

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 284/2018-T

Tema: IVA - não dedução do IVA suportado em pagamento de comissões por serviços prestados por não residentes relacionados com transações sujeitas a IMT; relevo das indicações nas facturas.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Juíza Conselheira Dra. Fernanda Maças (árbitro-presidente), Prof. Doutor Fernando Araújo e Dr. José Coutinho Pires (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. Relatório

1. **A...**, Sociedade de Promoção Imobiliária, Sociedade Unipessoal, Lda., com o número único de pessoa colectiva e matrícula ..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... ... (doravante A... ou Requerente), apresentou pedido de constituição do tribunal arbitral coletivo nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante RJAT), em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante AT), com vista à impugnação da decisão final proferida no processo de Reclamação Graciosa pela Autoridade Tributária – Direcção de Finanças de ..., no âmbito do processo n.º ...2017..., referente às liquidações de IVA e correspondentes juros compensatórios, melhor identificadas no quadro infra:

| Identificação do documento | N.º de Compensação | Valor |
|----------------------------|--------------------|-------|
|----------------------------|--------------------|-------|

| | | |
|---------|-----|------------|
| IVA ... | ... | 62.222,29€ |
| IVA ... | ... | 235,02€ |
| IVA ... | ... | 107,27€ |
| IVA ... | ... | 266,86€ |
| JC ... | ... | 4.023,13€ |
| Total | | 66.854,57€ |

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação.

O tribunal arbitral coletivo foi constituído em 17 de Agosto de 2018.

2. A fundamentar o pedido a Requerente alega, em síntese, o seguinte:

- a) Que a não apreciação da documentação (só) junta à Reclamação Graciosa – aparentemente porque, como invocou no artigo 108.º desta, “*o técnico do escritório de contabilidade onde é elaborada a contabilidade da empresa (que não era o Contabilista Certificado à data da prática dos factos) respondeu à AT de forma pouco inteirada, tal como já foi descrito em pormenor do Direito de Audição, sendo agora o tempo de restabelecer os factos e de evidenciar-se a verdade material, basilar da mais adequada tributação em sede de IVA e de IRC.*” – inquina essa decisão por insuficiente fundamentação;

- b) Celebrou, em Maio de 2014, um Contrato-Quadro com a B...– que não juntara a tempo de ser considerado no Relatório de Inspeção – para a prestação por esta de serviços em matéria de consultadoria e estudos na área do mercado do ramo imobiliário e na área da construção civil;

- c) A B... desempenhou um papel decisivo no âmbito da obrigação assumida pela A... Imobiliária perante a A... Construções no Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre elas e a vigora desde 01/01/2012, no que diz especificamente respeito ao estudo de mercado e consultoria no Cazaquistão para construção de troço de Autoestrada com 33 km;
- d) Na factura n.º 483/2014 de 21/11/2014, emitida pela empresa B..., só 50.000 euros respeitavam a comissão de venda dos imóveis vendidos pela A... Imobiliária, e que *“o pagamento do valor remanescente (220.000,00 euros) refere-se ao valor associado aos serviços de consultoria, prospeção de mercado, assessoria e (especialmente) procura de investidores para a entrada de capital em obras de construção civil.”*, nos termos da Cláusula 7.ª do Contrato-Quadro celebrado em Maio de 2014, que previa o seguinte:
- «1 – Pela execução das tarefas (...) contratadas, e sempre que houver concretização das mesmas, a 2.ª outorgante [A... Imobiliária] pagará à 1.ª outorgante [B...] os seguintes montantes:*
- a. A quantia fixa de 50.000,00 euros (cinquenta mil euros) a título de compensação, pela identificação de clientes que adquiram produtos comercializados pela 2.ª outorgante (A... Imobiliária), e desde que a aquisição seja superior a 700.000,00 euros (setecentos mil euros);*
- b. Uma quantia variável, a determinar aquando da concretização das tarefas discriminadas no presente contrato, a título de assessoria, pelas tarefas efetivamente prestadas.*
- 2 – Os valores mencionados na alínea b) do n.º 1 da presente cláusula, será apurado por ambas as partes.(...).»*
- e) A Requerente alegou ainda, em sede de Reclamação Graciosa, que, assim, a liquidação e dedução do IVA sobre esse montante, que não foi incluída na respectiva declaração periódica, deve ser feita obrigatoriamente nos termos do artigo 78.º do Código do IVA, valendo a declaração de substituição, sem prejuízo da penalidade aplicável;

- f) Ainda em sede de Reclamação Graciosa, a Requerente alegou também que o que importava fazer era liquidar o IVA à taxa normal sobre os 270.000,00 euros (base tributável de 270.000,00€ no campo 3 e IVA liquidado de 62.000,00€ no campo 4) e deduzir o IVA à taxa normal sobre 220.000,00€ no campo 24 – ou seja, 50.600,00€);
- g) A decisão da Reclamação Graciosa não fundamentou o indeferimento do que tinha invocado e atestado com documentação pertinente, invocando que “*De acordo com a Legislação em vigor (artigos 125º do C.P.A, 77º da L.G.T e nº3 do artigo 263º da C.R.P), os actos da Administração Tributária têm de ser fundamentados, e esta fundamentação não pode deixar de ser clara, congruente, e encerrar os aspectos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto. (Cfr Acórdão proferido a 12-03-2014 no CADD).*”

3. A Requerida respondeu argumentando, em síntese, que:

- a) A Requerida reproduz, do Relatório da Inspeção Tributária (RIT), a posição da própria Requerente quanto à demonstração do carácter não exagerado da comissão cobrada pela empresa B..., na factura n.º 483/2014 de 21/11/2014:

«tendo referido quanto ao carácter anormal ou montante exagerado da operação, o seguinte - folha n.º 50 em Anexo:

Foi registado na conta 7121 a venda de dois imóveis pelo montante de € 1.810.000,00.

“Nos termos do n.º 8 do artigo 88º do CIRC, estas despesas não são comissões exageradas, uma vez que a comissão andou à volta dos 15% dos imóveis.

De referir que os referidos imóveis estiveram 2 anos para que fossem vendidos, havendo uma grande dificuldade como é sabido por todos nos últimos tempos devido à crise do imobiliário em imóveis destes montantes.

