

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 328/2019-T**

**Tema: IVA – Correções aritméticas; Ónus da prova.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 07 de Maio de 2019, A..., S.A., NIPC..., com sede no ..., ... e ..., ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos seguintes actos de liquidação adicional, no valor de € 761.157,52:

<b>Período</b>	<b>Montante</b>	<b>Período</b>	<b>Montante</b>	<b>Período</b>	<b>Montante</b>
2015.01	€10.614,39	2016.01	€82.837,52	2017.01	€3.554,34
2015.02	€9.507,77	2016.02	€9.136,65	2017.02	€9.383,33
2015.03	€16.216,15	2016.03	€16.025,10	2017.03	€3.642,45
2015.04	€42.018,24	2016.04		2017.04	€1.036,96
2015.05	€45.637,10	2016.05		2017.05	€24.955,45
2015.06	€60.646,48	2016.06	€83.148,48	2017.06	€7.580,23

2015.07	€11.077,77	2016.07	€16.118,50	2017.07	
2015.08	€19.967,56	2016.08	€6.169,22	2017.08	€69.435,68
2015.09	€25.940,84	2016.09	€6.507,48	2017.09	€10.881,76
2015.10	€29.942,74	2016.10	€18.795,41	2017.10	€24.749,37
2015.11	€3.220,67	2016.11	€25.270,51	2017.11	€5.708,67
2015.12	€110.040,72	2016.12	€41.248,57	2017.12	

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que:

- a. A competência para a certificação das entidades formadoras, no caso de formação específica habilitante para o exercício de uma actividade profissional, como acontece com os cursos da Requerente, pertence inequivocamente às autoridades sectoriais, e, no caso, à ANAC, sem que a DGERT tenha qualquer competência para o efeito, pelo que a certificação pela ANAC é suficiente para justificar a isenção de IVA prevista no n.º 10 do artigo 9.º do Código do IVA, e dúvidas não podem existir sobre a aplicabilidade da isenção de IVA às prestações de serviços de formação realizadas pela Requerente.
- b. Relativamente aos saltos tandem, estão em causa prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo não residente e não comunitário, a B... residente no Dubai.
- c. A Requerente facultou aos Serviços de Inspeção Tributária cópia de registo e licença de actividade que provam a existência jurídica e qualidade de pessoa colectiva, que não é posta em causa.
- d. Como resulta dos elementos facultados durante o procedimento conclui-se que a B... é proprietária de aviões e que os cedeu em regime de Dry Lease à Requerente, o que também não é posto em causa.
- e. Tais operações consubstanciam uma actividade económica para efeitos de IVA, pelo que é inequívoco que a B... é um sujeito passivo para efeitos de aplicação das regras de localização.
- f. O Tribunal de Justiça da União Europeia ("TJUE") tem vindo reiteradamente a reafirmar o primado das exigências de fundo sobre os requisitos formais, pelo

que não pode deixar de se concluir que as operações aqui em causa não estão sujeitas a imposto no território nacional, por força da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, *a contrario*.

- g. No que respeita à venda das aeronaves aqui em causa, não restam quaisquer dúvidas quanto à saída dos aviões ... e ... para fora do território português, como consequência da sua matrícula noutra Estado, estando em causa apenas o cumprimento de uma exigência formal que não deve obstar à finalidade da isenção, isto é, não onerar com o imposto os bens que se destinam a países terceiros, como manifestamente foi o caso.
- h. Quanto à aeronave ..., não saiu do território português porque foi objecto de uma venda seguida de uma locação, mas a empresa locatária dedica-se maioritariamente ao tráfego aéreo internacional, pelo que, todas as referidas transmissões de aeronaves são isentas de IVA, por terem sido exportadas, ou por serem utilizadas por empresa que se dedica ao tráfego internacional, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA.
- i. Verifica-se, ainda, que a Autoridade Tributária considerou que várias prestações de serviços haviam sido omitidas das contas da Requerente, presumindo que qualquer entrada de fundos nas referidas contas bancárias corresponde a prestações de serviços efetuadas pela A..., sem que tenha procurado saber se as transferências em causa (que estão identificadas com o nome do seu ordenante) correspondem ou não a transferências de alunos matriculados em cursos da A...  
.
- j. Tais conclusões foram retiradas como se estivéssemos perante a aplicação de métodos indirectos, mas a correção foi feita como se fosse de natureza meramente aritmética.
- k. Ora, no caso de avaliação directa, o ónus de prova recai sobre a AT.
- l. A quantificação directa e exacta da matéria tributável, condição para a utilização da avaliação directa, como decorre de uma interpretação *a contrario* do referido artigo 87.º da LGT, exigiria que a AT, identificasse a origem dos movimentos a crédito nas citadas contas bancárias e demonstrasse que correspondiam à

- contrapartida de prestações de serviços efetuadas pela Requerente, isto é, fizesse prova da existência dos factos tributários em que assenta a liquidação do IVA, o que não sucedeu.
- m. Os Serviços de Inspeção Tributária limitaram-se a presumir prestações de serviços, descurando a prova que podia ser obtida através da análise das transferências efectuadas para as referidas contas e, sob a capa de alegadas correcções técnicas, alteraram valores declarados utilizando efectivamente métodos indirectos, sem que tenham observado a tramitação do correspondente procedimento, o qual, como se sabe, está sujeito a especiais deveres, designadamente de fundamentação e consagra específicos direitos e garantias ao contribuinte.
- n. Acresce que, tendo as correcções sido efectuadas no contexto de uma alegada avaliação directa, os Serviços da Inspeção Tributária têm o ónus da prova dos factos constitutivos do direito a essa liquidação adicional, ou seja, o dever de demonstrar os pressupostos da correcção, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, o que não sucedeu.
- o. No que concerne ao reconhecimento de rendimentos, foi amplamente esclarecido que a Requerente procedeu, com base nos seus registos informáticos de reservas, ao reconhecimento de prestação de serviços de transporte aéreo para a Região Autónoma da Madeira ("RAM"), os quais estão isentos de IVA nos termos da alínea r) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA.
3. No dia 08-05-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

5. Em 27-06-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Colectivo foi constituído em 17-07-2019.
7. No dia 30-09-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se (por excepção e) por impugnação.
8. No dia 10-12-2019, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.
9. Por despacho de 16-01-2010 foi prorrogado o prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, e foi concedido prazo para a apresentação de alegações escritas pelas partes, que as apresentaram pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, prorrogado.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.  
O processo não enferma de nulidades.  
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## II. DECISÃO

### A. MATÉRIA DE FACTO

#### A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente foi objecto de um procedimento de Inspeção Tributária ao abrigo das OI 2018.../... /..., de âmbito parcial, com referência aos períodos de 2015, 2016 e 2017, tendo sido efectuadas correcções ao IVA liquidado e IVA dedutível, das quais resultaram as liquidações adicionais objecto da presente acção arbitral, todas com data limite de pagamento de 6 de Fevereiro de 2019.
- 2- As correcções, na parte correspondente à falta de liquidação de IVA, tiveram na sua origem os seguintes factos:

Ponto do Relatório	Facto que deu origem à correção	IVA liquidado		
		2015	2016	2017
III 1.1.1	Serviços formação isenção	€110.031,95	€56.428,94	€30.598,74
III 1.1.2	Saltos Tandem	€67.850,00	€89.700,00	
III 1.1.3	Venda de aeronaves	€57.500,00	€69.345,00	€57.500,00
III 1.1.4	Reconhecimento de rendimentos	€28.213,35		
III 1.1.5	Adiantamentos de clientes			€13.754,78
III 1.4.1	Rendimentos lançados conta 25321	€292,89	€1.025,60	
III 1.4.2	Falta lançamento de documentos		€8.182,13	
III 1.4.3	Conta bancárias omitidas	€84.115,75	€70.761,03	€39.112,76
III 1.4.4	Acertos contas de clientes		€32.668,07	
<b>Total</b>		€348.003,94	€328.110,77	€140.966,28

- 3- A Requerente é uma companhia de transportes e serviços aéreos que tem como actividade principal a exploração de ligações entre aeródromos portugueses, em particular, fazendo a ligação entre ... e ... .

- 4- A par desta actividade ministra cursos de formação profissional para técnicos de manutenção de aeronaves e, pontualmente, faz cursos de paraquedismo.
- 5- Em 2011 o Instituto Nacional da Aviação Civil (INAC, desde 2013 denominado de ANAC), certificou a sociedade C..., com sede em ..., como entidade formadora para ministrar cursos de Técnico de Manutenção Aeronáutica ("TMA").
- 6- A partir de 15 de Março de 2016, a Requerente obteve a certificação da Direcção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho ("DGERT"), como entidade formadora em "Construção e Reparação de Veículos a Motor".
- 7- A referida certificação teve em vista ministrar o curso de Profissional de Técnico de Manutenção Industrial Variante em aeronaves, nível 4, com equivalência ao 12.º ano, no âmbito de um projecto de colaboração como Agrupamento de Escolas ... .
- 8- Do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) consta, para além do mais, o seguinte:

#### “III. 1. Descrição dos factos

O s.p. celebrou com o Estado Português, em 12.05.2014, um contrato de concessão de exploração de serviços aéreos regulares entre .../.../..., com início a 01.06.2014 e término a 31.05.2017. No entanto, o s.p. já explorava esta linha aérea desde 01.01.2014, através de ajuste direto realizado com o Estado Português e o término também não terá ocorrido na data prevista, já que existem prestações de serviços, no âmbito deste contrato até 31.12.2017.

Posteriormente, em 29.09.2015, o s.p. celebrou também com o Estado Português, um contrato de concessão de exploração de serviços aéreos regulares entre .../... /.../.../..., que iniciou em 23.12.2015 e irá terminar em 22.12.2018.

Além destes, e através da análise efetuada aos ficheiros SAFT-T integrais da faturação, verificou-se que o s.p., nos anos em análise, prestou ainda serviços de formação, horas de voo, “hour building”, aluguer de simulador e aeronaves, fotografia aérea, saltos tandem, publicidade aérea, gestão de aeronavegabilidade e voos turísticos.

#### III.1.1. Falta de liquidação de IVA

##### III.1.1.1. Falta de liquidação de IVA nas faturas emitidas relativas a serviços prestados

No que diz respeito ao IVA, todas as operações realizadas pelo s.p. encontram-se sujeitas a IVA, nos termos da alínea a) do n.º1 do artigo 1.º do Código do Imposto sobre

o Valor Acrescentado (CIVA). No entanto, a prestação de serviços aéreos regulares entre .../.../..., encontra-se isenta de IVA, nos termos da alínea r) do n.º1 do artigo 14.º do CIVA.

Verifica-se no entanto, que o s.p. emitiu faturas respeitantes a outros serviços, tais como, “formação”, “formação profissional”, “hour building”, “horas de voo C150 (complemento à formação)”, “realização de exames básicos para a conversão de B1 para B2”, “examinação part 66”, “fatores humanos (14 formações)”, “part 145 (14 formações)”, “horas extras efetuadas”, “pacote 20h”, “voo de verificação”, “revalidação MEP/IR”, “aluguer de main landing gear actuator”, “part M”, “Examinação da Sub-Categoria B1.1”, “Conversão para B2”, “Módulo 11B e 16 para a sub-categoria B1.1”, “Airworthiness”, “AOC implementation G-Save”, “Exames B2”, “Alienação de aeronaves”, “Regulamentação aeronáutica”, tendo- as consideradas isentas ao abrigo do artigo 9.º ou 14.º do CIVA. Os documentos que foram emitidos nestas condições encontram-se indicados nos anexos 1, 2 e 3.

