar-se não provados.

2. DO DIREITO

2.1. Delimitação das questões a decidir

A principal questão substantiva que importa apreciar e dirimir respeita aos pressupostos de exercício do direito à dedução.

Numa primeira vertente, discute-se se o teor dos descritivos das faturas emitidas pela B..., S.A. à Requerente satisfaz os requisitos de forma previstos no artigo 36.º, n.º 5, alínea b) do Código do IVA, relativamente à denominação e quantidade dos serviços prestados, erigidos em condição para o exercício do direito à dedução pelo artigo 19.º, n.º 2, alínea a) do mesmo diploma.

Em segundo lugar, caso se conclua pela insuficiência dos descritivos das faturas em causa e, portanto, pela inobservância do conteúdo (mínimo) exigível às faturas, deve aferir-se se a mesma constitui obstáculo ao controlo dos pressupostos substantivos do direito à dedução e, não o sendo, se tais pressupostos se constatarem na situação em análise.

Por fim, foi colocado à apreciação deste Tribunal o vício de violação do princípio da verdade material na atividade inspetiva, ínsito nos artigos 5.º e 6.º do RCPITA, de que cumpre conhecer, exceto na medida em que a sua decisão fique prejudicada pela solução dada aos antecedentes.

2.2. O direito à dedução do IVA. Quadro normativo

O exercício do direito à dedução do IVA por parte dos sujeitos passivos de IVA está condicionado ao cumprimento de requisitos formais e materiais. Os primeiros

respeitam ao conjunto de formalidades a que deve obedecer a emissão das faturas e os segundos à efetividade das operações e respetiva conexão com atividades exercidas pelos sujeitos passivos que confirmam tal direito.

Os requisitos formais das faturas são os enumerados pelo artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA, que dispõe:

“Artigo 36.º

Prazo de emissão e formalidades das faturas

[...]

5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;*
- b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;*
- c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;*
- d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;*
- e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;*
- f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura.*

No caso de a operação ou operações às quais se reporta a fatura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os

elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável.

[...]” (realce nosso)

Em sentido semelhante dispõe a Diretiva que estabelece o sistema europeu comum do IVA, no seu artigo 226.º, parcialmente transcrito:

“Secção 4

Conteúdo das faturas

Artigo 226.º

“Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º o são as seguintes:

- 1) A data de emissão da fatura;*
- 2) O número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a fatura de forma unívoca;*
- 3) O número de identificação para efeitos do IVA, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual o sujeito passivo efetuou a entrega de bens ou a prestação de serviços;*
- 4) O número de identificação para efeitos do IVA do adquirente ou destinatário, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual foi efetuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços pela qual aquele seja devedor do imposto ou uma entrega de bens referida no artigo 138.º;*
- 5) O nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário;*
- 6) A quantidade e natureza dos bens entregues ou **a extensão e natureza dos serviços prestados;***
- 7) A data em que foi efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços ou a data em que foi efetuado o pagamento por conta, referido nos pontos 4) e 5) do artigo 220.º, na medida em que essa data esteja determinada e seja diferente da data de emissão da fatura;*

- 7-A) *Quando o IVA se torna exigível no momento em que o pagamento é recebido em conformidade com a alínea b) do artigo 66.º e o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, a menção «Contabilidade de caixa»;*
- 8) *O valor tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário líquido de IVA, bem como os abatimentos e outros bónus eventuais, se não estiverem incluídos no preço unitário;*
- 9) *A taxa do IVA aplicável;*
- 10) *O montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime especial para o qual a presente diretiva exclua esse tipo de menção;*
- 10-A) *Quando a fatura for emitida pelo adquirente ou destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços, e não pelo fornecedor ou prestador, a menção «Autofaturação»;*
- 11) *Em caso de isenção, a referência à disposição aplicável da presente diretiva, ou à disposição nacional correspondente, ou qualquer outra menção indicando que a entrega de bens ou a prestação de serviços beneficia de isenção;*
- 11-A) *Quando o adquirente ou destinatário for devedor do imposto, a menção «Autoliquidação»;*
- [...]”. (realce nosso)

A Diretiva IVA equipara, ainda a fatura “qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca”, de harmonia com o seu artigo 219.º.

Adicionalmente, com relevo para a situação *sub iudice*, o artigo 19.º, n.ºs 2 e n.º 6 do compêndio do IVA prescrevem:

“Artigo 19.º

Direito à dedução

[...]

2 – *Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo:*

a) Em faturas passadas na forma legal;

[...]