Como é também do conhecimento geral o «mercado chinês» é aquele que tem tido interesse por este tipo de imóveis e as agências imobiliárias que operam nestas mediações cobram comissões um pouco mais altas, para que a operação seja realizada com valores de venda o mais altos possíveis, que o «mercado Português» não estaria certamente disposto a pagar.» » ;

- b) A Requerida entende que “o ato está fundamentado quando, pela motivação aduzida, se mostra apto a revelar a um destinatário normal as razões de facto e de direito que determinam a decisão, habilitando-o a reagir eficazmente pelas vias legais contra a respetiva lesão.”, e que isso ocorreu, pois “a Requerente entendeu perfeitamente o sentido e alcance do ato,”, como revelou em sede de Reclamação Graciosa e de pedido de pronúncia arbitral;
- c) Invoca a Requerida que os serviços referidos na factura n.º 483/2014 de 21/11/2014, emitida pela empresa B..., “são todos eles relacionados com a venda de imóveis em Portugal a clientes chineses, sendo que como bem se refere quer no RIT quer na RG, ainda que não se tratem exclusivamente de comissões, são ainda assim, serviços relacionados com operações que não conferem o direito à dedução (venda de imóveis).”;
- d) Acrescenta que “esta conclusão, de que os serviços ali descritos se referem aos serviços prestados naquela factura, não se afasta pelo motivo de o mesmo prestador e o mesmo destinatário prestarem e serem destinatários de outros serviços de consultoria (não incluídos naquela factura).”;
- e) Em todo o caso, como sublinha a Requerida, o disposto no n.º 5 do artigo 36.º do Código do IVA, invocado no RIT e na decisão da Reclamação Graciosa, já dispensava a apreciação de relações entre as partes que não tinham expressão na dita factura;

- f) A Requerida também se interroga: *“a ser como a Requerente alega, porque é que nunca facturou as despesas suportadas com os serviços de consultoria que alega ter adquirido e que alega estarem incluídos naquela factura?”*;
- g) Em todo o caso, reitera a Requerida, *“ainda que aqueles serviços estivessem incluídos na factura que apesar de fazer uma exaustiva descrição dos serviços prestados, não os inclui, como bem se observa quer no RIT quer na RG, tais serviços não confeririam o direito à dedução, por evidente desrespeito do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA.”* – *“Bem como, acrescente-se, por desrespeitar também, a obrigação de manter organizada uma contabilidade que permita o correcto apuramento do imposto (IVA).”*;
- h) Conclui, portanto, que *“Se quer o CAAD, quer os Tribunais Administrativos e Fiscais quer o TJUE, já se pronunciaram no sentido de não ser aceitável a dedução de imposto, referente a serviços e bens, não suficientemente descritos na factura ou em elementos externos a que aquela faça referência, quando tal falta não permita o correcto apuramento do imposto, no caso, não permitindo estabelecer o nexos com a actividade que confere o direito à dedução, menos dúvidas ainda devem subsistir quando como no caso, a descrição dos serviços prestados levada a cabo na factura permite o exacto oposto, ou seja, um claro e inequívoco nexos com a actividade que não confere o direito à dedução.”*;
- i) Por fim alega a Requerida que a subsistirem dúvidas deve a questão ser submetida à consideração do TJUE através de reenvio.

4. Foi dispensada a reunião do artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste. Mais foi fixado o dia 17 de fevereiro de 2019 como data limite de prolação da Decisão Arbitral.

5. As partes não produziram alegações escritas.

II. Saneador

5.1. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, como se dispõe no art. 2.º, n.º 1, al. a) e 4.º, ambos do RJAT.

5.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

5.3. O processo não enferma de nulidades e não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Cumprе decidir.

III. Do Mérito

III-1. Matéria de fato

6. Factos provados

6.1. Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

- a) A requerente é uma sociedade unipessoal, inscrita para o exercício da atividade de Promoção Imobiliária (*“adquirir, transmitir, e edificar todo o tipo de bens imobiliários para o efeito, proceder à comercialização, gestão, e administração de/ou em projetos imobiliários, desenvolver ações de marketing e publicidade de*

projetos de mesma natureza. Realizar estudos de mercado, prestar consultoria na área imobiliária, arquitetura e engenharia, explorar e/ou dar exploração, sob qualquer fórmula legalmente admissível, projetos imobiliários, concorrer a concursos públicos de concessão de exploração de bens imobiliários e, acessoriamente, a compra e venda de bens imóveis e a revenda dos adquiridos para esse fim.”), com o CAE 41 100;

- b) A A... Imobiliária tem como sócio único a empresa C... SGPS, SA, que está sediada no ..., ..., ..., ... -... ..., que, por sua vez, também detém a A... Construções, Lda (doravante designada por A... Construções), sediada no mesmo local;
- c) Relativamente ao IVA, a Requerente enquadra-se no regime normal de periodicidade trimestral, sendo sujeito passivo misto, com afetação real dos bens e serviços, em virtude de praticar simultaneamente operações tributadas (consultoria) e operações não tributadas (arrendamento e compra e venda de imóveis);
- d) A Requerente foi alvo de uma ação inspectiva de âmbito geral, determinada pela ordem de serviço nº OI2016..., para o exercício de 2014, realizada pelos serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de ..., da qual resultaram as liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e de Juros Compensatórios (JC), correspondentes a, entre o mais, as diversas compensações melhor identificadas no quadro supra;
- e) A Requerente foi notificada para exercício do direito de audição prévia, que exerceu extemporaneamente;
- f) A Requerente apresentou Reclamação Graciosa, que foi indeferida;
- g) Na decisão de indeferimento concluiu-se que a factura n.º 483/2014 de 21/11/2014, emitida pela empresa B..., à A... – Sociedade de Promoção Imobiliária, sociedade

unipessoal, Lda., respeitava ao pagamento de comissões pela angariação de clientes de nacionalidade chinesa que se reflectiram na alienação, no exercício de 2014 (mês de Novembro), do imóvel com o artigo matricial n.º ... da freguesia de Lisboa –... pelo valor de 1.060.000,00 euros, a naturais da República Popular da China com os NIF'S ... e ...;

h) E concluiu-se também que

«- Assim sendo, tendo em conta que o sujeito passivo se enquadra na alínea a) do n.º 1 do artigo 2º do CIVA e uma vez que o prestador de serviço em causa (comissão) não tem sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional, compete ao adquirente (sujeito passivo), proceder à liquidação do IVA, à taxa de 23% de acordo com o disposto no artigo 18º do mesmo diploma.

