

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º:305/2014-T**

**Tema: IVA – Artigo 3.º, n.º3, alínea f), do CIVA**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **A – RELATÓRIO**

Decide, nestes autos, a Juíza Árbitro Professora Doutora Clotilde Celorico Palma:

#### **1. RELATÓRIO**

1. A... – SERVIÇOS MÉDICOS, LDA, pessoa colectiva número ..., com sede Rua ..., Algés (doravante “A...”), requereu a pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (de ora em diante Regime Jurídico da Arbitragem Tributária-RJAT), sobre a questão que a opõe à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), pedindo a declaração de ilegalidade da liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) n.º ..., bem como a anulação da liquidação dos correspondentes juros compensatórios n.º ..., ambas de 22 de Outubro de 2013, referentes ao período de 10/12T.

2. Fundamentando estes pedidos a Requerente alegou, em resumo, que:

a) A ora A... foi constituída em 13 de Julho de 2007 com a firma “B..., Lda.”, exercendo então a actividade de comércio a retalho de produtos alimentares e bebidas,

importação e exportação, a que corresponde o CAE 047293, tendo ficado enquadrada como sujeito passivo no regime normal de periodicidade trimestral;

b) Esta actividade foi efectivamente exercida pela Requerente até Fevereiro de 2010, data do encerramento da loja;

c) Quando iniciou a referida actividade em 2007, adquiriu diversos equipamentos, tendo celebrado para esse efeito dois contratos de locação financeira com o C... Crédito Especializado;

d) A Requerente foi deduzindo o montante do imposto contido nas rendas mensais, correspondentes ao montante do capital amortizado;

e) Para além dos bens referidos supra na alínea c), adquiriu igualmente outros bens que contabilizou como equipamento administrativo e equipamento básico;

f) Em Abril e Maio de 2010, rescindiu antecipadamente os contratos de leasing, tendo procedido ao pagamento integral das rendas vincendas até ao final do contrato, passando a plena proprietária dos referidos bens;

g) A 29 de Outubro de 2010, foi alterado o objecto da sociedade, passando a consistir na “prestação de serviços médicos e outros conexos, bem como, acessoriamente, outros serviços de consultoria técnica em várias áreas”, a que corresponde o CAE 86220, sendo que a firma deixou de ser B..., Lda, para passar a ter a designação de “A... – Serviços Médicos, Lda.”;

h) Não obstante, esta actividade nunca chegou a ser exercida na sociedade, continuando a ser exercida a actividade anterior, ainda que em fase de liquidação;

i) Na sequência de acção inspectiva interna de âmbito parcial ao ano de 2010 realizada pelos Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, foi notificada do Relatório de inspecção tributária;

j) De acordo com as conclusões deste Relatório são realizadas correcções relativamente a determinados bens, considerando-se que os mesmos não foram objecto de venda pela Requerente, mas sim afectos a fins estranhos à empresa, nos termos do disposto na alínea f) do n.º3 do artigo 3.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA);

k) Para a Requerente é evidente que a afectação dos referidos bens a fins alheios não ocorreu, porquanto os mesmos foram objecto de venda a terceiros;

l) Neste contexto, invoca que os bens adquiridos pela empresa e efectivamente afectos à sua actividade até ao encerramento da loja não foram afectos a qualquer fim alheio, mas objecto de venda a terceiros, conforme se comprova através de análise das facturas que integram o Relatório final de inspecção, tendo tais vendas sido sujeitas a IVA e este incluído nas declarações periódicas de IVA submetidas pela Requerente;

m) Assim, *“não é o facto de existirem alegadas irregularidades nas facturas emitidas ... que afasta aquela realidade insofismável”*;

n) Como alega, a mera constatação de que a venda daqueles activos ocorreu é quanto basta para a conclusão de que não houve afectação dos mesmos a fins alheios à actividade da empresa para efeitos da liquidação do IVA, nos termos supra mencionados, e que a sua venda ocorreu, assim, no decurso da actividade da empresa na qual se insere esta fase de liquidação de activos;

o) De outra forma, incorre-se em violação do princípio da neutralidade que norteia o IVA e frustra-se a própria finalidade ínsita no artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do Código do IVA;

p) Com efeito, a razão que subjaz ao referido normativo do Código do IVA e que é decorrência daquele princípio da neutralidade, é a de evitar que uma determinada empresa adquira bens para a sua actividade, deduza o respectivo IVA e os afecte posteriormente a consumo privado ou a outros fins sem suportar o respectivo IVA;

q) Ora, não foi o que sucedeu no caso *sub judice*, dado que, tendo a Requerente alienado os aludidos bens, assim como liquidado e declarado o respectivo IVA, não houve qualquer consumo privado, nem afectação a fins alheios à empresa, que justifiquem a aplicação do disposto no artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do Código do IVA;

r) A não ser assim, a Administração Tributária arrecadaria o IVA liquidado nas vendas dos bens e o IVA liquidado por um alegado auto consumo externo dos mesmos bens, prejudicando, pois, a necessária neutralidade do IVA;

s) Assim, e em face do exposto, sendo por demais evidente que aquela afectação a fins alheios não ocorreu, só pode concluir-se pela ilegalidade dos actos tributários em crise, os quais devem ser anulados;

t) A esta conclusão também não é alheia a circunstância de os próprios serviços de inspecção tributária reconhecerem que a Requerente não chegou a exercer a nova actividade nos anos de 2011 e de 2012 (cf. página 6 do doc. n.º 3 junto aos autos pela Requerente);

u) Significa isto, pois, que a Requerente continuou a exercer a anterior actividade – ainda que em fase de liquidação – e, como tal, não pode considerar-se em momento algum que houve uma afectação a fins alheios à actividade;

v) Por fim, no que concerne às diversas afirmações constantes do Relatório final de inspecção relacionadas quer com a substância das vendas em causa, quer com o próprio local em que a actividade foi exercida pela Requerente (cfr. pp. 8 e 19 a 25 do doc.

n.º 3 junto aos autos pela Requerente), só pode arguir-se a sua falta de fundamento e a manifesta irrelevância para o caso *sub judice*, não se concebendo o alcance e utilidade das presentes afirmações no quadro do apuramento do imposto por alegada afectação de bens a fins alheios à empresa;

w) Assim, e em suma, sendo certo que o ónus da prova dos pressupostos de que depende a liquidação de imposto compete à administração tributária nos termos do disposto no artigo 74.º da Lei Geral Tributária (LGT), e que não só esta não demonstrou que os bens em causa foram afectos a fins alheios à actividade da Requerente, como ficou evidenciado que essa afectação inexistiu, resulta evidente a inaplicabilidade do artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do Código do IVA e, como tal, a ilegalidade dos presentes actos tributários, os quais devem ser anulados;

x) Acresce que, decorrendo a liquidação sob apreciação de erro imputável aos serviços do qual resultou pagamento de imposto totalmente indevido, assiste ainda à Requerente, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, o direito a juros indemnizatórios cujo reconhecimento igualmente requer.