6 – *Para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passadas na forma legal as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos.*

[...]”.

Este enquadramento coordena-se com o disposto no artigo 178.º, alínea a) da Diretiva IVA, segundo o qual:

“CAPÍTULO 4

Disposições relativas ao exercício do direito à dedução

Artigo 178.º

Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI;

[...]”.

Por outro lado, na perspetiva dos requisitos materiais rege o artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA, nos seguintes moldes:

“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:

- 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;*
 - 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 27) e 28) do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam diretamente 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.”*

Esta norma tem correspondência no artigo 168.º da Diretiva IVA, inserido no Capítulo 1, sob a epígrafe “*Origem e âmbito do direito à dedução*”, segundo o qual:

“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;*
- b) *O IVA devido em relação a operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, em conformidade com a alínea a) do artigo 18.º e o artigo 27.º;*

- c) *O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i);*
- d) *O IVA devido em relação a operações assimiladas a aquisições intracomunitárias, em conformidade com os artigos 21.º e 22.º;*
- e) *O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.”*

Interessa salientar que o TJ, através do mecanismo colaborativo do reenvio prejudicial, tem sido continuamente solicitado a interpretar e densificar as regras acima transcritas e os princípios de direito europeu em matéria de IVA referentes às condições de exercício do direito à dedução deste imposto e às consequências do incumprimento de (alguns) requisitos formais na emissão das faturas que o suportam.

Atenta a harmonização comunitária que vigora neste domínio, alicerçada no artigo 113.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”), e à face da aplicabilidade do direito europeu, nos termos consagrados no artigo 8.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), regida pelos parâmetros do primado e da aplicação uniforme, a leitura das normas nacionais não pode deixar de atender à interpretação do Tribunal Europeu descrita no ponto seguinte.

2.3. Sobre a relevância dos requisitos formais na jurisprudência do TJ e consequências do seu incumprimento

A primeira questão que se suscita prende-se com a suficiência do discriminativo constante das faturas emitidas à Requerente, cuja dedução foi rejeitada pela AT, mais concretamente com saber se aquele observa as condições mínimas de detalhe estabelecidas pelo artigo 226.º, n.º 6 da Diretiva IVA, acima transcrito, segundo o qual as faturas devem obrigatoriamente mencionar “*a extensão e natureza dos serviços prestados*”.

Sobre esta questão, o TJ, num caso relativamente recente, considerou insuficiente um descritivo que continha apenas a indicação de “*serviços jurídicos prestados desde*

determinada data até ao presente”, por ser demasiado genérico para identificar a concreta natureza dos serviços em causa e a sua extensão, sem prejuízo de não entender obrigatória a descrição dos serviços prestados de forma exaustiva. Para o TJ “*a finalidade das menções que devem obrigatoriamente constar da fatura consiste em permitir às Administrações Fiscais a realização de controlos do pagamento do imposto devido e, se for caso disso, da existência do direito a dedução do IVA*” e é à luz desta finalidade que importa analisar se as faturas respeitam as exigências do artigo 226.º, n.º 6, da Diretiva IVA – cf. Acórdão do TJ, de 15 de setembro de 2016, *Barlis*, C-516/14, n.ºs 26, 27 e 28. De notar que estas exigências podem ser supridas através de documentos conexos com as faturas, que a estas possam ser equiparados, nos termos do artigo 219.º da referida diretiva, na qualidade de documentos que alteram a fatura inicial e a ela façam referência específica e inequívoca (Acórdão *Barlis*, n.º 34).

No entanto, o TJ não considera que seja inevitável o afastamento do direito à dedução, como consequência de uma violação do artigo 226.º, n.º 6 da Diretiva IVA.

Para o Tribunal Europeu, “*o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Por conseguinte, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para saber que os requisitos materiais foram cumpridos, não pode impor condições suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução do imposto que possam ter por efeito eliminar esse direito (v., neste sentido, acórdãos de 21 de outubro de 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42; de 1 de março de 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 43; e de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 58, 59 e jurisprudência aí referida).*” – cf. Acórdão *Barlis*, n.º 42.

Assim, o TJ conclui que o artigo 178.º, alínea a) da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma

fatura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.º 6 desta diretiva, quando essas autoridades dispõem de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos – cf. Acórdão *Barlis*, n.º 43 e dispositivo.