- Salienda-se ainda para o facto do sujeito passivo não poder deduzir o imposto liquidado em virtude da atividade efetivamente desenvolvida e relativamente à qual se destina a prestação de serviços em causa ser a venda de bens imóveis, operações estas sujeitas a Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis – IMT, isentas de IVA ao abrigo do disposto no n.º 30 do artigo 9º do CIVA.

- Face ao exposto, encontra-se por liquidar o montante de 62.100,00 euros (270.000,00 x 23%), que deverá ser refletido, no campo 24 da Declaração Periódica de IVA do 4º trimestre de 2014, tendo por este motivo o sujeito passivo infringido os artigos 27º n.º 1 e 41º n.º 1 alínea b) do CIVA.

i) Sobre a factura n.º 483/2014 de 21/11/2014, emitida pela empresa B..., à A... – Sociedade de Promoção Imobiliária, sociedade unipessoal, Lda., temos que a factura, no valor de 270.000,00 euros, que se reproduz a seguir, não faz qualquer referência a um contrato-quadro entre as empresas em epígrafe, nem a outros serviços prestados relativamente a actividades de assessoria e consultadoria;

| | | |
|---|-------------------|--|
| Page 1/1 | Invoice No: /2014 | Date: 21.11.2014 |
| B... ... HONGKONG ... (0086) ... FAX. (0086) ... Legal entity No. | | |
| Commercial certificate: Bank name: D... Bank address: Hong Kong Account name: B... SWIFT: Account No.: | | |
| | | Invoice to: A... - Sociedade de promocao imobiliaria, sociedade unipessoal Lda. Rua NIF ... |

| No. | Description | Quantity | Amount (EUR) |
|-----|---|----------|--------------|
| 1. | <ul style="list-style-type: none"> Identify investors with the focus of receiving residency permit, based on the new Government Policy for 3rd country Nationals. Creation of technical files for each property and assure the implementation of the drawings in accordance to the law and other technicalities. Preparation of promotional material for each property with detailed description incl. (photos, price list, plans etc.) Promotional activities in China (organizing seminars, road shows, national TV advertising campaign etc.) Direct mailings to selected customer. Provide air/road/transport to potential clients within China from their residence to the destination. Organize inspection visits to Portugal for potential buyers, accommodation, short excursions to sites and places of interest as well as islands. Property viewing, opening bank accounts, legal service with lawyer and notary, arranging health checks, obtaining Tax number etc. Technical, legal and financial due diligence. Carry out all necessary procedures and preparation of documents. Creation and maintenance of web platforms. After sales service. Procedure leading to residence permit issuance. | 1 | 270,000.00 |
| | | VAT: | 0.00 |
| | | | 270,000.00 |

Notes:

- Total amount due in 5 days
- Late payment is subject to extra charge of 0.02% per day

for and on behalf of

B...

- j) Antes respeita expressamente, e em síntese
- ao pagamento de comissões pela angariação de clientes interessados em obter autorizações de residência;
 - à criação de fichas técnicas dos imóveis para garantir a conformidade com as exigências legais e regulamentares;
 - à preparação de materiais promocionais para cada imóvel;
 - ao desenvolvimento de actividades promocionais na China;

- e. ao envio de correspondência individual para os potenciais interessados que fossem identificados;
- f. disponibilização de transporte para os clientes potenciais entre a sua origem na China e destinos;
- g. organização de visitas a Portugal para os potenciais compradores, com disponibilização dos serviços necessários (abertura de contas, serviços jurídicos e notariais, obtenção de números de identificação fiscal, seguros médicos, etc);
- h. realização das diligências legais e financeiras prévias;
- i. preparação de documentos;
- j. criação e manutenção de plataformas na internet;
- k. serviços de pós-venda;
- l. procedimentos conducentes à emissão da autorização de residência.

6.2. Factos não provados

Não se provaram outros factos relevantes para a decisão da causa, designadamente que a importância a que se refere a factura nº 483/2014 de 21/11/2014, emitida pela empresa B..., se decompusesse em duas componentes, uma das quais relativa a serviços de intermediação imobiliária, isentos de IVA, e outra referente a serviços de consultoria, sujeitos a pagamento de IVA, devidos no âmbito de um Contrato-Quadro entre aquela empresa e a Requerente.

Também se não provou que, qualquer que pudesse vir a ser o relevo disso para a decisão do presente caso, a B..., tivesse desempenhado “*um papel decisivo no âmbito da obrigação assumida pela A... Imobiliária perante a A... Construções no Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre elas e a vigora desde 01/01/2012, no que diz especificamente respeito ao estudo de mercado e consultoria no Cazaquistão para construção de troço de Autoestrada com 33 km.*”, como alegado pela Requerente no §96.º da sua Petição Inicial.

6.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

O tribunal não tem que se pronunciar sobre todos os detalhes da matéria de facto que foi alegada pelas partes, cabendo-lhe o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções para o objeto do litígio no direito aplicável (artigo 596.º, n. 1 do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, à prova documental que para mais consta do próprio processo administrativo, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados. Tem-se em conta também a doutrina constante do Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13, a propósito do valor probatório do relatório da inspecção tributária, admitindo que *“poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”*.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, com natureza meramente conclusiva, ainda que tenham sido apresentadas como factos, por serem insuscetíveis de comprovação.

III.2. Matéria de direito

7.1. Questões a decidir

As questões a decidir nos presentes autos são as seguintes:

D) Alegada insuficiência de fundamentação dos atos de liquidação de IVA e de juros compensatórios;

II) Alegada dedutibilidade em sede de IVA de parte do montante suportado na factura n.º 483/2014 de 21/11/2014, emitida pela empresa B..., à Requerente, por corresponder a remuneração de serviços prestados em actividades sujeitas a pagamento de IVA.

I - Quanto à fundamentação

A minúcia e exaustividade das demonstrações e cálculos contidos já no RIT, e depois na decisão sobre a reclamação graciosa, parecem corresponder ao preenchimento dos requisitos de que depende a verificação do dever de fundamentação – além de, antes deste, confirmarem a observância, pela Requerida, do princípio do inquisitório a que está submetida pelos arts. 58.º da LGT e 6.º do RCPITA, não se descortinando que a AT tenha omitido algum esforço evidente, ou recusado alguma diligência claramente requerida, na correcta averiguação da realidade factual em que assentaram as suas decisões.