3. O Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro singular a Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, considerando-se constituído o tribunal arbitral colectivo em 4 de Junho de 2014.

4. Notificada nos termos do artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, veio a AT responder, pugnando pela improcedência de todos os pedidos, invocando, em síntese, o seguinte:

a) Foi alterada de forma substancial a natureza da actividade da sociedade que até então se traduzia na comercialização de produtos alimentares, para uma actividade de prestação de serviços médicos;

b) Desconhece-se, qual o destino e utilização que foi dada aos bens de equipamento objecto dos contratos de leasing;

c) Se a simples passagem de uma actividade de comercialização de bens para uma qualquer actividade de prestação de serviços implica alterações significativas no regular funcionamento das mesmas a nível contabilístico, com implicações fiscais, elas teriam de traduzir uma alteração profunda se tivermos em conta que só no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado estamos a falar de uma actividade tributada para uma actividade isenta;

d) Se os bens eram propriedade da Requerente e tinham sido contabilizados como tal, com as consequências fiscais daí decorrentes; se os bens não podem ser afectos à nova actividade da empresa, se não foram vendidos nem se encontram nas instalações da Requerente, dúvidas não restam que houve afectação dos mesmos a fins alheios à actividade da mesma;

e) Essa afectação implica, nos termos gerais das normas do Código do IVA, a assimilação a uma transmissão de bens sujeita a tributação, porquanto aquando da aquisição dos referidos bens houve a dedução integral do imposto que os onerou;

f) Assim sendo, ou a Requerente teria de proceder à regularização do imposto que anteriormente havia deduzido, o que não fez, ou teria que liquidar imposto na sua afectação o que também não fez, violando as regras do Código do IVA;

g) Tendo a Requerente iniciado a sua actividade como comerciante de produtos *gourmet* e alterando-a, ao fim de três anos, para a prestação de serviços médicos, o que se constata é que tais actividades são diametralmente opostas o que inviabilizava a transferência dos bens de uma para a outra;

h) Assim, houve que efectuar a regularização do IVA relativamente às mercadorias existentes na loja tendo em conta o inventário final a 31 de Dezembro de 2010, nos termos descritos a fls. 16 do Relatório da inspecção, no montante de € 1 115,83;

i) Relativamente ao activo não corrente, destinado ao desenvolvimento da actividade de comercialização de bens alimentares, adquirido através da celebração dos contratos de leasing, supra mencionados, objecto de rescisão antecipada por parte da Requerente, houve que calcular o valor líquido dos referidos activos, tendo em consideração o montante das depreciações acumuladas à data de 31 de Dezembro de 2009;

j) Da análise dos presentes autos não se vislumbra que “*realidade insofismável*” é essa a que se refere a Requerente, quando do teor das referidas facturas se constata, nomeadamente:

- A não existência de uma discriminação precisa dos bens objecto de venda;
- A inexistência de qualquer menção relativamente à marca ou modelo, quer quanto à quantidade e preço unitário de cada um deles;
- Identificação de determinados bens nas facturas que não constam quer dos contratos de leasing celebrados, quer do mapa de depreciações e amortizações;
- Bens que são objecto de venda mais do que uma vez;
- Bens objecto de venda que não constam do activo do sujeito passivo;

k) Acresce que a Requerente não apresentou, nem apresenta, prova de que tenha emitido qualquer guia de transporte susceptível de titular a saída dos bens e do respectivo transporte com destino ao comprador, adquirente dos mesmos;

l) Por outro lado, também não disponibilizou, nem junta aos presentes autos, qualquer prova do recebimento dos montantes respeitantes às referidas vendas;

m) Assim, a Requerente não fez prova, como continua a não provar, a realização das referidas vendas;

n) Aliás, algumas delas nunca poderiam ter ocorrido, na circunstância da Requerente como vendedora, já que os bens objecto das referidas transmissões não faziam parte do seu activo;

o) Finalmente, aquando do exercício do direito de audição, foi possível fazer alterações às correcções inicialmente preconizadas pela Requerida (a favor da Requerente), mercê da prova que efectuou no âmbito daquela diligência, o que não havia feito no decurso do procedimento inspectivo, apesar de instada para tal;

p) No que ao ónus da prova diz respeito, a alegação da Requerente não tem qualquer fundamento se tivermos em conta o que se dispõe no artigo 342.º do Código Civil e, ainda, o artigo 74.º da LGT;

q) Na verdade, era à Requerente que competia efectuar a prova da venda dos bens, prova essa que não logrou efectuar;

r) Assim sendo, os presentes autos não tem o menor fundamento, não enfermando as liquidações de imposto efectuadas de qualquer ilegalidade.

5. A 17 de Julho de 2014, preferiu este Tribunal despacho no sentido de as partes informarem nos autos se prescindiam da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, e, em caso de resposta afirmativa, se prescindiam da apresentação de alegações e se pretendiam requerer algum meio de prova adicional para lá da prova documental já incorporada nos autos.

6. Tendo as partes prescindido da aludida reunião, foi a mesma dada sem efeito.

7. Foi ainda prescindida a apresentação de alegações, não tendo igualmente sido requerido nenhum meio de prova adicional para lá da prova documental já incorporada nos autos.



## **B – SANEAMENTO DO PROCESSO**

O Tribunal é competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas. Não se verificam nulidades e questões prévias que atinjam todo o processo.

## **C – FUNDAMENTAÇÃO**

### **1. Questões decidendas**

A questão cuja pronúncia se impõe ao Tribunal Arbitral consiste, essencialmente, em aferir se no caso concreto estão ou não reunidas todas as condições materiais e formais para que se possa concluir que, efectivamente, foram realizadas as transmissões de bens ora postas em causa pela AT, tendo ou não a Requerente, para o efeito, produzido prova bastante de factualidade.