Esta posição já tinha sido anteriormente sufragada nos Acórdãos de 30 de setembro de 2010, *Uszodaépito kft*, C-392/09; de 21 de outubro de 2010, *Nidera*, C-385/09; de 1 de março de 2012, *Kopalnia* (ou *Polsky Trawertyn*), C-280/10; de 27 de setembro de 2012, *VSTR*, C-587/10; de 8 de maio de 2013, *Petroma*, C-271/12; de 18 de julho de 2013, *Evita-K EOOD*, C-78/12; de 6 de fevereiro de 2014, *SC Fatorie*, C-424/12 e de 11 de dezembro de 2013, *Idexx Laboratories*, C-590/13. Esta jurisprudência constante do TJ afirma que, sem prejuízo da importante função documental da fatura, na medida em que pode conter dados controláveis, conquanto estejam cumpridos e demonstrados os requisitos substantivos, a não observância das formalidades não pode, em princípio, levar à supressão do direito à dedução do IVA, reforçando que este “*garante a neutralidade na aplicação do IVA, pelo que não poderá ser recusado somente porque os sujeitos passivos negligenciaram certos requisitos formais, quando os requisitos substantivos tenham sido cumpridos*” – cf. Acórdão *Uszodaépito kft*, n.º 38).

Na interpretação do TJ, a exigência de dispor de fatura em todos os pontos conforme com as disposições da Diretiva IVA teria uma consequência inaceitável: a de pôr em causa o direito à dedução do sujeito passivo, quando os dados podem ser validamente comprovados através de outros meios que não sejam uma fatura – cf. n.º 48 do Acórdão *Kopalnia*.

Acresce, neste ponto, e conforme referido na decisão arbitral n.º 3/2014-T, de 6 de dezembro de 2016, convocar o Acórdão de 12 de julho de 2012, *EMS Bulgaria*, C-284/11, “*que coloca a questão dos efeitos associados ao incumprimento de formalidades no domínio sancionatório e não no plano (bem distinto) dos efeitos impeditivos ou extintivos do exercício do direito (substantivo) à dedução*”.

O referido entendimento tem sido reforçado em jurisprudência posterior, designadamente no Acórdão de 15 de novembro de 2017, *Rochus Geissel*, C-374/15, que recorda que o direito à dedução do IVA não pode, em princípio, ser limitado, e que o regime de deduções visa libertar completamente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas, pelo que a dedução do IVA pago a montante deve ser concedida se os requisitos substanciais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (n.ºs 40 a 46 do Acórdão *Rochus Geissel*).

De igual forma, o Acórdão de 15 de setembro de 2016, *Senatex*, C-518/14, reitera a anterior posição antiformalista e perfilha o entendimento de que, caso ocorra a retificação de faturas que contenham erros (ou omissões), a mesma produz efeitos (retroativos) à data em que as faturas foram inicialmente elaboradas – Acórdão *Senatex*, n.ºs 35 a 43 e dispositivo.

Porém, em situações de fraude, por exemplo, quando a violação das “*exigências formais tiver por efeito impedir a prova certa de que as exigências materiais foram observadas*”, o TJ confirma a admissibilidade, à luz do direito europeu, da recusa do direito à dedução. Neste caso, é necessário que se demonstre que o sujeito passivo “*não cumpriu fraudulentamente, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, a maior parte das obrigações formais que lhe incumbiam para poder beneficiar deste direito.*” – cf. Acórdão de 28 de julho de 2016, *Giuseppe Astone*, C-332/15, n.º 42 e ponto 2 do dispositivo.

A doutrina nacional é parametrizada pela jurisprudência europeia. Segundo SÉRGIO VASQUES, “[a] complexidade que reveste o regime das faturas e a margem de liberdade que ainda é deixada aos estados-membros nesta matéria têm levado à multiplicação de litígios junto do TJUE relativos aos requisitos formais para o exercício do direito à dedução do IVA. Nas suas decisões o tribunal, reiterando embora a função da fatura como suporte do direito à dedução, em correspondência com o artigo 178.º da Diretiva, tem permitido que sobre este requisito de forma prevaleça a substância das operações, sempre

que isso se mostre necessário para garantir a neutralidade do IVA e não coloque risco demasiado” – cf. O Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2015, pp. 340-345 (excerto de p. 341).