Tem-se entendido na doutrina e na jurisprudência que a fundamentação, até por causa do imperativo da clareza, deve ser simples, sem deixar de ser plena.

Implica isso que, se a fundamentação se encontra já formulada completamente num determinado passo de um procedimento ou processo, é mais do que desnecessário, por redundância, repeti-la: pode ser até contraproducente, convertendo-se numa penosa reformulação de tudo o que já foi dito, de tudo o que já foi argumentado, de tudo o que já foi documentado – contribuindo presumivelmente para a entropia informativa por excesso, redundando, no final, em desinformação e vulnerabilização daquele a quem a informação deveria precipuamente aproveitar, que é o seu destinatário: essa a solução consagrada no art. 77.º da LGT.

Nesse mesmo sentido reconheceu-se já, em sede de arbitragem tributária, que *“quando o ato tributário (liquidação adicional de imposto, por exemplo) surge na sequência e em consequência dum procedimento inspetivo levado a cabo pela Administração Fiscal, a dialética ou diálogo que necessariamente se estabelece entre o contribuinte e a inspeção tributária, hão-de tornar difícil, em princípio, o não cumprimento ou até o cumprimento deficiente desse ónus de fundamentação na medida em que a decisão final se vai construindo ao longo desse processo com a participação do*

contribuinte”¹.

O contexto procedimental / processual não é, em suma, indiferente para se aferir *em concreto* a adequação da fundamentação produzida. Como se conclui numa outra decisão arbitral, “*Deverá, desde logo, ser afastada a hipótese de existência de nulidade por falta de fundamentação, já que é bem patente a existência de um processo administrativo com junção de elementos probatórios, funcionamento do contraditório, fundamentação, conclusões [...] Ou seja, todos os despachos decisórios que conduziram à liquidação contestada ou à confirmação da sua correcção, foram precedidos de informações dos serviços contendo todos os fundamentos, de facto e de direito, necessários à plena compreensão de como foi calculado o valor [§] Assim, verifica-se que o acto foi praticado num contexto procedimental susceptível de permitir ao seu destinatário ficar a saber as razões de facto e de direito [...]*”².

Daí que seja entendimento firmado na própria jurisprudência arbitral que a alusão a “*sucinta exposição*” no art. 77º, 1 é para ser tomada à letra: “*o que importa é que, ainda que resumidamente ou de forma sucinta, se conheçam as premissas do ato e se refiram todos os motivos determinantes do conteúdo resolutório*”³

As mesmas razões de economia e racionalidade de meios, aditadas à consciência de que a fundamentação se vai, não raro, adensando “*dialogicamente*” ao longo do processo, têm levado a jurisprudência a reconhecer que a fundamentação excessivamente minuciosa pode ser o contrário daquilo que teleologicamente se visa com uma verdadeira fundamentação – dispensando minúcias ainda onde elas notoriamente não contribuísem já para a partilha de informação entre administração e contribuintes, numa espécie de efeito de “*rendimento marginal decrescente*” da própria informação. Daí que a referência a princípios, a regimes, ou a quadros normativos, possa dispensar a enunciação completa de tudo o que corresponde a esses princípios ou a esses regimes ou a esses quadros normativos.

Como consagra a jurisprudência: “*Nos actos de liquidação de IRS, atenta a sua natureza de “processo de massa”, o dever de fundamentação é cumprido pela Administração fiscal de forma “padronizada” e “informatizada”, mas sem que possa*

¹ Processo n.º 131/2012 - T do CAAD.

² Processo n.º 124/2015 - T do CAAD.

deixar de observar o disposto no n.º 2 do artigo 77.º da LGT ou de pôr em causa as finalidades do direito à fundamentação.”⁴.

Admite-o também a Lei. Lembremos a consagração desse mesmo princípio no n.º 3 do art. 153º do CPA: “*Na resolução de assuntos da mesma natureza, pode utilizar-se qualquer meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que tal não envolva diminuição das garantias dos interessados.*”

Ressalve-se que, por uma questão de igualdade de armas, o conhecimento do itinerário cognoscitivo, valorativo e volitivo que culminou na escolha dos valores da liquidação, e não de outros quaisquer, incumbe à entidade autora do acto, não sendo concebível que recaia sobre o contribuinte o ónus de enunciar ele próprio os argumentos fundamentadores do acto impugnado, para de seguida os poder aceitar ou contradizer: esse o sentido do dever de fundamentação consagrado genericamente no art. 268º da Constituição e no art. 77º da LGT. Em contrapartida, não poderá deixar de se levar em conta que o discernimento do concreto destinatário da fundamentação é um elemento a ser ponderado para se aferir se, sim ou não, a fundamentação lhe propiciou a ele, em concreto e naquelas precisas circunstâncias – e não noutras mais remotas ou abstractas – a formulação de um juízo consciente sobre a conveniência de aceitar ou impugnar, graciosa ou contenciosamente, o acto.

Na verdade, a fundamentação envolve também uma aferição pela sua eficácia, ou seja, pela “impressão do destinatário” – não no sentido de ela dispensar a verificação dos requisitos objectivos da sua verificação (até porque não é somente da protecção dos interesses do destinatário, da “função garantística” da fundamentação, que se trata, estando também em jogo a própria transparência e correcção *objectiva* do processo decisório, a “função endógena” da fundamentação⁵), nem no sentido psicologista de se remeter a uma indagação dos estados subjectivos de convicção do destinatário (o que seria impossível),

³ Processo n.º 131/2012 – T do CAAD.

⁴ Acórdão do STA de 17 de Junho de 2009, Proc. n.º 0246/09. No mesmo sentido, os Acórdãos do TCA-Sul de 28 de Fevereiro de 2012, Proc. n.º 4893/11, e de 16 de Novembro de 2004, Proc. n.º 879/03.

⁵ “*Não se visa, pois, e apenas, que o particular fique ciente das razões por que a Administração decidiu de uma e não de outra maneira; quer-se, também, impor à Administração, por, esta via, uma necessária reflexão e ponderação explícitas das razões e argumentos em confronto, que a fundamentação do acto deve patentear, assim tornando transparente a actividade administrativa. Daí que não baste dizer, em demonstração do cumprimento do dever de fundamentar, que o administrado reagiu contra o acto administrativo, revelando, com essa reacção, ter atingido o alcance e razões do acto*” - Processo n.º

mas sim no sentido de essa fundamentação ter a respectiva *clareza* avaliada pelo padrão do declaratório médio ou do declaratório concreto se este dispuser de mais informação do que o declaratório médio – como resulta do princípio geral consagrado no art. 236º, 1 e 2, do Código Civil.