### **2. Matéria de facto**

Como é sabido, relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do Código de Processo e de Procedimento Administrativo (CPPT) e artigo 659.º, n.º 2, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (cfr. artigo 511.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

## **2.1 Factos provados**

Neste contexto, em face das posições das partes expressas nos articulados e dos documentos integrantes do processo administrativo anexo, julgam-se como provados os seguintes factos pertinentes para a decisão da causa (os documentos indicados infra reportam-se àqueles que foram anexos pela Requerente no seu pedido de constituição deste Tribunal):

a) A Requerente A... foi constituída em 13 de Julho de 2007 com a firma “B..., Lda.”, exercendo então a actividade de comércio a retalho de produtos alimentares e bebidas, importação e exportação, a que corresponde o CAE 047293;

b) A Requerente ficou enquadrada como sujeito passivo no regime normal de periodicidade trimestral nos termos da alínea a) do n.º1 do artigo 41.º do Código do IVA;

c) A referida actividade foi exercida, de facto, pela Requerente até Fevereiro de 2010, data do encerramento da loja;

d) Aquando do início da aludida actividade, a Requerente adquiriu diversos equipamentos, tendo celebrado para esse efeito dois contratos de locação financeira com o C... Crédito Especializado;

e) A Requerente foi deduzindo o montante do imposto contido nas rendas mensais, correspondentes ao montante do capital amortizado;

f) Os referidos equipamentos objecto dos contratos de leasing estão devidamente descritos e identificados nos quadros constantes de fls. 9 e 10 do Relatório de Inspeção (Doc. n.º3) e foram adquiridos pela instituição financeira às empresas D... – Equipamentos para Distribuição Alimentar e Hotelaria, Lda. e N... – Distribuição S.A.;

g) A Requerente adquiriu igualmente os bens descritos nos quadros mencionados na pág. 12 do Relatório da Inspeção que contabilizou como equipamento administrativo e equipamento básico (Doc. n.º3);

h) Em Abril e Maio de 2010, a Requerente rescindiu antecipadamente os contratos de leasing que havia celebrado, passando a plena proprietária dos referidos bens (Doc. n.º1);

i) A 29 de Outubro de 2010, foi alterado o objecto da sociedade, tendo-se, igualmente, procedido à alteração da firma;

j) O objecto social da sociedade passou a ser “*a prestação de serviços médicos e outros conexos, bem como, acessoriamente outros serviços de consultoria técnica em várias áreas*”, sendo que a firma deixou de se ser B..., Lda, para passar a ter a designação de “A... – ..., Lda.”;

k) Na sequência de acção inspectiva interna de âmbito parcial ao ano de 2010 realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, foi a ora Requerente notificada do relatório de inspeção tributária (Doc. n.º 3);

l) O objectivo da aludida acção inspectiva consistiu na “*(...) verificação e controlo da liquidação de IVA na afectação dos activos fixos tangíveis aos detentores de capital, após a alteração da actividade da empresa*” (cf. página 3 do doc. n.º 2);

m) Nesta sequência, os Serviços de Inspeção apuraram IVA em falta nos montantes parciais de € 1.115,83 (IVA relativo ao Inventário a 2010-12-31), de € 29.692,31 (IVA relativo ao activo não corrente) e de € 327,94 (IVA de factura de aquisição de activo não corrente) (cf. páginas 15 a 18 do doc. n.º 3);

n) No decurso da acção inspectiva, e confrontada com o apuramento daquele alegado IVA em falta, a Requerente apresentou as facturas n.º 1/2011, n.º 2/2011, n.º

4/2011, n.º 1/2012 e n.º 3/2012, relativas à alienação de alguns dos bens em causa (pp. 104 a 109 do doc. n.º 3);

o) Das facturas, os Serviços de Inspeção consideraram que apenas poderia relevar a factura n.º 4/2011, no valor de € 4.436,66 (cf. página 25 do doc. n.º 3);

p) Nestes termos, o montante de € 29.692,31 (IVA relativo ao activo não corrente) foi reduzido para € 28.760,61, correspondendo a diferença de € 931,70 (€ 29.692,31 - € 28.760,61) ao IVA incidente sobre o aludido valor de € 4.436,66, à taxa de 21% (cf. página 27 do doc. n.º 3);

q) As demais facturas foram desconsideradas quer porque “(...) *não cumprem alguns dos requisitos essenciais exigidos pelo art. 36.º, n.º 5 do CIVA (...)*”, quer ainda porque “*Não foram emitidas guias de transporte (...)*” e “(...) *os activos não deveriam ser depreciados (...)*”, quer, por fim, porque “*No que respeita à factura n.º 3/2012, ficou enunciada uma sequência de factos indicativos da realização de uma operação simulada (...)*” (cf. páginas 26 e 27 do doc. n.º 3);

r) Em 26 de Julho de 2013, foi exercido o direito de audição prévia à emissão do relatório final de inspeção (Doc. n.º 4);

s) Na sequência do exercício desse direito, os Serviços de Inspeção reconheceram que também deveriam ser relevadas as facturas n.º 1/2011, no valor de € 31.276,50, n.º 2/2011, no valor de € 2.532,09, e n.º 1/2012, no valor de € 9.307,54 (cf. página 33 do doc. n.º 3);

t) Desta forma, aquele montante de € 28.760,61 (IVA relativo ao activo não corrente) foi reduzido para € 19.706,22, correspondendo a diferença de € 9.054,39 (€ 28.760,61 - € 19.706,22) à soma do IVA incidente sobre os aludidos valores de € 31.276,50, € 2.532,09 e € 9.307,54 (€ 6568,07 + 531,74 + € 1.954,58), à taxa de 21% (cf. página 33 do doc. n.º 3);

u) Nesta sequência, apuraram IVA em falta nos montantes parciais de € 1.115,83 (IVA relativo ao Inventário a 2010-12-31), de € 19.706,22 (IVA relativo ao activo não corrente) e de € 327,94 (IVA de factura de aquisição de activo não corrente) (cf. página 34 do doc. n.º 3), totalizando um montante de IVA em falta de € 21.149,99;

v) Em 19 de Dezembro de 2013, a Requerente procedeu ao pagamento do imposto ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 151-A/2013, com dispensa dos correspondentes juros compensatórios (Doc. n.º 6);

x) A correcção técnica consubstancia-se no acto de liquidação de IVA n.º ..., e na liquidação dos correspondentes juros compensatórios n.º ..., ambas de 22 de Outubro de 2013, referentes ao período de 10/12T.

Para dar como assentes os factos fixados nas alíneas anteriores, o Tribunal Arbitral baseou-se numa ponderação crítica dos documentos constantes do processo administrativo.

## **2.2 Factos não provados**

Em face das posições das partes expressas nos articulados e dos documentos integrantes do processo administrativo anexo, não resulta prova suficiente de que os bens adquiridos pela empresa afectos à sua actividade até ao encerramento da loja e que estão na base das correcções efectuadas pela Administração Tributária foram, efectivamente, objecto de venda a terceiros.

## **3. Das questões de direito**

Encontrando-se fixada a matéria de facto dada como provada, importa seguidamente determinar o direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões supra.

Interessa, em especial, decidir quanto à principal questão a analisar nos presentes autos, a saber: aferir se no caso concreto estão ou não reunidas todas as condições materiais e formais para que se possa concluir que, efectivamente, foram realizadas as transmissões de bens ora postas em causa pela AT, pelo que interessa em especial analisar se a Requerente produziu prova de factualidade bastante.