Em 04.05.2018 (para o ano de 2015) e 16.06.2018 (para os anos de 2016 e 2017), foi o s.p. notificado, através dos ofícios n.ºs ... e ..., respetivamente, para descrever discriminadamente a natureza dos serviços mencionados nas faturas identificadas nos anexos acima indicados, apresentando para o efeito documentos comprovativos dos serviços realizados, cliente a cliente e indicação, em cada fatura, o motivo justificativo da não aplicação do imposto, considerando a obrigação formal, prevista na alínea e) do n.º5 do artigo 36.º do CIVA.

Relativamente ao ano de 2015, na resposta à notificação efetuada, o s.p. indica, como motivo de isenção, o artigo 9.º, em todas as faturas que de algum modo estão relacionadas com a prestação de serviços de formação. Apenas as faturas n.ºs FA2015/142 e FA2015/270, cujos descritivos são “Hour Building” e “Hour Building Program”, respetivamente, em que o s.p. esclarece que respeita a formação em aviões, e nas faturas n.ºs FA2015/427, FA2015/479 e FA2015/603, que respeitam a serviços de aeronavegabilidade, indica como motivo para aplicação da isenção, o artigo 14.º.

Na resposta dada, relativa ao ano de 2016, o s.p vem indicar mais uma vez, como motivo de isenção o artigo 9.º, sendo a grande maioria das faturas emitidas respeitantes a

formação TMA (Técnico de manutenção aeronáutica). Existem ainda outras, onde também é indicado o mesmo artigo como motivo de isenção de IVA, cujos descritivos são “Hour building program” (formação em aviões), “revalidação SEP” (formação em aviões), “serviço CAMO” (aeronavegabilidade), “Prestação de serviços de formação” (formação em aviões) e “P. de serviços de formação recorrente” (formação em aviões). Apenas nas faturas n.ºs FA2016/78 e FA2016/79, que respeitam à alienação de aeronaves, e a fatura n.º FT2016A1/350, cujo descritivo é “P. de Serviços Tandem Portimão”, indica como motivo de isenção o artigo 14.º do CIVA.

No que diz respeito ao ano de 2017, verifica-se pela resposta prestada pelo s.p. à referida notificação, que a grande maioria das faturas emitidas continuam a respeitar a formação TMA. Além destas, o s.p. indica outras com o mesmo motivo para isenção do IVA, ou seja, o artigo 9.º do CIVA, cujos descritivos são “Aeronavegabilidade”, “Hour building program” (formação em aviões), “P. de serviços de formação recorrente” (Estágio programa Erasmus Mais) e “P. de serviços de formação” (cedência de pessoal no ano de 2016). Apenas na fatura n.º FA2017A1/360, que respeita à venda de uma aeronave, é indicado como motivo de isenção o artigo 14.º do CIVA.

Verifica-se nas respostas dadas às notificações, que o s.p. apenas indica como motivo de isenção, para a não aplicação do imposto, “artigo 9.º”, e naquelas em que na descrição dos serviços não é indicado que se trata de formação, vem esclarecer que aqueles serviços também estão relacionados com a formação. Pelo que, parece que o s.p. ao referir “artigo 9.º” como motivo de isenção de IVA, está a enquadrar estes serviços no n.º 10 do artigo 9.º do CIVA. E quando indica como motivo de isenção o “artigo 14.º” do CIVA ou do Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), deve estar a referir-se à alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, já que o RITI aplica-se apenas a bens e não a prestações de serviços.

De acordo com a alínea d) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, as faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter o motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso, pelo que, as faturas emitidas pelo s.p. deviam indicar corretamente o motivo da isenção, já que o artigo 9.º é composto por 35 alíneas e o artigo 14.º por 21, ou seja, existem uma série de motivos para aplicação da isenção do imposto.

Relativamente à formação, estabelece o n.º 10 do artigo 9.º do CIVA, que estão isentas de imposto as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático, efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes. Ou seja, esta isenção abrange as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, quando efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitações profissionais. Pelo que, é pressuposto obrigatório para a aplicação da referida isenção, que as entidades em causa sejam reconhecidas como competentes nos domínios da formação e reabilitação profissionais. Este reconhecimento, designado por certificação, é regulado pela portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro (alterada pela Portaria n.º 208/2013, de 26 de junho), que entrou em vigor a 05.11.2010, tendo revogado a portaria n.º 782/97, de 29 de agosto. No preâmbulo daquele diploma consta, que a certificação das entidades formadoras confere tratamento fiscal especial, entre outras coisas, no imposto sobre o valor acrescentado. No que diz respeito ao IVA, este tratamento fiscal especial, refere-se à isenção de imposto consignada no n.º 10 do artigo 9.º do CIVA, concedida às entidades que possuem a certificação nos termos da referida portaria. Nos termos do decreto-lei n.º 210/2007, de 29 de maio, a certificação das entidades formadoras é assegurada pela Direção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT). De acordo com o portal desta direção e também após resposta à notificação efetuada à mesma a pedir alguns esclarecimentos, verificou-se que o s.p. encontra-se acreditado pela DGERT, desde 15.03.2016, na área Construção e reparação de veículos a motor - 525, pelo que, pode-se concluir que, o s.p. encontra-se abrangido pela isenção do n.º 10 do artigo 9.º do CIVA, relativamente às prestações de serviços de formação profissional respeitantes a esta área, desde 15.03.2016.

Como já foi referido, o s.p. emitiu também faturas respeitantes a serviços de “Hour Building”, “Aeronavegabilidade”, “Fotografia aérea” e “Saltos Tandem”, tendo indicado como motivo para a não aplicação do IVA, o “artigo 14.º”. Verifica-se que o

s.p., tanto emitia, por exemplo, faturas de serviços de “Hour Building”, em que indicava o motivo de isenção o artigo 9.º do CIVA como o artigo 14.º (vide faturas FA 2015/270 e FA 2016/171). Analisados os serviços constantes nestas faturas, e uma vez que consistem em “formação em aviões”, não se aplica a isenção de IVA, de acordo com o já exposto anteriormente. No que diz respeito à prestação de serviços de aeronavegabilidade, fotografia aérea e “Serviço CAMO”, no caso do adquirente ser s.p. comunitário, o IVA é devido no lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente, de acordo com o disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA (a contrário). Encontram-se inseridas nesta regra as faturas FA 2015/427, FA 2015/479, FA 2015/603, FA 2015/643, FA 2016A1/269 e a FA 2017A1/31.

Face ao exposto, e conforme discriminado nos anexos 12, 13 e 14, apuraram-se correções ao IVA, nos anos de 2015, 2016 e 2017, os montantes de € 110.031,94, € 56.428,94 e € 30.598,74, respetivamente.

A análise da isenção de IVA, aplicada pelo s.p. às faturas por si emitidas, nomeadamente, fatura n.º FT2016A1/350, cujo descritivo é “P. de Serviços Tandem Portimão” e as relativas à venda de aeronaves, será realizada nos pontos III1.1.2. e III.1.1.3., respetivamente.

#### III.1.1.2. Falta de liquidação de IVA nos serviços de “Saltos Tandem” prestados a B... (...)

No ano de 2016, o s.p. emitiu a fatura n.º FT...A1/359, cujo descritivo é “P. de Serviços ...”, no montante de € 295.000,00, tendo indicado na mesma, o artigo 14.º do CIVA, como motivo para aplicar a isenção do IVA. Pelo que notificou-se o s.p., através do ofício n.º ..., de 15.06.2018, para, relativamente a esta fatura, indicar o tipo de serviços prestados, assim como os locais onde foram prestados, as datas e a identificação da matrícula da aeronave, no caso de serem serviços prestados com recurso a aeronave. Em resposta a esta notificação, veio o s.p. referir que esta fatura respeita a serviços prestados à B..., durante o ano de 2015, de realização de cursos de instrutores de paraquedismo e formação de pilotos de saltos tandem com a aeronave ... de matrícula ... a clientes da empresa residente no Dubai, que os angaria localmente. Indica que em 2015, os cursos de paraquedismo a estrangeiros foram ministrados em França (Orleans St Denis, Toussus Le Noble) e em 2016 em Espanha (Ocaña). Junta cópia de um contrato de

prestação de serviços de “Skydive Instructor and Tandem Pilot Training Services”, celebrado com a B..., em 15.07.2015. Neste contrato é estabelecido que este acordo não pode exceder 3 anos, que o máximo de cursos por ano são 30 e o valor estabelecido para o total da prestação de serviços é de € 920.000,00. Acrescenta, que apenas foram faturados € 295.000,00 em 2015 e € 390.000,00 em 2016, num total de € 685.000,00, uma vez que não foi possível terminar a operação dado o acidente ocorrido com a aeronave utilizada, em junho de 2016, tendo sido dada a perda total da mesma. Através da análise efetuada à faturação do ano de 2016, verificou-se que não foi emitida qualquer fatura relativa a estes serviços, tendo o s.p. efetuado apenas o lançamento com o reconhecimento do rendimento, nomeadamente, o lançamento n.º 12000098, de 31.12.2016, no diário de operações diversas, no montante de € 390.000,00. Na referida notificação, também tinha sido solicitado ao s.p., que relativamente a este lançamento, facultasse o documento de suporte do mesmo, já que não se encontrava nos elementos contabilísticos, e descrevesse os serviços prestados, a data e local da sua prestação e identificação da matrícula da aeronave, no caso de serem serviços prestados com recurso à mesma. Na resposta dada, disponibilizou então cópia do já referido contrato com a B... .

De acordo com a alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis as prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador.

Esclarece o ofício circulado n.º 30115 de 29.12.2009, que para efeitos de aplicação das regras estabelecidas no artigo 6.º do CIVA, considera-se sujeito passivo do imposto qualquer pessoa, singular ou coletiva, estabelecida fora do território da comunidade, pela aquisição ou fornecimento de serviços a entidades com sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, que faça prova dessa qualidade, nomeadamente, através da apresentação de um número de identificação fiscal ou similar, atribuído pelo país de estabelecimento, ou de elementos obtidos das autoridades fiscais competentes, atestando a qualidade de sujeito passivo. Esta qualidade de sujeito

passivo pode, ainda, ser comprovada mediante apresentação de um certificado, normalmente utilizado para efeitos de reembolso da 13.<sup>a</sup> Diretiva, emitido pelas autoridades fiscais competentes, confirmando que o adquirente exerce uma atividade económica.

O contrato apresentado de suporte às prestações de serviços efetuado com a B... (...), não indica qualquer número de identificação fiscal do aquirente dos mesmos, apenas consta a morada, nomeadamente, ..., ..., ... (Emirados Árabes Unidos). Por outro lado, na fatura emitida, no campo respeitante ao contribuinte, consta o número 999999990, que não é um NIF válido.

Deste modo, notificou-se o s.p., através do ofício..., de 16.10.2018, no âmbito do dever de colaboração, estabelecido no n.º 4 do art.º 59.º da LGT, conjugado com ao artigo 9.º do RCPITA para prestar os seguintes elementos/esclarecimentos:

“1 – Considerando que prestou serviços à B... (...), nos anos de 2015 e 2016, deve fazer prova de que o adquirente é sujeito passivo, nomeadamente, através da apresentação de um número de identificação fiscal ou similar, atribuído pelo país de estabelecimento, ou de elementos obtidos das autoridades fiscais competentes, atestando essa qualidade. Esta qualidade de sujeito passivo pode, ainda, ser comprovada mediante apresentação de um certificado, normalmente utilizado para efeitos de pedido de reembolso da 13.<sup>a</sup> Diretiva, emitido pelas autoridades fiscais competentes, confirmando que o adquirente exerce uma atividade económica (conforme previsto no ponto III, alínea c) do ofício circulado n.º 30115/2009 da Unidade de Serviços do IVA).”