É aliás, no nosso entendimento, esse princípio geral da “impressão do destinatário” que confere autonomia à questão *formal* da fundamentação, que é essencialmente uma questão de acesso à informação relativa aos motivos que levaram a Administração a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação – e que tem que ser separada dessa outra dimensão *material* da fundamentação, que se refere à validade substancial do acto, respeitante à correspondência desses motivos à realidade, e à suficiência dessa correspondência para legitimar a concreta actuação administrativa⁶.

Sendo que é no plano *formal* – demarcando-o por sua vez do tema da notificação, que não se confunde com ele⁷ – que se indaga autonomamente sobre o cumprimento do dever de fundamentação, remetendo as questões *materiais* para a apreciação do mérito.

Como lapidarmente se estabelece numa decisão arbitral, “*No caso em apreciação, verifica-se que a Requerida Autoridade Tributária deu a conhecer, através do relatório de inspeção, a fundamentação pela qual, na perspectiva daquela, a Requerente não podia deixar de incluir no valor tributável para efeitos de IVA o valor relativo à subvenção em apreço. [§] Ora, do teor do relatório de inspeção que subjaz à liquidação de IVA e JC, resultam de forma expressa, suficiente e congruente as razões de facto e de direito em que se respalda tal posicionamento da Autoridade Tributária. [§] Se estes pressupostos e razões aportados pela Autoridade Tributária para o relatório inspetivo são ou não substantivamente válidos é questão que tem a ver com o mérito e já não com a forma e que, portanto, se coloca numa outra dimensão de que não cumpre, neste ponto, conhecer. [§] In casu, fica patenteado o critério (mal ou bem) trilhado pela Autoridade Tributária.*”⁸.

39/2014-T do CAAD. Cfr. Processo n.º 355/2017-T do CAAD.

⁶ Processos n.º 394/2014 -T e n.º 248/2016 - T do CAAD.

⁷ Estabelece-o o Supremo Tribunal Administrativo: “*Como este Supremo Tribunal tem vindo a dizer, uma coisa é a fundamentação do acto e outra é a comunicação desses fundamentos ao interessado: enquanto aquela constitui um vício susceptível de determinar a anulação do acto que dela padeça, o incumprimento ou cumprimento defeituoso do dever de comunicação dos fundamentos não se podem reflectir na validade do acto comunicando*” – Acórdão do STA de 16 de Novembro de 2016, Proc. n.º 0954/16.

⁸ Processo n.º 338/2015-T do CAAD. E acrescenta-se nesse mesmo acórdão: “*A fundamentação que o nosso ordenamento jurídico impõe como condição de validade do acto que se destine a suportar, reveste tão só*

Admitamos, em contrapartida, que não seria razoável daí inferir que toda a reacção jurídica do contribuinte revelaria, *ipso facto*, a “impressão do destinatário” demonstrativa da suficiência da fundamentação – até pela elementar razão de que *entender* uma fundamentação não é *aceitar* essa fundamentação, nem considerá-la sequer verdadeira, adequada ou completa. Como já se observou em sede arbitral, “*Este argumento, tal como é apresentado, improcede e podia mesmo conduzir, em tese, à inadmissibilidade da invocação (ou à irrelevância da consideração) do vício de falta de fundamentação dos actos caso o sujeito passivo recorresse aos Tribunais (fossem arbitrais ou judiciais). O facto de se apresentar um pedido de pronúncia não permite demonstrar, por si, que o acto estava devidamente fundamentado*”⁹.

Mas, de acordo com o princípio geral da relevância do conhecimento, pelo declaratório, da vontade real do declarante, como estabelecido no n.º 2 do art. 236.º do Código Civil, não pode ser juridicamente indiferente, para a aferição da suficiência da fundamentação, a conduta do declaratório que seja reveladora da compreensão concreta, real, contextual, daquilo que foi transmitido juntamente com a decisão. A doutrina afirma-o, aceitando que esteja cumprido o dever de fundamentação se, pela posição que toma e argumentos que utiliza, se evidencia que o contribuinte apreendeu as razões ou motivações, de facto e de direito, do autor do acto¹⁰.

É da “impressão do destinatário”, para pedirmos emprestada a categoria civilística, que se trata neste critério de ponderação quanto ao preenchimento dos requisitos da fundamentação, ao menos na sua teleologia “garantística”; e isso fica perfeitamente plasmado na fórmula canónica da jurisprudência dos tribunais superiores: “*Segundo a jurisprudência uniforme deste STA, e atendendo à funcionalidade do instituto da fundamentação dos actos administrativos, ou seja, ao fim instrumental que o mesmo prossegue, um acto estará devidamente fundamentado sempre que um destinatário normal possa ficar ciente do sentido dessa mesma decisão e das razões que a sustentam, permitindo-lhe apreender o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela entidade administrativa, e optar conscientemente entre a aceitação do acto ou o accionamento dos*

uma dimensão formal, que não uma dimensão substancial e consubstancia-se na explanação dos motivos aptos a suportarem a decisão final.”

⁹ Processos n.º 39/2014-T e n.º 339/2017-T do CAAD.

¹⁰ Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária – Comentada*

meios legais de impugnação”¹¹.

No que respeita especificamente ao caso em apreço, a alegação de falta de fundamentação concentra-se no seguinte argumento da Requerente: “*Neste ponto a Autoridade Tributária, após considerar válidos os documentos apresentados na defesa da Recorrente (pois não referiu serem os mesmos falsos), limita-se a afirmar que não os analisa porque em nada alteravam a decisão. Mas então pergunta-se se não os analisou como é que pode concluir que em nada alteravam a decisão? [...] Ora se toda a decisão padece de uma falta de fundamentação, neste último ponto essa falta é gritante, pois não se consegue compreender qual o motivo da atitude tomada pela Autoridade Tributária qual foi o seu raciocínio para concluir da forma que conclui, quando ela própria admite que não analisou os documentos.*”

Parece existir, neste argumento da Requerente, uma confusão entre dever de fundamentação e obrigação de impugnação especificada de todas as alegações formuladas e de todas as asserções de carácter meramente conclusivo, mesmo aquelas que não sejam comprováveis, ou aquelas que não correspondam a factos provados, ou a factos que, provados, sejam juridicamente irrelevantes – sendo que está em causa, aqui, um juízo de pertinência que fica a montante do dever de fundamentação, e que em nada afecta a validade de uma fundamentação *estritamente jurídica*, e que, como tal, se cingirá àquilo que seja tido por relevante e pertinente, para o Direito, no universo de todos os factos e argumentos *possíveis*.