MIGUEL DURHAM AGRELLOS e PAULO PICHEL, também com apoio na jurisprudência comunitária, consideram que os vícios formais apenas são passíveis de impedir o direito à dedução se puserem *“razoavelmente em causa a capacidade de cobrança correta do imposto e de fiscalização pelas autoridades tributárias, de tal modo que esta não está em condições de conhecer a realidade material subjacente, em face dos elementos apresentados pelo sujeito passivo”* – cf. *“Jurisprudência do TJUE sobre Exigências de Forma das Facturas e Direito à Dedução do IVA”, Cadernos IVA 2015, Coord. Sérgio Vasques, Almedina, 2015, pp. 191-211 (o excerto de p. 194).*

Também CIDÁLIA LANÇA refere que *“de acordo com a jurisprudência daquele Tribunal [TJ], o princípio da neutralidade exige que a dedução do IVA seja concedida se os requisitos substantivos tenham sido cumpridos, mesmo se os sujeitos passivos tiverem negligenciado certos requisitos formais”* – cf. Anotação ao artigo 36.º do Código do IVA: Código do IVA e RITI Notas e Comentários, Coord. e Organização Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, Almedina, 2014, p. 340.

2.4. Análise concreta

A efetiva prestação de serviços por parte da B..., S.A. à Requerente não vai questionada nos autos, nem nas liquidações controvertidas. Também não se manifestaram, ou foram sequer alegados quaisquer indícios de fraude ou de abuso por parte destas entidades.

É, portanto, no quadro do normal desenvolvimento das atividades e relações económicas entre a B..., S.A. e a Requerente, conforme ressalta da matéria de facto fixada, que se inserem as faturas cujo IVA foi considerado não dedutível pela AT, com base no argumento de que não estão cumpridos os respetivos requisitos formais relativos à

descrição dos serviços prestados e no facto deste incumprimento constituir um obstáculo ao controlo dos pressupostos materiais do exercício do direito à dedução, impedindo a determinação da natureza e quantidade dos serviços e do imposto que lhes está subjacente.

As referidas faturas contêm, para além do descritivo genérico de “Serviços Administrativos” e “Serviços de Marketing”, uma nota, em campo autónomo, onde concretizam em maior detalhe a natureza desses serviços que correspondem, no primeiro caso, aos que usualmente são prestados por sociedades especializadas na prestação de serviços partilhados *intra-grupo*, nomeadamente serviços de contabilidade, de gestão financeira, informática, cobranças, gestão de fornecedores e gestão de recursos humanos e, relativamente aos serviços de marketing, precisa que respeitam a gestão de registo de marcas, design de rotulagem, packaging e catálogos, preparação de feiras e concursos de comunicação.

Este descritivo é repetido em todas as faturas emitidas mensalmente e, segundo a AT, não só não dá indicação da concreta natureza e quantidade dos serviços, como teria de variar pois o valor faturado diverge de mês para mês.

Cabe a este respeito lembrar que, conforme salienta o TJ, o descritivo das faturas não tem de ser exaustivo e não constitui um fim em si mesmo. Ele é instrumental à finalidade de controlo das operações, do pagamento devido (*v.g.*, taxas, isenções) e da existência do direito à dedução.

Tendo em conta as notas complementares que constam das faturas afigura-se ser claramente perceptível a natureza dos serviços prestados pela B..., S.A. à Requerente e o respetivo valor, pelo que se encontram acauteladas as finalidades de controlo do pagamento do imposto, desde logo no que se refere a taxas e isenções, tendo sido sempre aplicada a taxa máxima e liquidado o correspondente IVA. Estas faturas permitem *“reconstituir que serviço foi prestado e qual o seu custo”*, nos moldes preconizados pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), de 4 de outubro de 2017, no processo n.º 1141/16.

Ao contrário do afirmado pela AT, não se estranha que o descritivo seja o mesmo, pois estamos perante serviços tipificados prestados de forma sucessiva e continuada, com periodicidade mensal, o que sucede em inúmeras outras situações de conhecimento geral.

No que se refere à diferente terminologia empregue pelo Código do IVA e pela Diretiva, no primeiro caso, apelando à *“quantidade e denominação usual dos serviços prestados”* e, no segundo, à *“extensão e natureza dos serviços prestados”*, não se identifica, como aponta a Requerente, uma discordância de significação. Está em causa aferir a natureza dos serviços que deve ser indicada pela denominação normal dos mesmos e a sua extensão ou medida, tendo sempre em vista o objetivo a que se destina: permitir o controlo pelas autoridades tributárias. Caso essa discordância se verificasse, teria de prevalecer o direito europeu, sobre cujo sentido o TJ já se pronunciou nos termos acima descritos.