Em resposta à notificação, o s.p. facultou cópia de um certificado de registo e licença da atividade, documentos estes que não constituem a prova para o qual tinha sido notificado, pelo que, e ao abrigo da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA (a contrário), estas prestações de serviços efetuadas à B... (...), suportadas pelo referido contrato, são tributáveis no território nacional, à taxa normal, conforme estipulado na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA

De acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA, nas prestações de serviços, o imposto é devido e torna-se exigível no momento da sua realização. Deste modo, relativamente, às prestações de serviços efetuadas no ano de 2015, cuja fatura só foi

emitida em 22.11.2016, uma vez que na resposta dada à notificação é referido que este valor respeita a serviços efetuados no ano de 2015 e o rendimento foi reconhecido, através do lançamento n.º 20, no diário de operações diversas, em 31.12.2015, apura-se de IVA em falta, nesta data, o montante de € 67.850,00 (€ 295.000,00 x 23%). Relativamente às prestações de serviços efetuados no ano de 2016, e apesar do rendimento ter sido reconhecido em 31.12.2016, na resposta à notificação é referido que não terminaram a operação devido ao acidente ocorrido com a aeronave, em junho de 2016, pelo que, apura-se de IVA em falta, à data de 31.06.2016, o montante de € 89.700,00 (€ 390.000,00 x 23%).

### III.1.1.3. Venda de aeronaves

Nos anos de 2015, 2016 e 2017, o s.p. emitiu faturas relativas a venda de aeronaves, nomeadamente:

- Fatura n.º 291/2015, de 26.06.2015, no montante de € 250.000,00, respeitante à aeronave de matrícula...;
- Fatura n.º 2016/78, de 29.01.2016, no montante de € 110.000,00, respeitante à aeronave ... DO..., de matrícula...;
- Fatura n.º 2016/79, de 29.01.2016, no montante de € 45.500,00, respeitante à aeronave ... .., de matrícula...;
- Fatura n.º 2016A1/394 de 29.12.2016, no montante de € 146.000,00, respeitante à aeronave ... (motores), de matrícula...;
- Fatura n.º 2017A1/360 de 21.08.2017, no montante de € 250.000,00, respeitante a aeronave ..., de matrícula ... .

Todas estas faturas foram emitidas à B... (...), sem que tivesse sido liquidado o IVA, tendo sido indicado nas mesmas, que se encontravam isentas, ao abrigo do artigo 9.º ou do 14.º do CIVA. Notificou-se o s.p., através do ofício..., de 15.06.2018, para relativamente às alienações efetuadas através das faturas atrás indicadas, facultar os documentos comprovativos das exportações efetuadas, nos termos do n.º 8 do artigo 29.º do CIVA. Em resposta à mesma, veio o s.p. esclarecer que, por lapso, não foram atempadamente obtidos os certificados de exportação das aeronaves ... e ..., encontrando-se em curso o pedido junto da Alfândega. No que diz respeito à aeronave

..., acrescenta que a mesma se encontra na propriedade da empresa D..., e envia prints do “website congregador de registos de aeronaves (Airlinefleetinfo.com)”, onde supostamente, pelo n.º de série da aeronave, nomeadamente, ..., aparece registada na D..., com a matrícula ... . Relativamente à aeronave ... e também de acordo com prints do “website planelogger.com”, e através do número de série, refere que esta aeronave tem nova matrícula, que foi atribuída à E..., residente em Guernsey. Finalmente, e no que diz respeito à aeronave de matrícula ..., esclarece que tratou-se de “um sale and lease back com a B..., do Dubai, broker de aviação que manifestou interesse em investir na aeronave, alugando-a de novo à F... . Contudo ainda não foi comunicado pelo ANAC à AT que esta aeronave já não pertence à F..., razão pela qual ainda consta do portal da AT como veículo da empresa. Visto que o novo proprietário (conforme se encontra devidamente registado no ANAC) colocou de imediato a aeronave em aluguer à F... e a operar na linha da Madeira, e posteriormente em Bragança, a mesma não chegou a sair do espaço aéreo português, razão pela qual a F... entende que não seria possível obter um certificado de exportação. ” Acrescenta ainda que a venda destas aeronaves se encontra isenta nos termos da alínea f) do n.º1 do artigo 14.º do CIVA.

De acordo com a alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, estão isentas de imposto as transmissões, transformações, reparações e operações de manutenção, frete e aluguer de aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional, assim como as transmissões, reparações, operações de manutenção e aluguer dos objetos incorporados nas mesmas aeronaves ou que sejam utilizados na sua exploração. Estipula o n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, que as transmissões de bens e prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 15.º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados, ou não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo aquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhe irá ser dado. Acrescenta o n.º 9 do mesmo artigo e diploma que a falta dos documentos comprovativos referidos no número anterior determina a obrigação para o transmitente dos bens ou prestador dos serviços de liquidar o imposto correspondente.

Deste modo, e uma vez que o s.p. não dispõe dos documentos alfandegários apropriados, referentes à venda das aeronaves de matrículas ... e ..., será necessário apurar-se o imposto em falta. No que diz respeito à venda da aeronave de matrícula ..., uma vez que a mesma não chegou a sair do território nacional, não se poderá considerar esta alienação como uma exportação, encontrando-se sujeita a imposto nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, e dele não isenta.

Estas alienações estão sujeitas a IVA à taxa normal, de acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

Apura-se de falta de liquidação de IVA, referente à venda das aeronaves, os montantes a seguir indicados:

Quadro 1 – IVA em falta relativo à venda de aeronaves

Valores: euros

<i>Data</i>	<i>Fatura</i>	<i>Matrícula</i>	<i>Valor venda</i>	<i>Taxa</i>	<i>IVA</i>
26.06.2015 <i>jun-15</i>	FA 291/2015	...	250.000,00	23%	57.500,00 57.500,00
29.01.2016 29.01.2016 <i>jan-16</i>	FA 2016/78 FA 2016/79	... ...	110.000,00 45.500,00 155.500,00	23% 23%	25.300,00 10.465,00 35.765,00
29.12.2016 <i>dez-16</i>	FA 2016A1/394	...	146.000,00	23%	33.580,00 33.580,00
21.08.2017 <i>ago-18</i>	FA 2017A1/360	...	250.000,00	23%	57.500,00 57.500,00
<i>Total</i>					184.345,00

#### III.1.1.4. Reconhecimento de rendimentos

No ano de 2015, e através do lançamento n.º 20, efetuado em 31.12.2015, no diário de operações diversas, o s.p. reconheceu como rendimentos, conta SNC 72142 – Serviços prestados Madeira - Tarifa voo (crédito), o montante de € 122.666,75, por contrapartida (débito) da conta SNC 211110000000001 – Clientes gerais – consumidor final. Pelo que e ao abrigo do dever de colaboração, estabelecido no n.º 4 do artigo 59.º da LGT, conjugado com o artigo 9.º do RCPITA, notificou-se o s.p., em 03.10.2018, por email, para identificar as faturas que deram origem a este lançamento. Em resposta ao mesmo, veio o s.p. esclarecer que “Durante o ano de 2015, todos os meses existem diferenças entre o valor recebido nas contas bancárias e o valor extraído pelo software de reservas, e posteriormente lançado como proveito (fatura-recibo). Essas diferenças, em 2015,

foram tratadas no final do ano efetuando um acréscimo de proveito (operações diversas n.º 20), no entanto, este acréscimo proveito não conseguimos identificar as respetivas faturas.”. Pelo que, independentemente do s.p. ter reconhecido o rendimento obtido, parece-nos que não terá emitido as respetivas faturas e não terá procedido à liquidação do respetivo IVA, se devido. Uma vez que se desconhece que tipo de serviços deram origem a estes rendimentos e o s.p. não conseguiu fazer prova de que estes recebimentos são provenientes de reservas, isentas de IVA, iremos proceder ao apuramento do IVA em falta, à taxa normal, nos termos da alínea c) do n.º1 do artigo 18.º do CIVA, à data do reconhecimento do rendimento, ou seja, 31.12.2015. O montante apurado em falta é de € 28.213,35 (€ 122.666,75 x 23%). (...)

#### III.1.4. Rendimentos omitidos

##### III.1.4.3. Contas bancárias omitidas na contabilidade

No âmbito do procedimento inspetivo que decorreu ao sujeito passivo G..., Administrador da F..., ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2017..., emitida em 28.09.2017, ao ano de 2014 e após uma notificação efetuada ao mesmo, em 09.02.2018, detetou-se, através dos elementos disponibilizados pelo Sr. G..., como resposta àquela notificação, que a F..., era titular de uma conta bancária, sediada no H..., nomeadamente, a n.º..., que não se encontrava refletida na contabilidade. Já no âmbito de presente procedimento de inspeção, aos exercícios de 2015, 2016 e 2017, verificou-se que a situação se manteve. Pelo que foi solicitado ao s.p. autorização para aceder a toda a informação bancária e documentos bancários de todas as contas tituladas pela sociedade, referentes aos movimentos realizados nos anos de 2015, 2016 e 2017, tendo sido concedida.

Neste seguimento, solicitou-se ao Banco de Portugal a identificação de todas as contas bancária em nome do s.p., relativas aos anos de 2015, 2016 e 2017, constantes da base de dados de contas daquela instituição. Em resposta, o Banco de Portugal identificou as referidas contas, tendo-se verificado que além da conta n.º..., existia uma outra, nomeadamente, a conta n.º ..., também sediada no H..., que, à semelhança da primeira, não se encontrava refletida nos elementos contabilísticos.

Deste modo, notificou-se o s.p., através do ofício n.º..., de 14.06.2106, ao abrigo do estabelecido no n.º 4 do art.º 59.º da LGT, conjugado com ao artigo 9.º do RCPITA, do seguinte:

1 – Justifique, comprovando documentalmente, a natureza dos créditos nas contas tituladas pela F..., S.A., nomeadamente, contas n.ºs ... e ..., do H..., conforme valores constantes nos extratos de conta que constituem anexo 1, com exceção das transferências da conta de serviço e de outras contas da sociedade. Nos casos em que estes valores respeitem a rendimentos de vendas e/ou prestações de serviços, identifique as correspondentes faturas emitidas;

2 – Justifique, comprovando documentalmente, a natureza dos valores debitados nas contas tituladas pela F..., S.A., nomeadamente, contas n.ºs ... e..., do H..., conforme valores constantes nos extratos de conta que constituem anexo 1, com exceção das transferências da conta de serviço e outras contas da sociedade, bem como identifique os beneficiários desses valores (nome e NIF).