Para o efeito iremos fazer uma breve incursão pelas regras que regem este imposto de acordo com o Direito da União Europeia, com a respectiva transposição a nível interno e com a interpretação administrativa e judicial que sobre as mesmas tem vindo a ser levada a cabo, especialmente pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

Note-se que, como tem sido pacificamente entendido pela jurisprudência e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objecto questões conexas com o Direito da União Europeia<sup>1</sup>.

### **3.1. Tratamento das operações de transmissões de bens em IVA**

O IVA, dadas as suas características de imposto geral sobre o consumo definidas a nível da União Europeia, incide, tendencialmente, sobre todo o acto de consumo. Este imposto, cujas características foram definidas a nível comunitário na designada Segunda Directiva IVA e reiteradas na usualmente denominada Sexta Directiva, substituída pela Directiva IVA (DIVA)<sup>2</sup>, incide em todas as fases do circuito económico, apenas no valor acrescentado gerado em cada uma.

As suas regras de incidência pressupõem, regra geral, o exercício de uma actividade económica enquanto tal, na qualidade de sujeito passivo.

Em conformidade com esta legislação, a Directiva IVA abrange duas categorias de factos susceptíveis de tributação: as “entregas de bens” e as “prestações de serviços”.

---

<sup>1</sup> Neste sentido, podem ver-se os seguintes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 25-10-2000, processo n.º 25128, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-1-2003, p. 3757; de 7-11-2001, processo n.º 26432, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, p. 2602; de 7-11-2001, processo n.º 26404, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, p. 2593.

Estas operações estão sujeitas a IVA quando forem efectuadas no território de um país por quem exerça de modo independente actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços e desempenhem profissões liberais ou equiparadas.

Como operações tributáveis em sede deste imposto encontramos as transmissões de bens, as prestações de serviços, as importações e as operações intracomunitárias. À excepção das prestações de serviços, todas as operações tributáveis se encontram definidas positivamente.

O artigo 14.º, n.º 1, da Directiva IVA, define as operações “entregas de bens” da seguinte forma: “*por entrega de um bem, entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário*”. No n.º 1 do artigo 3.º do CIVA define-se “transmissão de bens” (“entrega de bens”, na terminologia da Directiva IVA) como “*a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade*”, recorrendo-se, pois, a uma formulação do Código Civil — a do conceito de posse do artigo 1251.º.

Para além das operações directamente qualificadas enquanto transmissões de bens, temos uma série de operações que são, através da técnica da assimilação, qualificadas enquanto tal, quer porque os bens não são corpóreos, quer para fazer prevalecer a substância económica do negócio, quer porque as transmissões são gratuitas. Entre estas situações temos assimilações que são obrigatórias e outras que são meramente facultativas.

Ora, de entre as assimilações obrigatórias, de acordo com o previsto na Directiva IVA, concretamente no respectivo artigo 16.º, destaca-se o facto de ser assimilada “*(...) a entrega de bens efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa ao seu uso próprio ou do seu pessoal, a transmissão desses bens a título gratuito ou, em geral, a sua afectação a fins alheios à empresa, quando esses bens ou os elementos que os constituem tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA*”. Está pois em causa o desvio dos bens da empresa do seu destino natural a uma outra finalidade, quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto, situação entre nós prevista no artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do CIVA. Assim, nos termos deste normativo, temos assimilada a transmissões de bens, ressalvado o disposto no artigo 25.º, a afectação permanente de bens da empresa a

---

<sup>2</sup> Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro, publicada no JO n.º L 347, de 11 de Dezembro de 2006.

uso próprio, do pessoal, ou em geral, a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita (ou seja, o desvio dos bens do seu destino natural a uma outra finalidade), quando, relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.

Trata-se, neste normativo, da situação de tributação de auto consumo externo de bens. Conforme elucidamos, pretende-se evitar casos de evasão, nos quais bens adquiridos para fins produtivos em relação aos quais tenha havido dedução do imposto são desviados, por exemplo, para consumo privado (como é sabido, os particulares não têm direito à dedução do IVA)<sup>3</sup>. Caso assim não se procedesse não se tributaria o acto de consumo, o que violaria o princípio da neutralidade, dado que as mesmas operações realizadas por terceiros sujeitos passivos do imposto são tributadas.

Este dispositivo só se justifica caso tenha sido exercido o direito à dedução do IVA. Caso o imposto não tenha sido deduzido, a operação não é tributável. Como elucida de forma esclarecedora Xavier de Basto, relativamente a este dispositivo, *“tanto o sistema de isenção típico dos impostos monofásicos, como o sistema do crédito de imposto próprio do IVA, tomar-se-iam vulneráveis à evasão legítima, bastando que os bens adquiridos para finalidades produtivas, e tendo por isso merecido a isenção ou beneficiado do crédito, fossem pela empresa desviados para fins estranhos à sua actividade produtiva — uso privado do titular, do seu pessoal, donativos, etc. Na ausência de dispositivos legais correctores, haveria possibilidade de libertar consumo do impacto do imposto. Bastaria que um sujeito passivo adquirisse os bens para fins produtivos consequentemente beneficiando da isenção, na tributação monofásica, ou exercendo o direito à dedução do IVA suportado — e depois desviasse os bens, eles próprios ou o produto da sua transformação, criado pela empresa, para fins não produtivos, por exemplo, para consumo próprio. O consumo ficaria assim exonerado de imposto. Grave distorção surgiria relativamente àquelas pessoas que tivessem adquirido, na qualidade de consumidores finais, as mesmas mercadorias. Abrir-se-ia uma porta para a evasão*

---

<sup>3</sup> Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF n.º1, 6.ª Edição, Setembro 2014, pp. 71 a 76.



*legítima ao imposto. É por isto que todos os impostos de transacções não cumulativos têm de conter normas que acautelam estas manobras”<sup>4</sup>.*

No mesmo sentido, na Nota Explicativa do Anteprojecto do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, se elucida que a assimilação prevista neste normativo se justifica pela própria função do imposto de consumo, dado que de outro modo os consumos resultantes da desafecção da actividade produtiva ou comercial não seriam tributados e pela necessidade de evitar fáceis fugas ao imposto<sup>5</sup>. Aí se esclarece igualmente o motivo pelo qual o legislador não opta pela tributação do denominado auto consumo interno, i.e., a produção pela própria empresa de um bem de investimento ou matéria-prima necessária à sua actividade.

Como se elucida, a tributação do auto consumo interno só teria interesse no caso em que o contribuinte não tenha direito a dedução completa do imposto pago a montante, por efectuar em simultâneo operações tributáveis e isentas. Os efeitos distorcivos ocasionados pela não tributação não se afiguram suficientemente relevantes para superarem a vantagem administrativa daí resultante.