Sem prejuízo do exposto, caso se entendesse, por apelo a um critério restritivo, suscitarem-se algumas dúvidas quanto à extensão (ou “quantidade”, na terminologia do Código do IVA) dos serviços prestados, pela variação mensal dos valores faturados que resulta da metodologia de cálculo prevista nos contratos, estaríamos perante uma insuficiência parcial do descritivo das faturas em análise, relativamente à extensão dos serviços prestados.

No entanto, nestas circunstâncias, tal insuficiência formal (parcial) relativa à extensão dos serviços prestados não é de molde a, conforme pretende a AT, impedir o controlo dos pressupostos substantivos das operações e do direito à dedução.

Antes de mais, interessa concretizar que pressupostos substantivos são estes, pois a AT faz uma errónea conexão do IVA incorrido (nos serviços adquiridos) com a obtenção de rendimentos por parte da Requerente, que se compreenderia se estivesse em discussão uma questão de imposto sobre o rendimento, o que não é o caso.

Para efeitos de IVA, o direito à dedução depende materialmente:

- (a) Da efetiva realização das operações; e
- (b) Da conexão – direta e imediata – dos bens e serviços adquiridos (onerados com IVA) com a intenção (confirmada por elementos objetivos) de realização de operações de transmissões de bens e prestações de serviços que confirmam tal direito (artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA), independentemente de estas se realizarem e de serem ou não lucrativas (Acórdãos do TJ de 21 de março de 2000, *Gabalfrisa*, C-110/98, n.ºs 45 a 47; de 14 de fevereiro de 1985, *Rompelman*, 268/83, n.ºs 19 a 24, e de 29 de fevereiro de 1996, *INZO*, C-110/94, n.ºs 16, 23 e 24).

No caso concreto, a atividade da Requerente é inteiramente tributável e confere o direito à dedução. Deste modo, para se concluir sobre a dedutibilidade do IVA incorrido nos serviços adquiridos à B..., S.A., é necessário, mas também suficiente, determinar se esses serviços foram efetivamente prestados, em que medida, e se se relacionam com a atividade da Requerente.

Não se pode concordar com a asserção liminar da AT de que a insuficiência meramente parcial do descritivo das faturas em causa, relativa à extensão dos serviços prestados, impossibilita o controlo dos pressupostos substantivos do direito à dedução, *i.e.*, a determinação dessa extensão através de outros meios e a aferição de que os serviços em causa apresentam, ou não, a conexão indispensável à atividade desenvolvida pela Requerente.

A Requerente demonstrou nos autos, de forma contextual e circunstanciada, que no quadro do desenvolvimento normal da sua atividade, contratou com a sociedade de serviços partilhados do grupo societário em que se integra – a B..., S.A. – a prestação dos serviços relativos às funções de suporte e auxiliares à sua atividade, como é comum na generalidade dos grupos empresariais com alguma dimensão, por razões de racionalidade económica e eficiência na gestão dos recursos humanos dedicados a essas funções, designadamente a contabilidade, a gestão e reporte financeiros, as cobranças, o suporte

informático, a gestão de fornecedores, a gestão de recursos humanos, o design e teor da rotulagem das garrafas e embalagens para os diversos mercados, o registo e gestão das marcas próprias, a preparação de concursos internacionais, entre outros.

Com efeito, e a título de exemplo, ao invés de cada sociedade (operacional) dispor de colaboradores afetos à preparação e execução da contabilidade, à gestão dos recursos humanos ou ao marketing, essas funções foram “externalizadas” numa sociedade do grupo, especializada nessas atividades e dotada das necessárias competências (a B..., S.A.), minimizando o número de colaboradores indispensáveis para a realização dessas funções e assegurando, em simultâneo, a qualidade do serviço prestados.

Resultou de igual modo evidente o procedimento de mensuração dos serviços prestados e do seu preço. Tendo em conta a finalidade de racionalização que estava subjacente à entidade prestadora de serviços partilhados, a remuneração dos serviços prestados às outras sociedades do Grupo obedeceu a uma lógica de partilha de custos.

Assim, os gastos mensalmente registados na contabilidade da B..., S.A., constituídos na sua quase totalidade por encargos com salários e demais gastos conexos com os trabalhadores ao seu serviço, como por exemplo os associados às viaturas por eles utilizadas (como o Imposto Único de Circulação e as rendas de locação), eram repercutidos, a custo, ou seja, em regra, sem adição de qualquer margem, às sociedades adquirentes dos serviços.