Em resposta a esta notificação, o s.p. veio esclarecer que “os depósitos bancários junto do H... n.ºs ... (conta 1) e ... (conta 2) foram utilizadas até ao respetivo encerramento como contas do Sr. G..., pese embora a F... figurar como titular, as quais eram utilizadas para situações já conhecidas pela AT, como levantamentos de numerário do cofre do Sr. G..., e pagamentos de suprimentos à F... em consequência das mesmas transferências...”. A resposta à referida notificação encontra-se no processo do s.p. arquivado nesta Direção de Finanças. Analisando as duas contas bancárias, verifica-se que a maioria dos créditos (entradas) nas mesmas, respeitam a transferências interbancárias efetuadas por particulares. Existem alguns depósitos em numerário e transferências de outras empresas. Relativamente aos débitos (saídas), verifica-se a existência de movimentos para o administrador G..., para a I..., S.A., NIPC: ... (empresa em que G... é presidente do conselho de administração), para particulares, para pagamento de créditos, entre outras. Estas duas contas bancárias refletem movimentos, que comprovadamente tem origem numa atividade económica. Nos anos de 2015, 2016 e 2017, o número de movimentos a crédito totalizam 833, excluídos os movimentos com a conta de serviço. Estas duas contas bancárias, tituladas pelo s.p., não estão registadas na contabilidade,

bem como os seus movimentos, a débito e a crédito, não se encontram registados na contabilidade. Relativamente a toda esta situação, o s.p. veio esclarecer na referida resposta à notificação, que “todas as transferências de pessoas particulares (identificadas nos extratos) respeitam a serviços de formação e ensino de pilotos prestados pela I..., os quais como se disse, por lapso na identificação dos depósitos eram transferidos para esta conta. Assim que identificados, o titular da conta, Sr. G..., transferia os respetivos montantes para depósito da I..., sendo que na maioria das situações, essa devolução para a I... era realizada no espaço de poucos dias. Posteriormente e como referido, a I... emitia as respetivas faturas (anexas).” Uma vez que o s.p. juntou algumas faturas emitidas pela I..., para esclarecer esta situação, efetuou-se o cruzamento entre o montante das faturas emitidas ao cliente e o valor transferido por este e posteriormente, verificou-se se estes montantes tinham sido transferidos para a I... . Há situações em que é comprovado pelos documentos, nomeadamente, faturas, e movimentos financeiros, que de fato a justificação dada pelo s.p. é aceitável/comprovada (anexo 7) e outras em que não se consegue apurar o relacionamento descrito (anexos 8, 9 e 10). A justificação dada pelo s.p., de que os recebimentos de particulares eram referentes a serviços prestados pela I..., cujas faturas eram emitidas por esta, e que os valores eram transferidos posteriormente para a I..., não tem aderência aos valores refletidos nas contas bancárias em análise, pois os recebimentos de particulares totalizam o montante de € 818.079,57, nos três anos e as transferências para a I... totalizam o montante de € 247.407,68, no mesmo período. Além destes créditos com origem em particulares, que o s.p. refere estarem relacionados com prestações de serviços efetuadas pela I..., mas que não comprovou documentalmente a origem e natureza dos mesmos, existem outros, nomeadamente, depósitos em numerário, depósito de cheques, créditos que o s.p. refere na resposta à notificação, tratarem-se de acertos com a empresa J..., Lda. (empresa cujo gerente é G..., adiante designada por J...) e outros que diz referirem-se “ao reembolso ao Sr. G... do adiantamento do pagamento de serviços de reparação automóvel e fornecimento de material aeronáutico devidos pela F..., que depois foram transferidos para outra conta pessoal do Sr. G... .”. Todas estas situações que não foram comprovadas documentalmente, e que se desconhece a origem e natureza dos montantes creditados

nas contas bancárias (1 e 2), encontram-se indicados nos anexos 7, 8 e 9 ao presente relatório e irão ser consideradas rendimentos, nos termos do artigo 20.º do CIRC. Para o cálculo do valor dos rendimentos omitidos, expurgaram-se alguns movimentos a crédito, nomeadamente, os movimentos entre contas, os créditos que pela descrição do movimento estão relacionados com a F..., J..., I... e G... e outros em que foi aceite a justificação dada pelo s.p., por ter sido comprovada documentalmente.

O sujeito passivo, ao omitir as contas bancárias n.ºs ... e ..., não cumpriu com as obrigações contabilísticas, nos termos do artigo 123.º do CIRC, bem como não refletiu todas as operações por si realizadas, nos termos do artigo 17.º do CIRC.

Resumidamente e por mês (anexo 8, 9 e 10), os montantes apurados de rendimentos omitidos nos anos de 2015, 2016 e 2017, são os a seguir indicados:

**Quadro 25 – Rendimentos omitidos nas contas bancárias – Ano 2015**

Valores: euros

<i>Período</i>	<i>Rendimento</i>
<i>janeiro</i>	<i>33.842,26</i>
<i>fevereiro</i>	<i>33.678,79</i>
<i>março</i>	<i>36.201,94</i>
<i>abril</i>	<i>36.233,80</i>
<i>maio</i>	<i>14.025,93</i>
<i>junho</i>	<i>25.244,73</i>
<i>julho</i>	<i>30.399,49</i>
<i>agosto</i>	<i>20.113,34</i>
<i>setembro</i>	<i>72.644,04</i>
<i>outubro</i>	<i>31.210,64</i>
<i>novembro</i>	<i>16.247,96</i>
<i>dezembro</i>	<i>15.877,79</i>
<i>Total</i>	<i>365.720,71</i>

**Quadro 26 – Rendimentos omitidos nas contas bancárias – Ano 2016**

Valores: euros

<i>Período</i>	<i>Rendimento</i>
<i>Janeiro</i>	72.305,63
<i>Fevereiro</i>	28.637,67
<i>Março</i>	10.171,88
<i>Abril</i>	18.185,87
<i>Maio</i>	25.873,20
<i>Junho</i>	5.828,21
<i>Julho</i>	28.494,00
<i>agosto</i>	25.625,95
<i>Setembro</i>	22.493,34
<i>Outubro</i>	44.318,95
<i>Novembro</i>	18.602,75
<i>Dezembro</i>	7.119,20
<b><i>Total</i></b>	<b>307.656,65</b>

Quadro 27 – Rendimentos omitidos nas contas bancárias – Ano 2017

Valores: euros

<i>Período</i>	<i>Rendimento</i>
<i>Janeiro</i>	10.069,91
<i>Fevereiro</i>	52.277,70
<i>Março</i>	24.581,55
<i>Abril</i>	17.391,30
<i>Maio</i>	24.220,02
<i>Junho</i>	24.221,18
<i>Julho</i>	8.099,98
<i>agosto</i>	3.368,33
<i>Setembro</i>	2.333,56
<i>Outubro</i>	3.246,90
<i>Novembro</i>	245,00
<b><i>Total</i></b>	<b>170.055,43</b>

Estes rendimentos omitidos estão sujeitos a IVA de acordo com a alínea a) do n.º1 do artigo 1.º do CIVA, à taxa normal (23%) prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º. Deste modo apura-se de IVA em falta, relativamente aos rendimentos omitidos, os montantes a seguir indicados:

Quadro 28 – IVA em falta relativo aos rendimentos omitidos nas contas bancárias – Ano 2015

Valores: euros

<i>Período</i>	<i>Rendimento</i>	<i>Taxa IVA</i>	<i>Valor IVA</i>
<i>janeiro</i>	33.842,26	23%	7.783,72
<i>fevereiro</i>	33.678,79	23%	7.746,12
<i>março</i>	36.201,94	23%	8.326,45
<i>abril</i>	36.233,80	23%	8.333,77
<i>maio</i>	14.025,93	23%	3.225,96
<i>junho</i>	25.244,73	23%	5.806,29
<i>julho</i>	30.399,49	23%	6.991,88
<i>agosto</i>	20.113,34	23%	4.626,07
<i>setembro</i>	72.644,04	23%	16.708,13
<i>outubro</i>	31.210,64	23%	7.178,45
<i>novembro</i>	16.247,96	23%	3.737,03
<i>dezembro</i>	15.877,79	23%	3.651,89
<b>Total</b>	<b>365.720,71</b>		<b>84.115,76</b>

Quadro 29 – IVA em falta relativo aos rendimentos omitidos nas contas bancárias –  
Ano 2016

Valores: euros

<i>Período</i>	<i>Rendimento</i>	<i>Taxa IVA</i>	<i>Valor IVA</i>
<i>Janeiro</i>	72.305,63	23%	16.630,29
<i>Fevereiro</i>	28.637,67	23%	6.586,66
<i>Março</i>	10.171,88	23%	2.339,53
<i>Abril</i>	18.185,87	23%	4.182,75
<i>Maiο</i>	25.873,20	23%	5.950,84
<i>Junho</i>	5.828,21	23%	1.340,49
<i>Julho</i>	28.494,00	23%	6.553,62
<i>agosto</i>	25.625,95	23%	5.893,97
<i>Setembro</i>	22.493,34	23%	5.173,47
<i>Outubro</i>	44.318,95	23%	10.193,36
<i>Novembro</i>	18.602,75	23%	4.278,63
<i>Dezembro</i>	7.119,20	23%	1.637,42
<b>Total</b>	<b>307.656,65</b>		<b>70.761,03</b>

Quadro 30 – IVA em falta relativo aos rendimentos omitidos nas contas bancárias – Ano 2017

Valores: euros

<i>Período</i>	<i>Rendimento</i>	<i>Taxa IVA</i>	<i>Valor IVA</i>
<i>Janeiro</i>	10.069,91	23%	2.316,08
<i>Fevereiro</i>	52.277,70	23%	12.023,87
<i>Março</i>	24.581,55	23%	5.653,76
<i>Abril</i>	17.391,30	23%	4.000,00
<i>Mai</i>	24.220,02	23%	5.570,60
<i>Junho</i>	24.221,18	23%	5.570,87
<i>Julho</i>	8.099,98	23%	1.863,00
<i>agosto</i>	3.368,33	23%	774,72
<i>Setembro</i>	2.333,56	23%	536,72
<i>Outubro</i>	3.246,90	23%	746,79
<i>Novembro</i>	245,00	23%	56,35
<b><i>Total</i></b>	<b>170.055,43</b>		<b>39.112,75</b>

No que diz respeito aos débitos bancários presentes nestas duas contas, e conforme já foi referido, na notificação efetuada ao s.p., era solicitado para comprovar documentalmente a natureza dos mesmos e a identificação dos beneficiários, indicando respetivo nome e NIF. O s.p., na resposta à notificação, apenas identificou três beneficiários, nomeadamente, K..., NIF:..., L..., NIF... e M..., NIF:... . Entretanto expurgou-se desta listagem, os movimentos entre contas de serviço, os movimentos para empresas do grupo (J... e I...), para os beneficiários atrás identificados e os referentes a despesas bancárias e respetivo imposto de selo. Além disso, e em sede de direito de audição, o s.p. veio juntar alguma documentação referente a estes débitos bancários, em que parte dela permitiu a identificação dos beneficiários destes movimentos, conforme esclarecido no ponto IX – Direito de audição – Fundamentos. Em anexo 11, encontram-se identificados os débitos efetuados nas contas omitidas, cuja natureza se desconhece e/ou não foi comprovada documentalmente, conjugado com a falta de identificação dos beneficiários, que totalizam os montantes de € 76.200,88, € 68.307,90 e € 42.251,59, nos anos de 2015, 2016 e 2017, respetivamente.

De acordo com o n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, as despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, pelo que apura-se imposto em falta (tributações autónomas), nos montantes de € 38.100,44, € 34.153,95 e € 21.125,80, respetivamente, nos anos de 2015, 2016 e 2017, conforme indicado no capítulo III.2.3..”.

9- A propósito do direito de audição exercido pela Requerente no procedimento inspetivo, consta do RIT que:

“O s.p. exerceu o direito de audição, sobre o Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, conforme estipulado nos artigos 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 60.º do RCPITA, que lhe foi enviado, quer para a sua sede, através de carta registada de 09.11.2018, ofício..., quer para o mandatário, Dr. N..., também através de carta registada de 09.11.2018, ofício ... .