Como se salienta, para que ocorra a tributação de operações gratuitas assimiladas a onerosas é necessário que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos<sup>6</sup>:

- a) Os bens têm que fazer parte do património da empresa, isto é, devem encontrar-se afectos ao património da empresa;
- b) A operação tem que se realizar a título gratuito, isto é, sem contraprestação específica;
- c) A operação tem que ter por objectivo servir as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal, ou fins estranhos à actividade da empresa;
- d) Deve ter existido direito à dedução, total ou parcial, do IVA suportado.

---

<sup>4</sup>A tributação do consumo e a sua coordenação a internacional, *Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, CCTF n.º 164, Lisboa 1991, p. 161.

<sup>5</sup> Nota Explicativa do Anteprojecto do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Imprensa Nacional Casa da Moeda, 1984, p. 184.

<sup>6</sup> Francis Lefebvre (auteur Francisco Xavier Sánchez Galhardo) - *Memento Experto, IVA: Jurisprudencia Comunitaria, Directiva 2006/112/CE, Actualizado a 31 de Diciembre de 2007*, Ediciones Francis Lefebvre, 2008, p. 208.

A Directiva não define o que são “finalidades estranhas à empresa”, nem o fazem geralmente as legislações que a transpõem para o direito interno.

Ora, quanto a este ponto, é seguro que a solução da equiparação a transmissão de bens só se justifica se a afectação dos bens a finalidades estranhas for permanente. Não será pois o simples facto de o bem ser utilizado em finalidades estranhas que preencherá a hipótese da norma em consideração. É preciso que tal utilização implique que o bem deixe de estar disponível permanentemente para finalidades produtivas<sup>7</sup>. É o que se deduz logo da própria expressão literal da Directiva.

### 3.2 Requisitos a que devem obedecer as facturas

O artigo 178.º, alínea a), da DIVA, prevê a obrigação de o sujeito passivo “... possuir uma factura em conformidade com os artigos 220º a 236º, 238º, 239º e 240º”. Isto é, o conceito de “factura” deve interpretar-se por referência às disposições conjugadas dos artigos 226.º e 231.º da DIVA.

Como é sabido, decorre das regras do IVA que os sujeitos passivos estão obrigados a emitir uma factura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos antecipados, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, e ainda que estes não a solicitem (artigo 220.º da DIVA e artigo 29.º do CIVA).

No que tange aos requisitos que devem constar das facturas, o artigo 226.º da DIVA vem determinar que, «*Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente directiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas facturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes:*

- 1) *A data de emissão da factura;*
- 2) *O número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a factura de forma unívoca;*

---

<sup>7</sup> Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação a internacional, Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, op. cit., p. 163.

3) O número de identificação para efeitos do IVA, [...] ao abrigo do qual o sujeito passivo efectuou a entrega de bens ou a prestação de serviços;

4) O número de identificação para efeitos do IVA do adquirente ou destinatário [...];

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 efectuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços [...];

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 directiva exclua esse tipo de menção;

[...]»

Por sua vez, o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA vem reproduzir o aludido normativo, determinando para o efeito que as facturas deverão ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

– Nomes, firmas ou denominações sociais e sede ou domicílio das partes e respectivos NIF;

– Quantidade e denominação usual dos bens e serviços. As embalagens não transaccionadas são indicadas separadamente, mencionando-se que foi acordada a sua devolução;

– O preço, líquido de imposto e outros elementos incluídos no valor tributável;

– As taxas aplicáveis e o montante do imposto devido;

– O motivo justificativo da não aplicação do imposto;

– A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.

Confrontando os elementos de informação exigidos pelo artigo 36.º com o preceituado no artigo 226.º da DIVA, que estabelece o conteúdo máximo das facturas, constata-se que a norma interna contempla requisitos que não integram o elenco das menções obrigatórias permitidas pelo regime comunitário. É o caso da indicação do “*motivo justificativo da não aplicação do imposto*” que, de acordo com o regime comunitário, apenas é aplicável às isenções<sup>8</sup>, mas não o caso, que para o efeito nos interessa, da discriminação dos bens objecto de venda.

Note-se que a necessidade de harmonizar os elementos constantes das facturas e prever elementos mínimos obrigatórios se prende, naturalmente, com a natureza do imposto tendo em consideração possibilitar-se adequadamente o exercício da dedução do imposto suportado, devendo salvaguardar-se devidamente o efectivo e proporcional controlo pela Administração Fiscal de uma correcta liquidação e dedução do IVA por parte dos sujeitos passivos. Assim iremos verificar da análise, ainda que breve, da jurisprudência do TJUE.

### 3.3 Jurisprudência do TJUE

As facturas que contenham os elementos obrigatórios previstos no CIVA consideram-se passadas na forma legal para efeitos do exercício do direito à dedução, sendo entendimento do TJUE que os Estados membros só podem associar o exercício do direito à dedução à observância de condições relativas ao conteúdo das facturas expressamente previstas na DIVA. Não obstante, de acordo com a jurisprudência daquele Tribunal, 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.

---

<sup>8</sup> Cfr. Alexandra Martins e Lídia Santos, in comentário ao artigo 19.º do CIVA in *Código do IVA e RITI, Notas e Comentários*, organização de Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, Almedina, Junho de 2014, pp. 244 e 245.

No Acórdão de 8 de Maio de 2013, Caso *Petroma* (Proc. C-271/12, ainda não publicado na Colectânea), esteve em causa o facto de, na sequência de inspecções realizadas, a Administração Fiscal belga ter posto em dúvida, quer no que se refere aos impostos directos quer ao IVA, as facturas no interior do grupo e as deduções que daí resultavam com o fundamento principal de que estavam incompletas e não se podia demonstrar que correspondessem a prestações reais. A maioria das referidas facturas indicava um montante global, sem menção do preço unitário e do número de horas prestadas pelos membros do pessoal das sociedades prestadoras de serviços, impedindo, neste contexto, qualquer fiscalização da cobrança exacta do imposto pela Administração Fiscal.

Uma das questões suscitada consistia em aferir se um Estado membro pode recusar a dedução efectuada por sujeitos passivos destinatários de serviços que disponham de facturas incompletas, não obstante terem sido completadas mediante a apresentação de documentos com o objectivo de provar a realidade, a natureza e o montante das operações facturadas.