Mais concretamente, tendo presente as obrigações declarativas constantes do art. 36º, 5, b) do CIVA, compreende-se a desnecessidade de atribuir-se relevância jurídica a alegações não-comprovadas relativas a factos não-documentados e contraditórios com a facturação apresentada. Não analisar essas alegações não era furtar-se a fundamentar – pois a fundamentação deveria, e deve, cingir-se a uma área de relevância jurídica, recortada dentro do universo irrestrito da factualidade.

Em suma, e pelas razões que precedem, temos que os actos tributários impugnados nos presentes autos não enfermam de falta de fundamentação.

e Anotada, 3ª ed., pp. 381-382.

¹¹ Acórdão do STA de 2 de Dezembro de 2010, Processo n.º 0554/10.

II – Quanto à dedutibilidade, em sede de IVA, de parte do montante suportado na factura nº 483/2014 de 21/11/2014, emitida pela empresa B..., à Requerente, por corresponder a remuneração de serviços prestados em actividades sujeitas a pagamento de IVA.

II.A. É sabido que, em sede de IVA, como imposto indirecto de matriz comunitária, plurifásico, que atinge tendencialmente todo o acto de consumo, o direito à dedução é a regra (art. 19º do Código do IVA [CIVA], e art. 178º, a) da Directiva IVA [DIVA]), sendo as limitações a excepção – sendo, de facto, o exercício do direito à dedução a emanção de um princípio nuclear em sede de IVA, o princípio da neutralidade. Assim, as limitações a esse exercício só poderão ocorrer a título excepcional e terão que ser devidamente fundamentadas no plano legislativo dos Estados membros da UE, sendo esta a orientação consensual na jurisprudência europeia e nacional¹².

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 facturas (art. 36º, 5 CIVA, art. 226º DIVA), e os segundos à efectividade das operações e respectiva conexão com actividades que, exercidas pelos sujeitos passivos, confirmam tal direito (art. 20º, 1 CIVA, art. 168º DIVA)¹³.

Lembremos sinteticamente que, do montante de 270.000,00 euros documentado pela factura, entendeu a AT que estava por liquidar o montante de €62.100,00 (€270.000,00 x 23%), que deveria ter sido refletido no campo 24 da Declaração Periódica de IVA do 4º trimestre de 2014, e não foi – tendo por este motivo o sujeito passivo infringido os artigos 27º, 1, e 41º, 1, b) do CIVA¹⁴.

Tendo em conta que a Requerente se enquadra no artigo 2º, 1, a) do CIVA, e uma vez que o prestador de serviço, e emitente da factura, não tem sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional, competiria ao adquirente do serviço, a

¹² Cfr. Processos n.º 58/2017-T e n.º 426/2017-T do CAAD.

¹³ Processo n.º 96/2018-T do CAAD.

¹⁴ A correcção inicialmente proposta para o período 2014/12T, no montante de €108.222,29, fora reduzida em €46.000,00 depois de a Requerente ter regularizado parte da sua situação com a entrega de nova declaração periódica de IVA referente a esse período 2014/12T.

Requerente, proceder à liquidação do IVA, à taxa de 23%, de acordo com o disposto no art. 18º do CIVA.

Reconhece-se, no próprio Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA), que “*A factura respeita ao pagamento de comissões pela angariação de clientes de nacionalidade chinesa, que se reflectiram na alienação, no exercício de 2014 (mês de Novembro), do imóvel com o artigo matricial nº ... da freguesia de Lisboa –... pelo valor de 1.060.000,00 euros, a naturais da República Popular da China com os NIF’S ... e ...*”.

Por seu lado, a própria AT admite como possível que a emitente da factura, a empresa sediada em Hong Kong, tenha eventualmente prestado outros serviços à A... Imobiliária, conforme o contrato-quadro celebrado em 10/05/2014 entre ambas as sociedades, e demais documentação apresentada. Mas insiste que:

- 1) o valor refletido na factura em questão não faz qualquer referência a tal contrato-quadro, nem a outros serviços prestados relativamente a actividades de assessoria e consultadoria que teriam sido desenvolvidos, ou poderiam ter sido desenvolvidos, ao abrigo de tal contrato-quadro;
- 2) a data da emissão da factura é coincidente com a data da alienação do imóvel, e a factura apenas detalha serviços de intermediação relacionados com a actividade de compra e venda de imóveis num contexto muito específico;
- 3) a despesa documentada na factura se encontra, pois, exclusivamente afecta a uma actividade isenta de IVA nos termos do art. 9º, 30 do CIVA, não podendo, portanto, o imposto liquidado em tal operação ser dedutível, por força do art. 20º, 1, a) do CIVA, “*a contrario*”.

Com efeito, a factura em questão apenas menciona, na sua descrição, serviços relacionados com a actividade de compra e venda de imóveis desenvolvida pela A... Imobiliária, não resultando dela que, no valor em causa, se encontrem incluídos serviços de outro tipo, simplesmente pelo facto de existir um contrato-quadro com uma determinada cláusula de pagamentos:

- a) seja porque os serviços posteriormente alegados e elencados pela Requerente se afiguram ser de montante muito superior àquele que é documentado na factura, devendo ser presumivelmente documentados por outras facturas, e não por essa (e efectivamente a Requerente apresenta outras facturas para documentar a execução

de outros contratos, nomeadamente aquele em vigor entre a A... Imobiliária e a A... Construções desde 01/01/2012 – por exemplo a factura n.º FT 2016A1/26, emitida em 21/12/2016, no montante de €24.415,50 = €19.850,00 + IVA);

- b) seja porque a própria Requerente reconhece, no PPA, que, do total de €270.000,00, €50.000,00 respeitam efectivamente a comissões pagas à B..., pela mediação no negócio imobiliário – ficando pois por liquidar um montante de €11.500,00 de IVA –, somente discordando da AT nos restantes €220.000,00 documentados na factura (e que a Requerente defende ser um valor respeitante a um serviço adquirido na esfera da sua actividade tributada de assessoria e consultoria).