No que diz respeito às correções apuradas no ponto III.1.1.1. Falta de liquidação de IVA nas faturas emitidas relativas a serviços prestados, parece-nos, que o s.p. apenas discorda dos montantes constantes no anexo 12 - € 110.031,94 e anexo 13 - € 56.428,94, uma vez que no ponto 1. do direito de audição faz referência a estes dois anexos, concordando por isso, com os valores apurados no anexo 14 (ano 2017). Por outro lado, faz também referência a “Formação TMA”, pelo que não se entende se o que põe em causa são apenas as correções propostas, nas faturas respeitantes a este tipo de formação, ou se, discorda também dos montantes apurados, relativos à falta de liquidação de IVA, em serviços que não respeitam a formação TMA, mas sim, a formação em aviões ou formação em simulador. Ou seja, quando o s.p. foi notificado para descrever discriminadamente a natureza dos serviços mencionados nas faturas identificadas nos anexos 1, 2 e 3, apresentando para o efeito documentos comprovativos dos serviços realizados, cliente a cliente e indicação, em cada fatura, o motivo justificativo da não aplicação do imposto, considerando a obrigação formal, prevista na alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, o s.p. indicou, fatura a fatura, a justificação do IVA, tendo apenas mencionado artigo 9.º do CIVA ou artigo 14.º do RITI, e também o tipo de formação, nomeadamente, formação TMA, formação em simulador, formação em aviões, B1.1, B2, B1.2, autoproposta B1.1, estágio e formação. Verificou-se, e esta situação também foi descrita no projecto de relatório, que nem todas as faturas emitidas, com isenção de IVA, respeitavam a formação profissional e neste caso, pensa-se que não restam dúvidas de que o n.º 10 do artigo 9.º do CIVA, estabelece que estão isentas de imposto as prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o

fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitações profissionais pelos ministérios competentes. Pelo que, os serviços incluídos nas faturas n.ºs FA 2015/142, FA 2015/197, FA 2015/255, FA 2015/258, FA 2015/270, FA 2015/323, FA 2015/352, FA 2016/171, FA 2016/251, FA 2016/255, FT 2016A1/72, FT 2016A1/73, FT 2016A1/121, FT 2016A1/131, FT 2016A1/209, FT 2016A1/283, FT 2016A1/284, FT 2016A1/288, FT 2016A1/345, FT 2016A1/390, FT 2017A1/61, FT 2017A1/88, FT 2017A1/103, FT 2017A1/225, FT 2017A1/464 e FT 2017A1/515, não tiveram por objecto a formação profissional.

Relativamente às restantes faturas, indicadas nos anexos 12 e 13, cuja prestação de serviços nelas indicada, está relacionada com a formação profissional, importa então aferir se se aplicará a isenção prevista no n.º 10 do artigo 9.º do CIVA, o que apenas acontecerá se aquelas prestações de serviços forem efectuadas por organismo de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitações profissionais pelos ministérios competentes.

A portaria n.º 208/2013, de 26 de junho regula, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 1.º, o sistema de certificação inserida na política da qualidade dos serviços de entidades formadoras, previsto no n.º 2 do artigo 16.º do Decreto-Lei n.º 396/2007, de 31 de dezembro e o regime supletivo de certificação para acesso e exercício da atividade de formação profissional, aplicável nos termos estabelecidos em legislação setorial, a fim de instituir um regime quadro de acordo com os princípios e regras constantes no Decreto-Lei n.º 92/2010, de 26 de julho, que transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2006/123/CE, de 12 de dezembro, relativa aos serviços no mercado interno. Ou seja, a Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro, alterada e republicada pela Portaria n.º 208/2013, de 26 de junho, regula o sistema de certificação inserida na política de qualidade dos serviços das entidades formadoras, gerido pela Direção-Geral do Emprego e das Relações de Trabalho (DGERT) e o regime supletivo de certificação regulada por legislação setorial, gerido por diversas entidades setoriais.

No preâmbulo da referida portaria é esclarecido que a autoridade competente para a certificação não será, em todos os casos, o serviço central competente do ministério responsável pela área da formação profissional, sendo tal competência atribuída a autoridades setoriais, conforme a área de formação em causa, nos termos da respetiva legislação setorial.

A certificação da entidade formadora é um reconhecimento global da capacidade de a entidade executar formação, concedido por áreas de educação e formação nas quais desenvolve a sua oferta formativa. A atribuição da certificação por áreas de educação e formação significa que foi reconhecida à entidade formadora a capacidade de desenvolver as atividades que integram as diferentes fases do ciclo formativo, bem como uma intervenção especializada em determinadas áreas temáticas.

A validação desta situação especializada exige a avaliação das condições detidas pela entidade formadora em termos de práticas e de recursos, por comparação com o referencial de qualidade da certificação e uma apreciação técnica mais específica de dimensões como adequação dos objetivos e conteúdos de formação, as competências técnicas dos formadores e os requisitos técnicos mínimos das instalações e equipamentos em função das áreas de formação prosseguidas.

No âmbito setorial, a certificação pode ser concedida por áreas de educação e formação, cursos e ações de formação, conforme definido em legislação própria.

A Classificação Nacional das Áreas de Educação e Formação (CNAEF), aprovada pela Portaria n.º 256/2005, de 16 de março, constitui o referencial adotado pela DGERT para a classificação das áreas de educação e formação, para efeitos de certificação das entidades formadoras.

A certificação é o ato de reconhecimento formal de que uma entidade detém competências, meios e recursos adequados para desenvolver atividades formativas em determinadas áreas de educação e formação.

A certificação de entidades formadoras é tendencialmente assegurada pela DGERT, enquanto serviço central competente do Ministério responsável pela área da formação profissional. No entanto, a legislação setorial pode atribuir essa competência a outras autoridades setoriais.

No entanto, o n.º 3 do artigo 6.º da Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro, estabelece que sempre que a legislação setorial referida na alínea b) do n.º 1 do artigo 1.º, atribua a outra entidade a competência para a certificação de entidades formadoras em determinada área de educação e formação ou em determinados cursos ou ações de formação, o ato de certificação é comunicado, nos termos dessa legislação, ao serviço referido no n.º 1, ou seja, mesmo que a entidade competente, ao abrigo da legislação setorial, não fosse a DGERT, o ato de certificação, teria sempre que ser comunicado a esta entidade.

Esta certificação da entidade formadora (acreditação) é atribuída à entidade formadora e não aos cursos por ela desenvolvidos.

Os certificados que o s.p. disponibilizou, aquando do exercício do direito de audição ao projecto de relatório referente ao ano de 2014 e que no presente direito de audição, volta a fazer referência (ponto 6), onde refere que “em 2011 o Instituto Nacional da Aviação Civil (INAC, e desde 2013 denominado de ANAC – Autoridade Nacional de Aviação Civil), certificou a F... para ministrar cursos de TMA”, foram emitidos ao C... , que pertence ao Grupo A... .

Deste modo, face ao exposto e ao que já tinha sido referenciado no ponto III.1.1.1. do presente relatório, em nosso entender, a acreditação efetuada nos termos da Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro, alterada e republicada pela Portaria n.º 208/2013, de 26 de junho, é a forma de reconhecimento da competência no âmbito da formação profissional pelo ministério competente, o Ministério para a Qualificação e o Emprego, pelo que as entidades possuidoras do referido certificado, ficam abrangidas pela isenção prevista no n.º 10 do artigo 9.º do CIVA, assim, a prestação de serviços de formação profissional exercida pelo s.p., ainda que efetuada no âmbito da formação, apenas beneficiará da isenção do n.º 10 do artigo 9.º do CIVA, a partir de 15.03.2016, uma vez que apenas nesta data passou a estar acreditado pela DGERT, sendo por isso, as operações indicadas nos anexos 12, 13 e 14, consideradas tributadas à taxa normal, conforme estipulado na alínea c) do artigo 18.º do CIVA.

Relativamente ao ponto III.1.1.2. Falta de liquidação de IVA nos serviços de “Saltos Tandem” prestados pela B... (B...), o s.p. vem referir que “35. Ora, o artigo 9.º da

Diretiva considera como “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade, não fazendo depender tal estatuto do facto de ter ou não um NIF.....41. Como resulta dos elementos facultados durante o procedimento conclui-se que a B... é proprietária de aviões e que os cedeu em regime de Dry Lease à Exponente. 42. Tais operações consubstanciam uma atividade económica para efeitos de IVA, pelo que é inequívoco que a B... é um sujeito passivo para efeitos de aplicação das regras de localização.”.

Conforme já exposto no projeto relatório, a alínea c) do ponto III, do ofício circulado n.º 30115/2009 da Direção de Serviços do IVA, esclarece que, para efeitos da aplicação das regras estabelecidas no artigo 6.º do CIVA, qualquer pessoa, singular ou coletiva, estabelecida fora do território da comunidade, pela aquisição ou fornecimento de serviços a entidades com a sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, deverá fazer prova dessa qualidade, nomeadamente, através da apresentação de um número de identificação fiscal ou similar, atribuído pelo país de estabelecimento, ou de elementos obtidos das autoridades fiscais competentes, atestando a qualidade de sujeito passivo. Esta qualidade de sujeito passivo pode, ainda, ser comprovada mediante apresentação de um certificado, normalmente utilizado para efeitos de pedido de reembolso da 13.ª Directiva, emitido pelas autoridades fiscais competentes, confirmando que o adquirente exerce uma atividade económica. Ora, verifica-se que o s.p. não apresentou qualquer meio de prova, previsto no ofício circulado, ou seja emitido pelas autoridades fiscais competentes, Deste modo, e ao abrigo da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA (a contrário), estas prestações de serviços são tributáveis no território nacional, à taxa normal, conforme estipulado na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

Relativamente ao ponto III.1.1.3. Venda de aeronaves, o s.p. vem esclarecer que “50. Ora, não restam dúvidas de que os aviões ... e ... foram abatidos no registo aeronáutico nacional, conforme Doc. 1 em anexo naturalmente, em consequência de uma transmissão para fora do território português e matrícula noutra país. 51. Aliás, foi esse o motivo invocado para cancelamento da matrícula como consta do mesmo documento.

52. Não restam igualmente quaisquer dúvidas quanto à saída dos aviões em causa para fora do território português, como consequência da sua matrícula noutra Estado, estando em causa apenas o cumprimento de uma exigência formal que não deve obter à finalidade da isenção, isto é, não onerar com o imposto os bens que se destinam a países terceiros, como manifestamente foi o caso. 53. Quanto á aeronave ... é verdade que não saiu do território português porque foi objeto de uma venda seguida de locação.”.

Conforme estipula o estipula o n.º 8 do artigo 29.º do CIVA, as transmissões de bens e prestações de serviços isentas ao abrigo das alíneas a) a j), p) e q) do n.º 1 do artigo 14.º e das alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 do artigo 15.º devem ser comprovadas através dos documentos alfandegários apropriados, ou não havendo obrigação legal de intervenção dos serviços aduaneiros, de declarações emitidas pelo aquirente dos bens ou utilizador dos serviços, indicando o destino que lhe irá ser dado. Apesar de todas os esclarecimentos prestados pelo s.p., relativos às aeronaves ... e ..., este não apresentou documentos alfandegários ou quaisquer declarações emitidas pelos adquirentes das referidas aeronaves, pelo que ao abrigo do n.º 9 do artigo 29.º do CIVA, existe a obrigação para o transmitente de bens liquidar o imposto correspondente. Relativamente à aeronave ..., e conforme o próprio s.p. refere, a mesma não chegou a sair do território nacional, pelo que tal transação não é considerada uma exportação, encontrando-se sujeita a imposto nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, e dele não isenta.

Quanto ao ponto III.1.1.4. Reconhecimento de proveitos, o s.p. alega no ponto 61. “A divergência resulta da comparação entre o valor facturado de voos para a Madeira e o montante que consta do software de emissão de bilhetes para o mesmo destino. E esta diferença, é naturalmente decorrente do facto de nem todos os clientes pedirem fatura para documentarem a despesa de transporte.”. Acrescenta no ponto 62. “Como se sabe a obrigação de facturação pode ser cumprida mediante a emissão de documentos ou do registo das operações, nomeadamente nas operações relacionadas com serviços de transporte, quando seja emitido um bilhete de transporte comprovativo do pagamento.”. Por isso concluí, no ponto 64. que “é inequívoco que tais bilhetes correspondem a passagens no voo da Madeira e, como tal isentos de IVA, nos termos da alínea r) do

n.º1 do artigo 14.º do CIVA.”. Apesar destes esclarecimentos prestados, o s.p. não fez prova (não apresentou os bilhetes de avião) de que estes recebimentos são provenientes de reservas, isentas de IVA, pelo a correcção proposta no projecto de relatório, relativamente ao apuramento do IVA em falta, irá manter-se. (...)