Neste contexto, questionava-se se *“Um Estado-membro que recuse a dedução efectuada por sujeitos passivos destinatários de serviços com fundamento na imprecisão de facturas não deveria também declarar que as facturas são demasiado imprecisas para permitir a cobrança do IVA? Por conseguinte, o Estado-membro não será obrigado a conceder às sociedades prestadoras dos serviços contestados a devolução do IVA pago, a fim de garantir o princípio da neutralidade do IVA?”*

Como notou o TJUE, a exigência, para o exercício do direito a dedução, de outros elementos na factura para além dos enunciados na Directiva, deve ser limitada ao necessário para assegurar a cobrança do IVA e a sua fiscalização pela Administração Fiscal. Além disso, esses elementos não devem, pelo seu número ou tecnicidade, tornar na prática impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito a dedução (n.º 28).

Neste contexto, o TJUE fez notar que o sistema comum do IVA não proíbe que se proceda à rectificação de facturas erradas. Assim, quando estão reunidas todas as condições materiais para que possa beneficiar do direito a dedução do IVA e, antes da decisão da autoridade em causa, o sujeito passivo forneceu a esta última uma factura

rectificada, o benefício deste direito não lhe pode, em princípio, ser recusado pelo facto de a factura inicial conter um erro (n.º34).

Contudo, tal como nota, no caso concreto as informações necessárias para completar e regularizar as facturas tinham sido apresentadas após a Administração Fiscal ter adoptado a sua decisão de recusa do direito a dedução do IVA, de modo que, antes da adopção desta decisão, as facturas fornecidas à referida Administração não tinham sido ainda rectificadas para permitir a esta assegurar-se da cobrança exacta do IVA e da respectiva fiscalização (n.º35).

Por outro lado, como começámos igualmente por referir, resulta da jurisprudência do TJUE, nomeadamente do Acórdão de 22 de Dezembro de 2010, Caso *Dankowski* (Proc.C-438/09, Colect. p. I-14009), que os requisitos de natureza formal poderão em situações excepcionais ser dispensados desde que, por vias alternativas credíveis, se possam assegurar cabalmente os objectivos que a norma pretende assegurar, i.e., a da cobrança exacta e a fiscalização do IVA.

Assim, neste arresto o TJUE conclui que, *“Mesmo que a referida disposição preveja a menção do «número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado», há que considerar que o número de identificação fiscal atribuído no caso em apreço assegura a identificação do sujeito passivo em causa e é, pois, de molde a satisfazer as exigências do artigo 22.º, n.º 3, alínea b), terceiro travessão, da Sexta Directiva.”*

Neste contexto, nota que, desde que a Administração Fiscal competente disponha dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo é, enquanto destinatário das operações em causa, devedor de IVA, não poderá impor, no que diz respeito ao direito deste deduzir o imposto pago a montante, condições suplementares que possam ter por efeito tornar completamente inútil o exercício desse direito (v. Acórdãos de 8 de Maio de 2008, Caso *Ecotrade*, Proc.s C-95/07 e C-96/07, Colect., p. I-3457, n.º 64, e de 30 de Setembro de 2010, Caso *Uszodaépítő*, Proc. C-392/09, Colect., p. 08791, n.º 40)<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Termos em que o TJUE conclui que, *“36 Assim, um eventual incumprimento pelo prestador de serviços da obrigação estabelecida no artigo 22.º, n.º 1, da Sexta Directiva não poderá pôr em causa o direito a dedução de que beneficia o destinatário dos referidos serviços ao abrigo do artigo 17.º, n.º 2, desta directiva.*

Assim, o TJUE conclui que os referidos artigos da Directiva devem ser interpretados no sentido de que um sujeito passivo beneficia do direito a dedução no que diz respeito ao IVA pago por prestações de serviços fornecidas por outro sujeito passivo que não está registado para efeitos de IVA, quando as facturas correspondentes contenham todas as informações exigidas, em particular, as necessárias para a identificação da pessoa que emitiu as ditas facturas e a natureza dos serviços fornecidos.

Com todos os riscos de generalizações, poderíamos talvez sintetizar a posição do TJUE quanto aos requisitos das facturas, concluindo que as exigências de prova devem assegurar uma fiscalização da cobrança exacta do imposto pela Administração Fiscal, devendo respeitar os princípios da segurança jurídica, da proporcionalidade e da neutralidade do IVA. Na regulamentação dos meios de prova, os Estados não podem assim impor ónus excessivos sobre os operadores. Os requisitos substanciais primam sobre os requisitos formais, não podendo o não cumprimento dos requisitos formais conduzir a que se negue, por exemplo, a aplicação de uma isenção, quando estão preenchidos os requisitos substanciais. Mas, note-se, subjacente a esta “complacência” do TJUE está, naturalmente, o facto de, não obstante o incumprimento do requisito formal se encontrar devidamente assegurado na prática o controlo adequado das operações por parte da Administração Fiscal.

Assim, como vimos, 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,

---

37 *Acontece o mesmo com o artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Directiva, nos termos do qual os Estados-Membros têm a faculdade de prever outras obrigações que julgarem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude. Com efeito, embora essa disposição permita aos Estados-membros adoptar determinadas medidas, estas não deverão, todavia, ir para além do que é necessário para atingir esse fim e não poderão, por isso, ser utilizadas de tal forma que ponham sistematicamente em causa o direito a dedução do IVA, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA (v. acórdãos de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.º 47; Gabalfrisa e o., já referido, n.º 52; e Ecotrade, já referido, n.ºs 65 e 66)."*

no que diz respeito ao seu direito à dedução, condições adicionais que possam ter por efeito a inviabilização absoluta do exercício desse direito<sup>10</sup>.

Ainda neste contexto e no que se refere a Processos julgados no CAAD, atente-se aos fundamentos invocados no Processo 61/2013-T.

Tal como se nota, decorre do disposto no n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, conforme sufragado no Acórdão do TJUE de 15 de Julho de 2010, proferido no âmbito do Caso *Pannon Gép Centrum* (Processo C-368/09, Colect. p. I-07467), que “*não é legítimo aos Estados Membros associar o exercício do direito à dedução do IVA ao preenchimento de pressupostos relativos ao conteúdo das facturas que não estão expressamente previstos nas disposições da Directiva 2006/112. Esta interpretação é igualmente corroborada pelo artigo 273º desta directiva, que prevê que os Estados Membros podem impor obrigações que considerem necessárias para assegurar a exacta percepção da IVA e para evitar a fraude, mas que esta faculdade não pode ser utilizada para impor obrigações de facturação suplementares às fixadas, designadamente, no artigo 226º da referida directiva*”. Isto significa que, conforme jurisprudência do TJUE, embora esta disposição permita aos Estados membros adoptar determinadas medidas, estas não deverão, todavia, ir para além do que é necessário para atingir esse fim e não poderão, por isso, ser utilizadas de tal forma que ponham sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA (v. Acórdãos de 18 de Dezembro de 1997, *Molenheide* e o C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p.I-7281, nº 47).