A B..., S.A. dispõe de informação de gestão, organizada por centros de custo, que imputa os gastos contabilísticos incorridos às diversas áreas ou funções, sabendo-se, com periodicidade mensal, os gastos incorridos com o marketing, a contabilidade, etc. Estes gastos eram proporcionalmente repartidos pelas sociedades adquirentes dos serviços, todas parte integrante do mesmo Grupo societário, na percentagem definida anualmente, tendo por base uma decisão da administração baseada em determinados critérios que atendiam ao peso relativo que se estimava no consumo de recursos da B..., S.A. que cada uma iria reclamar nas diversas áreas. Acresce referir que as faturas emitidas por esta contêm em

anexo os mapas com os gastos do mês, a sua repartição por áreas (centros de custo) e a imputação proporcional às entidades respetivas.

Quando o fecho da contabilidade se atrasava e/ou os gastos eram estimados provisoriamente, as faturas eram emitidas pelo valor provisório e mais tarde corrigidas pelos consumos reais de recursos, relevados na contabilidade da Requerente.

Nestes termos, a monitorização dos valores faturados é direta e relativamente simples, pois corresponde às percentagens pré-definidas aplicadas sobre os gastos mensais apurados e registados na contabilidade e repartidos por centros de custo. Esta informação (que consta dos autos) estava disponível nos documentos arquivados pela Requerente, juntamente com as faturas, e nos seus sistemas de informação. Interessa, neste âmbito, assinalar que não foi alegada pela AT qualquer violação do princípio da colaboração.

Deste modo, a Requerente logrou complementar a informação das faturas dos serviços adquiridos à B..., S.A. no que se refere aos respetivos procedimentos e métodos/critérios de quantificação¹, ressaltando com clareza a natureza dos serviços adquiridos e a sua conexão direta e imediata com a atividade da Requerente, por consubstanciarem serviços de suporte essenciais ao desenvolvimento da mesma, não existindo fundamento atendível para que lhe seja vedado o direito à dedução do respetivo IVA.

À face do exposto, os atos tributários de liquidação de IVA, relativos aos anos 2013 e 2014, enfermam de vício substantivo e devem ser anulados, em conformidade com o disposto no artigo 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”).

2.5. Atos de liquidação de juros compensatórios e de mora

¹ Independentemente de tais documentos serem considerados documentos assimilados a faturas nos termos do artigo 219.º da Diretiva IVA.

Considerando que, na situação *sub iudice*, os juros, compensatórios e de mora incidem sobre a dívida tributária de IVA e que a mesma é anulada *in totum*, nos termos e pelas razões acima expostas, os atos de liquidação de tais juros partilham de idênticos vícios² e desvalor invalidante, devendo, por isso, ser também anulados.

A este propósito, cabe assinalar que os juros de mora (previstos nos artigos 44.º da LGT e 86.º do CPPT), ao contrário dos juros compensatórios (do artigo 35.º da LGT) e dos juros indemnizatórios (do artigo 43.º da LGT), não fazem parte das realidades que, nos termos do elenco do n.º 1 do artigo 30.º da LGT, integram a relação jurídica tributária. Dito de outro modo, incidem sobre a dívida tributária, mas não partilham da natureza desta.

No entanto, de acordo com o disposto no artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, diploma que estabelece o regime dos juros de mora das dívidas ao Estado e outras entidades públicas, os devedores podem impugnar a liquidação de juros moratórios nos termos e com os fundamentos previstos atualmente no CPPT, pelo que a forma processual própria para a discussão destes juros é a impugnação judicial, como decidido pelo Acórdão do TCASul, de 26 de Junho de 2012, processo n.º 04704/11.

Dada a equiparação da ação arbitral ao processo de impugnação judicial, cabe nos poderes de cognição e pronúncia dos Tribunais Arbitrais, à semelhança dos Tribunais Tributários, a apreciação e declaração da (i)legalidade dos juros compensatórios e de mora (*cf.* artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e b) do RJAT), pelo que este Tribunal conclui pela invalidade das liquidações de juros supra identificadas, que devem ser anuladas.

* * *

Por fim, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras.

² Sem prejuízo dos que lhes sejam próprios.

IV. DECISÃO

Em face do exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em julgar procedente o pedido de anulação dos atos tributários de liquidação de IVA e de juros compensatórios e moratórios supra identificados (alínea GG) com as legais consequências.

* * *

Fixa-se ao processo o valor de € **190.212,93** 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.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Custas no montante de € **3.672,00**, a cargo da Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 30 de outubro de 2018

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT]

Os Árbitros,

Alexandra Coelho Martins

Raquel Franco

José Nunes Barata