Relativamente ao ponto III.1.4.3. – Contas bancárias omitidas na contabilidade, o s.p. vem alegar no ponto 123. do direito de audição que “a Exponente limita-se nesta fase a identificar as faturas cuja receita passou pelas mencionadas contas e que correspondem a faturas oportunamente emitidas pela I... e reconhecidas como rendimentos nesta sociedade, que ascendem aos montantes constantes do quadro infra e conforme correspondentes faturas Doc. 6-A, em anexo.

I...	
<i>Ano</i>	<i>Valor</i>
<i>2015</i>	<i>109 077,97</i>
<i>2016</i>	<i>37 460,66</i>
<i>2017</i>	<i>24 541,90</i>
<i>Total</i>	<i>171 080,53</i>

Esclarece ainda no ponto 124. que “Inclui-se igualmente o valor correspondente a 3 transferências da J... para a conta omitida, que não correspondem a qualquer rendimento da F..., conforme Doc. 6-B.”.

Uma vez que o s.p., nesta fase, voltou a juntar faturas emitidas pela I..., referindo que os valores creditados nas contas omitidas, tituladas pela F..., respeitam a rendimentos da primeira e não desta, procedeu-se à análise da referida documentação. Adotou-se o mesmo critério que tinha sido utilizado aquando da análise inicial, ou seja, aqueles valores que entraram nas contas bancárias, cujo s.p. apresentasse a fatura emitida pela I..., sendo a pessoa que efetuou a transferência ou que está relacionada com esta a mesma que constava na fatura, e posteriormente, o montante fosse transferido para a I..., aceitar-se-ia a justificação do s.p.. Porque só desta forma é que o s.p. demonstraria que tinha recebido importâncias por conta da I... No entanto, nenhuma das faturas que juntou cumpriam estes critérios, tendo sido detetadas divergências quando confrontadas as faturas com os créditos bancários e os débitos respeitantes às transferências para a I...,

tais como: o valor da fatura emitida pela I... e o nome do cliente coincide com o montante da entrada na conta bancária e com o ordenante da transferência, mas posteriormente, este valor não é transferido para a I..., o valor da fatura emitida pela I... não coincide com o montante da entrada na conta bancária e às faturas emitidas não existe correspondência com qualquer crédito na conta omitida, quer pelo valor, quer pelo ordenante da transferência. Por outro lado, também se verificou que o s.p. juntou cópias de faturas emitidas pela I..., que já tinham sido disponibilizadas durante o procedimento inspetivo e que tinham dado origem a movimentos considerados justificados e indicados no anexo 7. Exemplo disso são as faturas n.ºs FA 2015/198, FA 2015/259 e FA 2015/197.

Relativamente ao ponto 124., mais especificamente aos documentos que anexou como doc. 6-B, verificou-se que se tratam de comprovativos de transferências internas bancárias efetuados no H... . Duas delas têm como conta de origem a n.º ... e a terceira, a conta n.º... . O s.p diz tratem-se de transferências da J... para a conta omitida, mas acaba por não comprovar esta situação. Desconhece-se quem é o titular da conta n.º.... No entanto, a transferência com origem na conta n.º..., no montante de € 14.796,77, efetuada em 02.05.2015, é de outra conta da F... e não da J... como referido, pelo que este montante será desconsiderado dos rendimentos omitidos.

Face ao exposto, foram recalculados os rendimentos omitidos nas contas bancárias no ano de 2015 (quadro 25) e, conseqüentemente, o IVA em falta do mesmo exercício (quadro 28).”

- 10- A aeronave ..., deixou de estar registada no território português, tendo sido vendida à empresa E..., empresa de aviação baseada em Guernsey, para onde seguiu.
- 11- A aeronave ... abandonou o território português em 1 de Abril de 2016, após ser adquirida por uma empresa sediada nos Estados Unidos da América e para lá foi fisicamente, tendo saído de Portugal já com matrícula daquele país.
- 12- A aeronave..., não saiu do território português.
- 13- Entre 2015 e 2017 existiam duas contas bancárias abertas com o NIPC da Requerente e que não estavam reflectidas na contabilidade, que eram movimentadas pelo sócio G..., fundamentalmente, através de um cartão de crédito emitido em seu nome.

- 14- O referido G... esteve inibido do uso de cheques, na sequência do processo n.º .../07/...YLSB, altura em que abriu as referidas duas contas.
- 15- A Requerente apresentou um pedido de prestação de garantia (hipoteca) sobre duas aeronaves, com vista à suspensão do processo de execução fiscal, o qual estava, à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, a ser apreciado junto dos Serviços da AT.

### **A.2. Factos dados como não provados**

- 1- Em 2011 o Instituto Nacional da Aviação certificou a Requerente como entidade formadora para ministrar cursos de Técnico de Manutenção Aeronáutica ("TMA").
- 2- A Requerente estava, em 2015, 2016, e 2017, certificada pela ANAC como entidade formadora para ministrar cursos de formação de pilotos.
- 3- A aeronave ..., após a venda passou a ser utilizada por uma empresa que se dedica ao tráfego internacional.

### **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

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. art.º 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 escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, 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/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, bem como a prova testemunhal produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo

---

07148/13<sup>1</sup>, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Em especial, os factos dados como provados nos pontos 11 e 12 resultam da prova documental disponível, conjugada com a prova testemunhal produzida, que corroborou aqueles factos.

O facto dado como não provado sob o ponto 1 deve-se à ausência de prova a seu respeito. Efectivamente, e conforma consta do RIT, e resulta do doc. 1 junto com o requerimento inicial, a certificação como entidade formadora para ministrar cursos de Técnico de Manutenção Aeronáutica foi emitida a favor da entidade C... .

O facto dado como não provado sob o ponto 2, deve-se à insuficiência de prova a seu respeito. Com efeito, a Requerente apenas colou um *print* no seu Requerimento inicial, onde aparece a sua firma numa lista de organizações de formação de pilotos de ultraleve aprovadas, com um timbre da ANAC, mas tal não permite aferir que, efectivamente, nos exercícios em questão, a Requerente estava devidamente certificada para a actividade de formação em causa, sendo que a prova de tal facto deveria ser feita – em princípio – por meio de documento análogo aos docs. 1 e 2 juntos com o Requerimento Inicial, emitido em nome da Requerente.

O facto dado como não provado sob o ponto 3, deve-se também à insuficiência de prova a seu respeito. Com efeito, embora a Requerente alegue que a aeronave ali referida tenha passado a ser utilizada pelo uma empresa que se dedica ao tráfego aéreo internacional, o facto é que não identifica tal empresa nem, consequentemente, demonstra de forma substanciada que aquela se dedique ao tráfego internacional.

Em especial o facto dado como provado no ponto 10, teve por base o documento 4 junto pela Requerente, conjugado com informação do domínio público, disponível em <https://www.planelogger.com/Aircraft/Registration/G-LGIS/842183>.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **B. DO DIREITO**

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Em causa nos presentes autos de processo arbitral, estão correcções em sede de IVA relacionadas com as seguintes situações:

- i. Serviços de formação profissional;
- ii. Saltos tandem;
- iii. Venda de aeronaves;
- iv. Contas bancárias;
- v. Reconhecimento de rendimentos.

Vejamos cada uma delas.

\*

**i.**

No que diz respeito às correcções relativas aos serviços de formação profissional, estão em questão os montantes, indicados pela Requerente, de € 110.031,94, no ano de 2015, € 56.428,94 no ano 2016 e € 30.598,74 no ano de 2017.

No mais, em causa, nesta matéria, está a aplicação, ou não, do n.º 10 do artigo 9.º do Código do IVA, que estabelece que a isenção do IVA depende de a formação profissional ser ministrada por “*entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes*”.

A este propósito, sustenta a Requerente que certificação do Instituto Nacional da Aviação Civil (ANAC, a partir de 2013), para ministrar cursos de Técnico de Manutenção Aeronáutica, é suficiente para que seja aplicável a isenção do IVA na formação prestada e facturada.

Já a Requerida refere que notificou a Requerente para fazer prova da qualidade de sujeito passivo do destinatário dos serviços e que a documentação junta pela Requerente, não logrou efectuar tal prova.

Efectivamente, e como resulta dos factos dados como provados, embora a Requerente alegue que, em 2011, foi certificada como entidade formadora para ministrar cursos de Técnico de Manutenção Aeronáutica, o que se verifica é que a única prova apresentada a tal respeito, é referente à entidade C..., e não à própria Requerente.

Por outro lado, não resultou provado que a Requerente tivesse sido certificada pela ANAC como entidade formadora para ministrar cursos de formação de pilotos.

Não relevará, nesta matéria, a certificação emitida pela DGAERT em Março de 2016, já que a própria Requerente reconhece que “*a entidade competente para a certificação do curso TMA ministrado pela A... é a ANAC, não tendo a DGERT qualquer competência nesta matéria*”<sup>2</sup>.

Desse modo, não se provando que a Requerente tenha sido certificada como entidade formadora pelo INAC/ANAC, conforme alegou, não poderá a mesma usufruir da isenção de IVA que pretende, ficando prejudicado o conhecimento da questão de saber se tal licenciamento era ou não suficiente para assegurar o direito a tal isenção.

Deve, por isso, improceder o pedido arbitral nesta parte.

\*

**ii.**

No que diz respeito às correcções relativas à facturação referente a “Saltos Tandem”, estão em questão os montantes de € 67.850,00, no ano de 2015, e € 89.700,00 no ano 2016.

Nesta matéria, alega a Requerente que estão em causa prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo não residente e não comunitário, a B..., com sede no Dubai.

Já a Requerida sustentou a liquidação adicional que operou na falta da apresentação de um número de identificação fiscal ou similar, atribuído pelo país de estabelecimento, ou de elementos obtidos das autoridades fiscais competentes, atestando essa qualidade, ou de um certificado, normalmente utilizado para efeitos de pedido de reembolso da 13.<sup>a</sup> Directiva IVA, emitido pelas autoridades fiscais competentes, confirmando que o adquirente exerce uma actividade económica.

Em causa está aqui a aplicação da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA aplicável, que dispõe que:

“São tributáveis as prestações de serviços efectuadas a:

---

<sup>2</sup> Cfr. ponto 36. Do Requerimento Inicial.

a) Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador;”.

Relativamente a esta matéria, o que se apura é que no ano de 2016, a Requerente emitiu a factura n.º FT...A1/359, cujo descritivo é “P. de Serviços ... Portimão”, no montante de € 295.000,00, tendo indicado na mesma, o artigo 14.º do CIVA, como motivo para aplicar a isenção do IVA.

A Requerente foi notificada para, relativamente a esta factura, indicar o tipo de serviços prestados, assim como os locais onde foram prestados, as datas e a identificação da matrícula da aeronave, no caso de serem serviços prestados com recurso a aeronave.

Em resposta a esta notificação, a Requerente afirmou que esta fatura respeita a serviços prestados à B..., durante o ano de 2015, de realização de cursos de instrutores de paraquedismo e formação de pilotos de saltos tandem com a aeronave ... de matrícula ... a clientes da empresa residente no Dubai, que os angaria localmente.

Mais referiu que em 2015, os cursos de paraquedismo a estrangeiros foram ministrados em França (Orleans St Denis, Toussus Le Noble) e em 2016 em Espanha (Ocaña).

A Requerente juntou cópia de um contrato de prestação de serviços de “Skydive Instructor and Tandem Pilot Training Services”, celebrado com a B..., em 15-07-2015, onde é estabelecido que tal acordo não pode exceder 3 anos, que o máximo de cursos por ano são 30 e o que valor estabelecido para o total da prestação de serviços é de € 920.000,00.

Acrescentou a Requerente, que apenas foram facturados € 295.000,00 em 2015 e € 390.000,00 em 2016, num total de € 685.000,00, uma vez que não foi possível terminar a operação dado o acidente ocorrido com a aeronave utilizada, em Junho de 2016, tendo sido dada a perda total da mesma.