Não obstante tudo aquilo que a Requerente afirma acerca do contrato de prestação de serviços celebrado entre a A... Imobiliária e a A... Construções, em termos de ele abarcar “*diversas tarefas de índole prática*” cometidas à A... Imobiliária, e tributadas em sede de IVA, nomeadamente como “*serviços de assessoria*”, o facto é que:

- a) a factura em questão não o documenta, nem sequer o indicia;
- b) a factura em questão não foi emitida pela A... Imobiliária à A... Construções, mas antes pela B..., à A... Imobiliária, pelo que se afigura perfeitamente normal que a factura não espelhe, nem deva espelhar, as relações entre as duas “A...”, que são “*inter alios*” para a B... – não podendo constituir, por essa mesma razão, qualquer prova sobre as relações efectivas entre as duas “A...”, mesmo que a elas aludisse nalguma passagem.

Por outro lado, em ponto algum da factura é possível descortinar os “*serviços de assessoria*” destinados aos “*mega projetos do Cazaquistão*” que a Requerente menciona detalhadamente nos autos, e que alega corresponderem aos €220.000,00 referentes ao serviço de assessoria e consultadoria adquirido e afecto à actividade tributada da A... Imobiliária – e que confeririam, por isso, o direito à dedução (de €50.600,00 de IVA à taxa normal).

Além disso, e independentemente do teor da factura, temos por não-provado que a emitente da factura tivesse desempenhado “*um papel decisivo no âmbito da obrigação assumida pela A... Imobiliária perante a A... Construções no Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre elas*” e referente aos mencionados “*projetos do Cazaquistão*”.

Item por item, linha por linha, a factura elenca os passos da angariação / intermediação que conduziram, na mesma data da factura, à aquisição do imóvel em Portugal.

Nem a mais leve menção dos aludidos “*serviços de assessoria*” que alegadamente a emitente da factura tivesse prestado à Requerente, à margem do específico negócio que a factura documenta.

Antes, as referências na factura cingem-se, lembremos:

- ao pagamento de comissões pela angariação de clientes interessados em obter autorizações de residência;
- à criação de fichas técnicas dos imóveis para garantir a conformidade com as exigências legais e regulamentares;
- à preparação de materiais promocionais para cada imóvel;
- ao desenvolvimento de actividades promocionais na China;
- ao envio de correspondência individual para os potenciais interessados que fossem identificados;
- à disponibilização de transporte para os clientes potenciais entre a sua origem na China e destinos;
- à organização de visitas a Portugal para os potenciais compradores, com disponibilização dos serviços necessários (abertura de contas, serviços jurídicos e notariais, obtenção de números de identificação fiscal, seguros médicos, etc);
- à realização das diligências legais e financeiras prévias;
- à preparação de documentos;
- à criação e manutenção de plataformas na internet;
- aos serviços de pós-venda;
- aos procedimentos conducentes à emissão da autorização de residência.

De acordo com regras comuns de experiência, o que a factura nº 483/2014, de 21/11/2014, patentemente descreve e documenta é o procedimento completo que conduzia, à data da factura, à emissão de “*Vistos Gold*” (“*Golden Visas*”), um procedimento notoriamente popular, à época e ainda hoje, junto de cidadãos chineses, como aqueles que foram angariados, para o negócio, pela empresa de Hong Kong.

A própria Requerente o admitiu em sede de audiência prévia, podendo ler-se no RIT: *“De referir que os referidos imóveis estiveram 2 anos para que fossem vendidos, havendo uma grande dificuldade como é sabido por todos nos últimos tempos devido à crise do imobiliário em imóveis destes montantes. Como é também do conhecimento geral o «mercado chinês» é aquele que tem tido interesse por este tipo de imóveis e as agências imobiliárias que operam nestas mediações cobram comissões um pouco mais altas, para que a operação seja realizada com valores de venda o mais altos possíveis, que o «mercado Português não estaria certamente disposto a pagar.”*

Nisso se consome a totalidade dos itens em que se decompõe explicitamente a factura – e daí que não consigamos descortinar, na factura, a sua divisão em duas componentes, uma das quais relativa a serviços de intermediação imobiliária, isentos de IVA, e outra alegadamente referente a serviços de consultadoria, sujeitos a pagamento de IVA, devidos no âmbito de um Contrato-Quadro entre empresa emitente da factura e a Requerente.

Duas componentes, portanto: uma minuciosamente detalhada, a outra totalmente, inexplicavelmente, omissa.

Em última instância, a aceitar-se essa decomposição em duas componentes, a factura violaria o disposto no art. 36º, 5, b) do CIVA, por não discriminar adequadamente a quantidade e denominação dos bens transmitidos ou serviços prestados – sendo que este é, como sublinha a AT na sua resposta, um dos elementos essenciais para aferir da afetação de tal bem ou serviço aos diferentes sectores de actividade quando se está na presença de sujeitos passivos mistos de imposto, como é o caso da Requerente.

Mas, como também sublinha a AT na sua resposta, *“no caso, a descrição dos serviços prestados levada a cabo na factura permite o exacto oposto, ou seja, um claro e inequívoco nexó com a actividade que não confere o direito à dedução”*.

Mais ainda, a persistir a ideia de que há uma parte “oculta” na factura, estaria afastada, por força do art. 75º, 2, a) da LGT, a presunção estabelecida no art. 75º, 1 da LGT – ficando a aplicar-se, em pleno, o ónus da prova como ele é consagrado no art. 74º da LGT.

Mas é precisamente essa regra de ónus da prova, como ela resulta do art. 74º, 1 da LGT, ou mais amplamente do art. 342º, 1 do Código Civil, que temos que aplicar ao

caso¹⁵: demos por não-provada a alegação de um facto constitutivo pelo contribuinte – o de que a factura documentaria a remuneração de serviços prestados em actividades sujeitas a pagamento de IVA, logo montantes dedutíveis em termos de IVA.

Ora, nos termos gerais, “*A dúvida sobre a realidade de um facto e sobre a repartição do ónus da prova resolve-se contra a parte a quem o facto aproveita*”, de acordo com o disposto no art. 414º do CPC.

II.B. O TJUE, através do mecanismo colaborativo do reenvio prejudicial, tem sido continuamente solicitado a interpretar e densificar as regras e 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 requisitos formais na emissão das facturas que o suportam.