Com efeito, o princípio da efectividade exige que “*as legislações nacionais, bem como os procedimentos administrativos adoptados pelos Estados membros não tornem, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício de direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária*”. Salienta o TJUE, no Acórdão proferido no Processo C/25-03, que “*(...) é jurisprudência assente que a exigência, para o exercício do direito à dedução, de outros elementos na factura para além dos enunciados no artigo 22º, nº 3, alínea b) , da Sexta Directiva deve ser limitada ao necessário para assegurar a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela Administração Fiscal. Além disso,*

---

<sup>10</sup> 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, Colectânea geral, n.º 63).



*esses elementos não devem, pelo seu número ou tecnicidade, tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução (Acórdão de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme e EGI, 123/87 e 330/87, Colect. P. 4517, n.º 17). Outrossim, as medidas que os Estados membros têm a possibilidade de tomar, nos termos do n.º 8 do artigo 22.º da mesma Directiva, para garantir o exacto recebimento do imposto e evitar a fraude não devem exceder o necessário para atingir aqueles objectivos. Não poderão por isso ser utilizadas de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação comunitária na matéria (acórdãos de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C110/98 a C147/98, Colect., p.11577, n.º 52, e de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel, C454/98, Colect., p. 16973, n.º 59).”*

Neste contexto, conclui-se no referido Processo do CAAD que resultam justificadas as correcções feitas pelos serviços de fiscalização e que tiveram como base a não aceitação das correspondentes deduções de IVA, relativas a facturas que utilizam expressões vagas e imprecisas que não permitiam identificar os bens nem os termos da transacção em causa, nem efectuar um cabal controlo do imposto, não obedecendo aos requisitos do artigo 36.º, n.º5, do Código do IVA.

### **3.4 O ónus da prova**

Em conformidade com o disposto no artigo 342.º, n.º1, do Código Civil, àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.

Como refere Manuel de Andrade, determina esta disposição “*para a parte a quem compete, no encargo de fornecer a prova do facto visado, incorrendo nas desvantajosas consequências de se ter como líquido o facto contrário, quando omitiu ou não logrou realizar essa prova: ou na necessidade de, em todo o caso, sofrer tais consequências se os autos não contiverem prova bastante desse facto (trazida ou não pela mesma parte)*”<sup>11</sup>.

Por sua vez, prescreve o n.º1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

O artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, mais não é do que a aplicação (no processo judicial) da regra geral sobre o ónus da prova no procedimento tributário enunciada no artigo 74.º, n.º 1 da LGT (idêntica à prevista no artigo 342.º n.º 1 e n.º 2 do Código Civil) e que vigora no contencioso administrativo em geral: "*há-de caber, em princípio, à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados estes pressupostos*"<sup>12</sup>.

Como assinala Jorge Lopes de Sousa, trata-se de «*uma aplicação no processo de impugnação judicial da regra geral sobre o ónus da prova no procedimento tributário enunciada no artigo 74º, nº 1 da LGT, em que se estabelece que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*»<sup>13</sup>.

## **D - APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO**

Vista a matéria de facto e de direito, são as seguintes as nossas conclusões:

1. O sujeito passivo adquirente de bens ou serviços apenas pode efectuar a dedução do imposto suportado na medida em que o mesmo se encontre mencionado em facturas emitidas pelos fornecedores pela aquisição de bens e serviços, desde que tenham sido emitidas na forma legal.

2. A Autoridade Tributária e Aduaneira não pode exigir ao sujeito passivo requisitos nas facturas que não respeitem o disposto no n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA e no preceituado no artigo 226.º da DIVA. Ou seja, como vimos, e tal como resulta da

---

<sup>11</sup> Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, 1956, p. 184.

<sup>12</sup> Cfr. Vieira de Andrade, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 2.ª edição, Almedina, 2001, p.269. A propósito do ónus da prova e da sua valoração, no contexto tributário, vejam-se os Acórdãos do STA, processos n.º 26.635, de 17.04.2002; n.º 243/03, de 07.05.2003; n.º 1568/03, de 24.03.2004; n.º 810/04, de 27.10.2004, e os Acórdãos do TCA Norte, 1834/04 - Viseu, de 24.01.2008; 1203/09.8BEBRG, de 08.11.2012, e 383/08.4BEBRG, de 28.02.2013.

<sup>13</sup> *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Volume I, 2006, p.. 719.

jurisprudência firmada pelo TJUE neste contexto, os requisitos exigidos devem restringir-se aos elementos previstos na legislação em causa, devendo a exigência de outros elementos ser limitada ao necessário para assegurar a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela Administração Fiscal.

3. Segundo a Requerente, foi feita prova cabal da alienação dos referidos bens.

4. Todavia, o certo é que a Requerente, no caso concreto, não fez prova suficiente da factualidade impeditiva do direito de tributação da Autoridade Tributária e Aduaneira legalmente presumido, *i.e.*, não provou que os bens em causa tinham sido efectivamente vendidos.

5. Tal como conclui a AT, se os bens eram propriedade da Requerente e tinham sido contabilizados como tal, se não podiam, pela sua natureza e das actividades em apreço, ser afectos à nova actividade da empresa, se não foram vendidos nem se encontram nas instalações da Requerente, tendo sido exercido o direito à dedução do IVA suportado, então há que concluir pela sua afectação a fins estranhos à respectiva actividade, verificados que se encontram os respectivos requisitos de aplicação.

6. Termos em que a Requerente teria de proceder à regularização do imposto que anteriormente havia deduzido, o que não fez, ou teria que liquidar imposto na sua afectação o que também não fez.

7. Com efeito, analisada que foi toda a documentação constante dos autos, o Tribunal aferiu da conformidade das facturas em crise com os requisitos previstos no anterior n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA e na DIVA e, conseqüentemente, se os mesmos poderiam permitir à Administração Tributária evitar a fraude e assegurar a correcta cobrança do imposto.