Através da análise efectuada à facturação do ano de 2016, verificou a AT que não foi emitida qualquer factura relativa a estes serviços, tendo a Requerente efectuado o lançamento com o reconhecimento do rendimento no diário de operações diversas, no montante de € 390.000,00.

A Requerente foi notificada para facultar o documento de suporte do referido lançamento, e para descrever os serviços prestados, a data e local da sua prestação e identificação da matrícula da aeronave, no caso de serem serviços prestados com recurso à mesma. Na resposta dada, disponibilizou então cópia do contrato com a B..., contrato esse que não indica qualquer número de identificação fiscal do aquirente dos mesmos, e onde apenas consta a morada (... , ... , .... - Emirados Árabes Unidos), e que no campo respeitante ao contribuinte, menciona o número 999999990, que não é um NIF válido.

A Requerente foi, na sequência, notificada para prestar elementos/esclarecimentos adicionais, tendo facultado cópia de um certificado de registo e licença da actividade.

De acordo com a alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, são tributáveis as prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador.

A AT invocou o ofício circulado n.º 30115 de 29-12-2009, que prescreve que para efeitos de aplicação das regras estabelecidas no artigo 6.º do CIVA, considera-se sujeito passivo do imposto qualquer pessoa, singular ou colectiva, estabelecida fora do território da comunidade, pela aquisição ou fornecimento de serviços a entidades com sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, que faça prova dessa qualidade, nomeadamente, através da apresentação de um número de identificação fiscal ou similar, atribuído pelo país de estabelecimento, ou de elementos obtidos das autoridades fiscais competentes, atestando a qualidade de sujeito passivo, qualidade que pode, ainda, ser comprovada mediante apresentação de um certificado, normalmente utilizado para efeitos de reembolso da 13.ª Directiva, emitido pelas autoridades fiscais competentes, confirmando que o adquirente exerce uma actividade económica.

Considerou a AT que documentos apresentados pela Requerente não constituem a prova para a qual tinha sido notificada, pelo que, e ao abrigo da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA (a contrário), determinou que as prestações de serviços efectuadas à B... (...), seriam tributáveis no território nacional, à taxa normal, conforme estipulado na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA

Tendo em conta o disposto na alínea b) do n.º1 do artigo 7.º do CIVA, que determina que nas prestações de serviços, o imposto é devido e torna-se exigível no momento da realização daquelas, relativamente, às prestações de serviços efectuadas no ano de 2015, apurou a AT IVA em falta no montante de € 67.850,00 (€ 295.000,00 x 23%). Relativamente às prestações de serviços efectuadas no ano de 2016, foi apurado de IVA em falta no montante de € 89.700,00 (€ 390.000,00 x 23%).

Relativamente à correcção ora em apreço, julga-se que a mesma enferma de um erro de princípio, que decorre da circunstância de não terem sido tidas em conta as normas relativas ao ónus da prova.

Nesta matéria dispõe o art.º 74.º/1 da LGT que “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”.

No caso, a liquidação de imposto sobre as prestações de serviços em apreço assenta, expressamente na norma do art.º 6.º, n.º 6, al. a), que é uma norma de incidência e que não consagra qualquer presunção de localização das operações em território nacional.

Deste modo, para se prevalecer de tal norma, e liquidar imposto com base nela, a AT terá de demonstrar os respectivos pressupostos, *maxime*, e no que para o caso interessa a localização das operações que pretende sujeitar a imposto em território nacional.

Ora, no caso, o procedimento seguido pela AT consubstancia uma inversão do ónus da prova, sem qualquer suporte legal, tendo, no procedimento inspectivo, aquela Autoridade colocado a cargo da Requerente o ónus da demonstração da localização das prestações de serviços em questão fora do território nacional e, julgando insuficiente a prova apresentada pela Requerente, concluído pela localização de tais operações em território nacional.

Todavia, como se adiantou já, a localização de operações fora de território nacional não configura uma excepção à incidência de IVA devido ao Estado Português, sendo, antes, a localização de operações em território nacional um pressuposto da tributação por aquele Estado. Daí que para que seja legal a incidência de IVA, é necessária a demonstração de que as operações sujeitas se localizaram em território português, demonstração essa que, no caso, não foi feita.

Desse modo, e face ao exposto, deverão, nesta parte, ser anuladas as liquidações *sub iudice*, procedendo, nessa mesma medida, o pedido arbitral.

\*

**iii.**

No que diz respeito às correcções relativas à facturação referente a “Venda de aeronaves”, estão em questão os montantes de € 57.500,00, no ano de 2015, € 69.345,00 no ano de 2016, e € 57.500,00 no ano de 2017.

Nesta matéria, alega a Requerente que as aeronaves ... e ... foram abatidas no registo aeronáutico nacional, em consequência de uma transmissão para fora do território português e matrícula noutra país.

Alega a Requerente que a aeronave ... deixou de estar registada no território português, em consequência de uma transmissão para fora do território português e matrícula noutra país.

Já a aeronave..., segundo a Requerente, abandonou o território português em 1 de Abril de 2016, após ser adquirida por uma empresa sediada nos Estados Unidos da América e para lá foi fisicamente, tendo saído de Portugal já com matrícula daquele país

Quanto à aeronave ..., alegou a Requerente que esta não saiu do território português porque foi objecto de uma venda seguida de uma locação, mas passou a ser utilizada por uma empresa que se dedica ao tráfego internacional, pelo que tal transmissão deve considerada como isenta, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA.

Relativamente a esta matéria sustenta a Requerida que não logrou a Requerente efectuar prova do cumprimento dos requisitos atinentes à aplicação da isenção do art.º 14.º do CIVA, à venda das aeronaves em questão, ónus esse que lhe assistia.

Dos factos dados como provados resulta que nos anos de 2015, 2016 e 2017, a Requerente emitiu as seguintes facturas relativas a venda de aeronaves:

- Factura n.º 291/2015, de 26-06-2015, no montante de € 250.000,00, respeitante à aeronave de matrícula...;
- Factura n.º 2016/78, de 29-01-2016, no montante de € 110.000,00, respeitante à aeronave ..., de matrícula ...;
- Factura n.º 2016/79, de 29-01-2016, no montante de € 45.500,00, respeitante à aeronave ..., de matrícula ... .

- Factura n.º 2016A1/394 de 29-12-2016, no montante de € 146.000,00, respeitante à aeronave ... (motores), de matrícula ...;

- Factura n.º 2017A1/360 de 21-08-2017, no montante de € 250.000,00, respeitante à aeronave ..., de matrícula ... .

Todas estas facturas foram emitidas à B... (...), sem que tivesse sido liquidado o IVA, tendo sido indicado nas mesmas, que se encontravam isentas, ao abrigo do artigo 9.º ou do 14.º do CIVA.

No decurso do procedimento inspectivo a Requerente foi notificada para, relativamente às alienações efectuadas através das facturas atrás indicadas, facultar os documentos comprovativos das exportações efectuadas, tendo esclarecido que, por lapso, não foram atempadamente obtidos os certificados de exportação das aeronaves ... e ..., encontrando-se em curso o pedido junto da Alfândega, e que, no que diz respeito à aeronave..., a mesma se encontra na propriedade da empresa D... .

Mais apresentou a Requerente *prints* do “*website congregador de registos de aeronaves (Airlinefleetinfo.com)*”, referindo que pelo número de série da aeronave, nomeadamente, SH 3692, a mesma aparece registada na D..., com a matrícula ... .

Relativamente à aeronave ..., apresentou a Requerentes *prints* do “*website planelogger.com*”, indicando que através do número de série, se verifica que esta aeronave tem nova matrícula, que foi atribuída à E..., residente em Guernsey.

No que diz respeito à aeronave de matrícula ..., esclareceu a Requerente que tratou-se de “um sale and lease back com a B..., do Dubai, broker de aviação que manifestou interesse em investir na aeronave, alugando-a de novo à F... . Contudo ainda não foi comunicado pelo ANAC à AT que esta aeronave já não pertence à F..., razão pela qual ainda consta do portal da AT como veículo da empresa. Visto que o novo proprietário (conforme se encontra devidamente registado no ANAC) colocou de imediato a aeronave em aluguer à F... e a operar na linha da Madeira, e posteriormente em Bragança, a mesma não chegou a sair do espaço aéreo português, razão pela qual a F... entende que não seria possível obter um certificado de exportação.”, acrescentando que a venda destas aeronaves se encontraria isenta nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

A este propósito, considerou a AT que apesar de todos os esclarecimentos prestados pela Requerente, relativos às aeronaves ... e ..., esta não apresentou documentos alfandegários ou quaisquer declarações emitidas pelos adquirentes das referidas aeronaves, pelo que ao abrigo do n.º 9 do artigo 29.º do CIVA, existiria a obrigação para o transmitente de bens liquidar o imposto correspondente. Relativamente à aeronave ..., considerou a AT que a mesma não chegou a sair do território nacional, pelo que tal transacção não deverá ser considerada uma exportação, encontrando-se sujeita a imposto nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, e dele não isenta.

Nesta matéria, como indica a Requerida, o ónus da prova incumbe à Requerente, a quem competirá demonstrar, por isso, os pressupostos das normas que invoca, *máxime*, as als. a) e g) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA aplicável.

Compulsados os factos provados e não provados, verifica-se que tal prova foi feita quanto às aeronaves de matrícula ... e ..., e não quanto à aeronave ... .

Efectivamente as referidas aeronaves ... e ... deixaram o território comunitário, tendo seguido, respectivamente, para o EUA e Guernsey<sup>3</sup>, pelo que a sua transmissão se deverá considerar isenta nos termos da al. a) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA aplicável.

Já quanto à aeronave ..., não resulta dos factos dados como provados que haja sido expedida ou transportada para fora da Comunidade, nem que tenha ocorrido, relativamente à mesma, a transmissão de aeronaves utilizadas pelas companhias de navegação aérea que se dediquem principalmente ao tráfego internacional.

Deste modo, quanto à questão ora em apreço e face ao exposto, deverá ser anulada a correcção relativa às facturas respeitantes às aeronaves de matrícula ... e ..., no valor total de imposto de € 101.545,00, sendo €57.500,00 relativo ao ano de 2015 e € 44.045,00, relativo ao ano de 2016, procedendo, nessa medida, o pedido arbitral.

\*

**iv.**

---

<sup>3</sup> Guernsey integra as Ilhas do Canal ou “Anglo-Normandas”, não fazendo parte do Reino Unido, da União Europeia nem do território IVA, nos termos do art.º 6.º da Directiva 2006/112.

No que diz respeito às correcções relativas a “Contas bancárias”, estão em questão os montantes de € 84.115,75, no ano de 2015, € 70.761,03 no ano 2016, e € 39.112,76 no ano de 2017.

Nesta matéria, alega a Requerente que existiam duas contas bancárias que, apesar de abertas com o NIPC da A..., eram movimentadas pelo sócio G..., fundamentalmente, através de um cartão de crédito emitido em seu nome e, não estavam reflectidas na contabilidade.

Mais alega que os Serviços de Inspecção Tributária, limitaram-se a presumir que qualquer entrada de fundos nas referidas contas bancárias corresponde a prestações de serviços efetuadas pela A..., sem que tenham procurado saber se as transferências em causa (que estão identificadas com o nome do seu ordenante) correspondem ou não a transferências de alunos matriculados em cursos da A..., que da fundamentação constante do Relatório de inspecção decorre que a inspecção tributária pôs em causa a credibilidade da contabilidade da Requerente, tendo sido apontados indícios de que a mesma não reflecte os reais valores das prestações de serviços e, conseqüentemente, dos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo e que a quantificação directa e exacta da matéria tributável, condição para a utilização da avaliação directa, exige a prova da existência dos factos tributários em que assenta a liquidação do IVA.