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

O direito à dedução é a forma essencial para se alcançar o objectivo de neutralidade do imposto, sem o qual o IVA não se justificaria: “*o regime de deduções visa liberar completamente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, assim, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, sejam quais forem os fins ou os resultados dessas actividades, desde que as referidas actividades sejam, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA*”¹⁶.

Uma jurisprudência constante do TJUE afirma que, sem prejuízo da importante função documental da factura, 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 IVA¹⁷,

¹⁵ Cfr. Processo nº 592/2016-T do CAAD.

¹⁶ Acórdão do TJUE de 22/10/2015, *Sveda*, C-126/14.

¹⁷ Acórdãos do TJUE de 30/09/2010, *Uszodaépítő kft*, C-392/09; de 21/10/2010, *Nidera*, C-385/09; de 01/03/2012, *Kopalnia* (ou *Polsky Trawertyn*), C-280/10; de 27/09/2012, *VSTR*, C-587/10; de 8/05/2013,

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*”¹⁸.

Em contrapartida, os Estados membros têm a faculdade de adoptar, ao abrigo do disposto no art. 273º da DIVA, medidas para assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar a fraude, desde que não se vá além do que é necessário para atingir tais objectivos e não se ponha em causa a neutralidade do IVA¹⁹.

Na interpretação do TJUE, a exigência de dispor de factura em todos os pontos conforme com as disposições da DIVA teria uma consequência inaceitável: a de pôr em causa o direito à dedução do sujeito passivo, quando os dados possam ser validamente comprovados através de outros meios que não sejam uma factura²⁰.

Para efeitos de IVA, o direito à dedução depende materialmente: 1) da efectiva realização das operações; e 2) da conexão – direta e imediata – dos bens e serviços adquiridos, e 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, independentemente de estas se realizarem e de serem ou não lucrativas²¹.

Isso significa que o TJUE encara com grande amplitude o preenchimento de requisitos substantivos do direito à dedução – mas sem desleixo dos requisitos formais, sem os quais nem sequer a prova dos requisitos substantivos se fará –.

Assim, não se reclama que o IVA suportado esteja *diretamente* relacionado com a obtenção de *outputs* sujeitos a IVA, tal como não se exige que o IVA a deduzir esteja diretamente relacionado com um *output* específico, bastando que seja incorporado na atividade económica do sujeito passivo, cabendo a este avaliar as operações que são relevantes para a prossecução da sua atividade económica e do seu escopo, sem interferência administrativa nos poderes de gestão do sujeito passivo que possa condicionar o que se deve considerar, ou não, como despesa de investimento relacionada com a

Petroma, C-271/12; de 18/07/2013, *Evita-K EOOD*, C-78/12; de 6/02/2014, *SC Fatorie*, C-424/12 e de 11/12/2013, *Idexx Laboratories*, C-590/13.

¹⁸ Acórdão *Uszodaépítő kft*, n.º 38.

¹⁹ Acórdão *Nidera*, n.º 49.

²⁰ Acórdão *Kopalnia.*, n.º 48. Sublinhado nosso.

²¹ Acórdãos do TJUE de 21/03/2000, *Gabalfrisa*, C-110/98, n.ºs 45 a 47; de 14/02/1985, *Rompelman*, 268/83, n.ºs 19 a 24, e de 29/02/1996, *INZO*, C-110/94, n.ºs 16, 23 e 24.

atividade económica, isto é, com a operação a montante; admitindo-se até uma relação indireta entre o bem ou serviço no qual o IVA foi incorrido e as operações produzidas a jusante (a atividade económica do sujeito passivo) para que este seja dedutível²².

Todavia, nada disto se faz à revelia de requisitos formais, e da prova.

Para o TJUE “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 facturas respeitam as exigências do artigo 226º, 6, da DIVA²³.

De notar que estas exigências podem ser supridas através de documentos conexos com as facturas, que a estas possam ser equiparados, nos termos do artigo 219.º da referida diretiva, na qualidade de documentos que alteram a factura inicial e a ela façam referência específica e inequívoca²⁴.

Assim, o TJUE conclui que o artigo 178º, a) da DIVA deve ser interpretado no sentido de se opôr a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma factura que não cumpre os requisitos exigidos pelo art. 226º, 6 desta diretiva, quando essas autoridades disponham de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos²⁵.

O que significa algo que é elementar e já sabemos: que o exercício do direito à dedução suportado nas operações de aquisição de bens e serviços a sujeitos passivos não é um direito livre ou incondicionado, dependendo antes da verificação de determinados requisitos subjectivos e objectivos. Embora não se sustente já que a factura é uma formalidade *ad substantiam* para efeitos de exercício do direito à dedução²⁶, o incumprimento de certas exigências formais na emissão de uma factura pode ser suficientemente grave para pôr em causa esse direito à dedução, na ausência de outros meios probatórios credíveis que atestem a materialidade da operação e impeçam a fraude e a perda ilícita da receita tributária.

²² Processo nº 426/2017-T do CAAD.

²³ Cfr. Acórdão *Barlis* - Acórdão do TJ, de 15/09/2016, C-516/14, n.ºs 26, 27 e 28.

²⁴ Acórdão *Barlis*, n.º 34. Sublinhado nosso.

²⁵ Acórdão *Barlis*, n.º 43. Sublinhado nosso.

Com toda a amplitude que confere, a jurisprudência do TJUE não permite que se escamoteiem regras básicas sobre prova e distribuição de ónus da prova, quando delas depende crucialmente a comprovação da materialidade económica em que assentam a própria justiça, e demais fins, da tributação.

IV. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- Julgar improcedente o pedido de anulação da decisão final proferida no processo de Reclamação Graciosa pela Autoridade Tributária – Direção de Finanças de ..., no âmbito do processo n.º ...2017...;
- Julgar improcedente o pedido de anulação parcial da liquidação adicional de IVA n.º IVA ... (compensação n.º...);
- Com a conseqüente manutenção na ordem jurídica dos atos tributários de liquidação impugnados.

VI. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 62.100,00 (sessenta e dois mil e cem euros).

²⁶ Cfr. Acórdão *Barlis*, e Processo n.º 765/2016-T do CAAD.

V. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2 448,00, nos termos da Tabela II do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 5º do citado Regulamento, a pagar pela Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2019

Os Árbitros,

Fernanda Maças (Árbitro Presidente)

Fernando Araújo (Árbitro Vogal)

José Coutinho Pires (Árbitro Vogal)