8. Debrucemo-nos, então, sobre as facturas em causa que seguidamente se indicam:

a) Factura n.º 1 /2011

- Os bens vendidos não se encontram identificados por código nem por marca e por modelo, conforma consta da factura pró-forma referente ao respectivo contrato de leasing, não sendo possível proceder à respectiva identificação correcta.
- Existem bens identificados na factura que não constam dos contratos de leasing, nem do mapa de depreciações e amortizações, desconhecendo-se a sua existência.
- Os bens não estão identificados por preço unitário.
- Há bens que são alienados e que o voltam a ser na Factura n.º 1/2012.
- Não são referidas na factura datas nem a matrícula do meio de transporte.
- Não foi exibido qualquer documento de transporte que titule a saída dos bens do local de carga e o transporte até ao local de descarga, nem o respectivo meio de pagamento.

b) Factura n.º 2/2011

- Em sequência de uma visita dos Serviços de Inspeção à morada da empresa adquirente, verificou-se que o local estava abandonado, não estando a ser exercida a actividade de restauração.
- Os bens vendidos não se encontram identificados por código nem por marca e por modelo, conforma consta da factura pró-forma referente ao respectivo contrato de leasing, não sendo possível proceder à respectiva identificação correcta.
- Não são referidas na factura datas nem a matrícula do meio de transporte.
- Não foi exibido qualquer documento de transporte que titule a saída dos bens do local de carga e o transporte até ao local de descarga, nem o respectivo meio de pagamento.

c) Factura n.º 1/2012

- Os bens vendidos encontram-se identificados pelo mesmo código, mas não são identificados por marca e por modelo, conforma consta da factura pró-forma referente ao respectivo contrato de leasing, não sendo possível proceder à respectiva identificação correcta.
- Alguns dos bens estão a ser vendidos pela segunda vez.

- À data da respectiva emissão o adquirente já tinha cessado a actividade há cerca de quatro anos.

e) Factura n.º 3/2012

- Os bens vendidos não se encontram identificados por código, e alguns nem por marca e por modelo, conforma consta da factura pró-forma referente ao respectivo contrato de leasing, não sendo possível proceder à respectiva identificação correcta.

- A designação de alguns bens não é feita em conformidade com a constante na factura pró-forma, não sendo possível identificar os bens vendidos.

- Existem bens identificados na factura que não constam dos contratos de leasing, nem do mapa de depreciações e amortizações, desconhecendo-se a sua existência.

- Os bens não se encontram identificados por preço unitário.

- Há incoerências entre os bens constantes dos mapas de depreciações e amortizações.

9. Isto é, analisadas as facturas, não poderá deixar de se concluir, tal como a AT, que do respectivo teor não se pode retirar uma discriminação precisa dos bens objecto de venda, bem como qualquer menção relativamente à marca ou modelo, quer quanto à quantidade e preço unitário de cada um deles. Na realidade as referidas facturas não permitem à Autoridade Tributária e Aduaneira efectuar o controlo do apuramento do imposto, entendendo este Tribunal que a identificação dos bens “objecto de venda” é um elemento essencial para o efeito.

10. Com efeito, considera este Tribunal que o cumprimento do disposto no artigo 36.º, n.º 5, alínea b), do Código do IVA, apenas seria assegurado com as especificações em falta, sendo os elementos delas constantes insuficientes para permitir uma fiscalização da exacta cobrança do imposto.

11. Efectivamente, como vimos, estão identificados bens nas facturas que não constam quer dos contratos de leasing celebrados, quer do mapa de depreciações e

amortizações, existem bens que são objecto de venda mais do que uma vez e bens objecto de venda que não constam do activo do sujeito passivo.

12. Por outro lado, não consta da defesa preparada pela Requerente qualquer informação que permita sequer aferir dessas especificações.

13. Tendo sido dada possibilidade à Requerente para fazer prova cabal de que os objectos foram efectivamente vendidos, não o fez, contrariamente ao que se constatou no tocante ao procedimento por si adoptado em relação à venda de determinados bens posta em causa aquando do exercício do direito de audição, em que foram feitas alterações às correcções inicialmente preconizadas pela Requerida (a favor da Requerente), mercê da prova que efectuou no âmbito daquela diligência.

14. Note-se que a Requerente não apresentou, nomeadamente, prova de que tenha emitido qualquer guia de transporte susceptível de titular a saída dos bens e do respectivo transporte com destino ao comprador, adquirente dos mesmos. Também não disponibilizou qualquer prova do recebimento dos montantes respeitantes às referidas vendas.

15. No que se refere ao ónus da prova, a alegação da Requerente não tem fundamento se atendermos ao disposto no artigo 342.º do Código Civil e, ainda, ao artigo 74.º da Lei Geral Tributária.

16. No caso, dado que a Autoridade Tributária e Aduaneira tinha a seu favor a presunção legal de transmissão dos bens consignada no artigo 86.º do CIVA, competia pois ao contribuinte provar que havia alienado os bens a terceiros.

17. Na verdade, era à Requerente que competia efectuar a prova da venda dos bens, prova essa que, como vimos, não logrou efectuar.

18. Invoca ainda a Requerente, embora sem apelar expressamente ao mecanismo da duplicação de colecta, o objectivo subjacente ao mecanismo previsto no

artigo 3.º, n.º3, alínea f), do CIVA e o facto de com as correcções ora propostas a AT vir liquidar IVA duas vezes dado que já incluiu esse IVA nas respectivas declarações periódicas.

19. A este propósito, importa referir que o artigo 205.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, no seu n.º1, vem delimitar esta figura ao determinar que haverá duplicação de colecta quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

20. Nos termos do estatuído no respectivo n.º2, a duplicação de colecta só poderá ser alegada uma vez, salvo baseando-se em documento superveniente demonstrativo do pagamento ou de nova liquidação.

21. Incumbido igualmente à Requerente fazer prova de tal facto, a mesma não o fez.

22. Ora, em conclusão, não tendo o sujeito passivo vencido o ónus, que sobre si incumbia, de provar que efectivamente procedeu à transmissão dos bens em causa tendo liquidado e entregue ao Estado o correspondente IVA, não se poderá encontrar censura na decisão da Administração Tributária de proceder às correcções ora em causa, aplicando o mecanismo previsto no artigo 3.º, n.º3, alínea f), do CIVA.

23. Termos em que se conclui que as liquidações de imposto efectuadas pela AT não enfermam de qualquer ilegalidade como pretende fazer valer a Requerente, não sendo de acolher, neste contexto, as pretensões da Requerente.

24. Note-se ainda que, não decorrendo a liquidação sob apreciação de erro imputável aos Serviços do qual resultou pagamento de imposto totalmente indevido, não assiste à Requerente, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, o direito a juros indemnizatórios.

## **E - DECISÃO**

Em face do exposto, decide o Tribunal Arbitral em julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, pelo que indefere o pedido de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações adicionais de IVA n.º ..., bem como a anulação da liquidação dos correspondentes juros compensatórios n.º ..., ambas de 22 de Outubro de 2013, referentes ao período de 10/12T e o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

Valor da causa: € 23.356.54 (vinte e três mil, trezentos e cinquenta e seis euros e cinquenta e quatro cêntimos).

Custas no montante de € 1.224.00 (mil, duzentos e vinte e quatro euros), a suportar pela Requerente, de acordo com o artigo 12.º, n.º 2, do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º, n.º 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e da Tabela I anexa a este último.

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 17 de Outubro de 2014

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 138.º, n.º 5, do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por nós revistos.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.

\* \* \*

A Juíza Árbitro,

(Clotilde Celorico Palma)