Conclui afirmando que a AT presumiu que todos os lançamentos a crédito das referidas contas bancárias constituem o montante correspondente a prestações de serviços efetuadas pela A... e, simultaneamente, que tais prestações de serviços estão sujeitas a IVA à taxa normal, ou seja, que sob a capa de alegadas correcções técnicas, a inspecção tributária corrigiu e alterou valores declarados utilizando efetivamente métodos indirectos, sem que tenha observado a tramitação do correspondente procedimento.

No decurso do procedimento inspectivo a AT notificou a Requerente para, além do mais, justificar a natureza dos créditos nas contas em questão e para, nos casos em que respeitassem a rendimentos de vendas e/ou prestações de serviços, identificar as correspondentes faturas emitidas.

Em resposta, a Requerente esclareceu que *“os depósitos bancários (...) foram utilizadas até ao respetivo encerramento como contas do Sr. G..., pese embora a F...figurar como titular, as quais eram utilizadas para situações já conhecidas pela AT, como levantamentos de*

*numerário do cofre do Sr. G..., e pagamentos de suprimentos à F... em consequência das mesmas transferências...”.*

Esclareceu, posteriormente, a Requerente, ainda que *“todas as transferências de pessoas particulares (identificadas nos extratos) respeitam a serviços de formação e ensino de pilotos prestados pela I..., os quais como se disse, por lapso na identificação dos depósitos eram transferidos para esta conta. Assim que identificados, o titular da conta, Sr. G..., transferia os respetivos montantes para depósito da I..., sendo que na maioria das situações, essa devolução para a I... era realizada no espaço de poucos dias. Posteriormente e como referido, a I... emitia as respetivas faturas”.*

Pela análise das constas em questão, verificou a que a maioria dos créditos nas mesmas, respeitam a transferências interbancárias efetuadas por particulares, existindo alguns depósitos em numerário e transferências de outras empresas.

Relativamente aos débitos, verificou a existência de movimentos para o administrador G..., para a I..., S.A., NIPC: ... (empresa em que G... é presidente do conselho de administração), para particulares, para pagamento de créditos, entre outras.

Mais verificou a AT que havia situações em que foi comprovado pelos documentos, nomeadamente, facturas, e movimentos financeiros, que a justificação dada pela Requerente era aceitável/comprovada, e outras em que não se conseguia apurar o relacionamento descrito, já que os recebimentos de particulares totalizavam o montante de € 818.079,57, nos três anos, e as transferências para a I... totalizaram o montante de € 247.407,68, no mesmo período.

Concluindo, considerou a AT que as duas contas bancárias reflectiam movimentos que comprovadamente tinham origem numa actividade económica, e sujeitou, para além do mais, os rendimentos que considerou omitidos a IVA de acordo com a alínea a) do n.º1 do artigo 1.º do CIVA, à taxa normal (23%) prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18., apurando, consequentemente, o IVA que julgou em falta.

Ora, ressalvado o respeito devido a outras opiniões, não será possível ratificar tal conclusão.

Efectivamente, o próprio RIT é expresso, nesta matéria, ao referir que *“se desconhece a origem e natureza dos montantes creditados nas contas bancárias”.*

Assim, sendo, confessadamente, desconhecida a origem e natureza dos montantes surpreendidos nas contas bancárias em causa, não poderá a AT, legitimamente, por falta de fundamento legal (que de resto não consta da fundamentação imprimida às correcções operadas e ora em causa), presumir que tal origem e natureza correspondem a operações económicas realizadas pela Requerente e tributadas à taxa normal de IVA, sobretudo num contexto em que apurou comprovadamente que uma parte daqueles movimentos se reportam ao produto da actividade económica de uma terceira entidade e que uma parte relevante da actividade da Requerente não está sujeita a IVA à taxa normal.

Deste modo, e tendo presente que “*O ónus da prova do direito de liquidar adicionalmente (...), com base em correcções aritméticas à matéria tributável, cabe a quem invoca o facto constitutivo do direito*”<sup>4</sup>, deverá considerar-se que a AT não deu cumprimento a tal ónus, demonstrando concretamente que os montantes que sujeitou a IVA à taxa normal, correspondem a operações económicas, sujeitas àquele imposto e àquela taxa.

Face ao exposto, deverão as correcções em apreço ser anuladas, procedendo, nessa parte, o pedido arbitral.

\*

v.

No que diz respeito às correcções referentes a “Reconhecimento de rendimentos”, está em questão o montante de € 28.213,35, relativo ao ano de 2015.

No que diz respeito à correcção ora em análise, verificou a AT que no ano de 2015, através do lançamento n.º 20, efetuado em 31-12-2015, no diário de operações diversas, a Requerente reconheceu como rendimentos, conta SNC 72142 – Serviços prestados Madeira - Tarifa voo (crédito), o montante de € 122.666,75, por contrapartida (débito) da conta SNC 21111000000001 – Clientes gerais – consumidor final.

Notificada para identificar as facturas que deram origem a este lançamento, a Requerente esclareceu que “*Durante o ano de 2015, todos os meses existem diferenças entre o valor recebido nas contas bancárias e o valor extraído pelo software de reservas, e*

---

<sup>4</sup> Ac. do TCA-Norte de 24-10-2019, proferido no processo 01646/04.3BEVIS.

*posteriormente lançado como proveito (fatura-recibo). Essas diferenças, em 2015, foram tratadas no final do ano efetuando um acréscimo de proveito (operações diversas n.º 20), no entanto, este acréscimo proveito não conseguimos identificar as respetivas faturas.”.*

Neste quadro considerou a AT que a Requerente não terá emitido as respectivas facturas e não terá procedido à liquidação do respetivo IVA, se devido.

Não obstante reconhecer que desconhecia que tipo de serviços deram origem a estes rendimentos, entendendo que a Requerente não conseguiu fazer prova de que estes recebimentos são provenientes de reservas isentas de IVA, procedeu a AT ao apuramento do IVA em falta, à taxa normal.

Nesta matéria, alega a Requerente que nos termos do n.º 5 do artigo 40.º do Código do IVA, está dispensada a emissão de factura relativamente a prestações de serviços de transporte relativamente às quais é emitido "um título de transporte", o que sucederia, frequentemente, com os passageiros que adquiriam passagens para a Madeira, em que grande parte dos passageiros não pediria a emissão de factura.

Nos termos do art.º 75.º/1 da LGT, na redacção aplicável, “*Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.”.*

De acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, e no que ora interessa, “*A presunção referida no número anterior não se verifica quando:*

- a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;*
- b) O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações;”.*

Como se escreveu no Ac. do STA de 03-04-2013, proferido no processo 060/13: “*Constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal, de 14/1/2004, proc n.º 1480/03 (reproduzindo jurisprudência do acórdão do Pleno desta Secção de 7/5/2003, proc n.º*

1026/02), que “(...) quando seja a Administração Fiscal a praticar um acto, designadamente, um acto tributário de liquidação, fundada na existência de determinado facto tributário, por hipótese não revelado pela escrita do contribuinte, é ela que deve provar tal existência, pressuposto da sua actuação. Estamos perante um corolário do princípio da legalidade administrativa, de acordo com o qual a Administração só pode agir se isso lhe permitir a lei, e não pode fazê-lo contra ela. Os pressupostos da sua actuação são, pois, factos constitutivos do seu agir, cuja prova lhe compete”.”.

E como se escreveu no Ac. do TCA-Norte de 07-12-2016, proferido no processo 00710/04.3BEPRT:

“Como decorre do disposto no n.º1 do art.º75.º da LGT, as declarações dos contribuintes presumem-se verdadeiras e de boa fé.

No entanto e como resulta do disposto no n.º2 alínea a) daquele art.º75.º da LGT, tal presunção de veracidade cessa quando «as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo».

Assim, a presunção de veracidade de que gozam a declaração e os dados da contabilidade do contribuinte desoneram-no da prova da sua realidade, de acordo com a regra geral de direito constante do art.º350.º, n.º1, do Código Civil, de que «quem tem a seu favor uma presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz». Para operar a inversão do ónus da prova, a AT tem de recolher indícios fundados, isto é, sérios, seguros e consistentes, de que a declaração e contabilidade não reflectem a matéria tributável efectiva do contribuinte, de forma a entender-se que, quando existam tais indícios, não se está perante situação de «dúvida fundada» que justifique a anulação do acto de liquidação, nos termos previstos no n.º1 do art.º100.º do CPPT.”.

Esclarecendo-se no Ac. do TCA-Sul de 08-05-2019, proferido no processo 303/08.6BELRA, que:

“A cessação da presunção de veracidade e boa fé das declarações dos contribuintes e dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita - se estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal e que forem apresentadas nos termos previstos na lei – só ocorre se concluir que aquelas declarações, contabilidade ou escrita revelam omissões,

*erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impedem o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo (artigo 75.º da LGT).”.*

No caso, a AT não demonstrou ou alegou, sequer, que a declaração de imposto que corrigiu à Requerente não tivesse sido apresentada nos termos da Lei, nem que a contabilidade ou escrita daquela não estivesse organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal aplicável.

Também não demonstrou ou alegou a AT que a declaração, contabilidade ou escrita da Requerente revelassem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectiam ou impediam o conhecimento da sua matéria tributável real, nem que aquela não cumpriu quaisquer deveres que lhe coubessem de esclarecimento da sua situação tributária.

Pelo contrário, reconheceu a AT que desconhecia que tipo de serviços deram origem aos rendimentos contabilizados pela Requerente, de onde decorre necessariamente que nem a própria AT se convenceu que os mesmos correspondessem a operações tributadas à taxa normal de IVA, que aplicou, e não a serviços prestados Madeira, conforme resultava da escrita da Requerente.

Incumbindo à AT, nos termos dos normativos indicados, a demonstração, para lá da dúvida razoável, de que, efectivamente, o montante contabilizado pela Requerente correspondia à contrapartida de operações tributadas em IVA à taxa normal, e não tendo sido tal demonstração efectuada, haverá que concluir pela ilegalidade da correcção ora em apreço, que deverá ser anulada, procedendo nessa parte o pedido arbitral.

\*

A Requerente formula, ainda, pedido de indemnização pela prestação de garantia indevida.

Todavia, no caso, apenas se apura que a Requerente apresentou um pedido de prestação de garantia (hipoteca) sobre duas aeronaves, com vista à suspensão do processo de execução fiscal, o qual estava, à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, a ser apreciado junto dos Serviços da AT.

Não se apurando que a garantia tenha sido efectivamente, prestada, não poderá proceder o pedido acessório em apreço, sem prejuízo de o direito em questão, verificando-se os respectivos pressupostos, vir a ser reconhecido em sede de execução do ora julgado.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular parcialmente as liquidações objecto da presente acção arbitral, nas partes que se reportam às seguintes correcções:
  - i. correcções relativas à facturação referente a “Saltos Tandem”, nos montantes de € 67.850,00, no ano de 2015, e € 89.700,00 no ano 2016;
  - ii. correcção relativa à facturação referente a “Venda de aeronaves”, no montante de total € 101.545,00, sendo € 57.500,00 relativo ao ano de 2015 e € 44.045,00, relativo ao ano de 2016;
  - iii. correcções relativas a “Contas bancárias”, nos montantes de € 84.115,75, no ano de 2015, € 70.761,03 no ano 2016, e € 39.112,76 no ano de 2017.
  - iv. correcções referentes a “Reconhecimento de rendimentos”, no montante de € 28.213,35, relativo ao ano de 2015
- b) Julgar improcedente o pedido arbitral na restante parte;
- c) Julgar improcedente o pedido acessório de condenação da AT no pagamento de indemnização por garantia indevida;
- d) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, fixando-se montante de € 4.340,00, a cargo da Requerente, e de € 6,720,00 a cargo da Requerida.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 761.157,52, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 11.016,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela partes na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de Abril de 2020

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Sérgio Vasques)

O Árbitro Vogal

(Jorge Carita)