

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 35/2021-T

Tema: IVA - Competência do Tribunal Arbitral; pedido de reembolso.

Sumário:

I. A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD limita-se à declaração de ilegalidade de atos dos tipos referidos no artigo 2.º do RJAT; II. O processo arbitral configurando-se, essencialmente, como um contencioso de anulação, não é o meio adequado para conhecer do pedido acessório de restituição das quantias peticionadas a título de reembolso de IVA; III. O direito à dedução subsiste mesmo em caso de falta de um nexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das despesas gerais do sujeito passivo e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que ele presta.

DECISÃO ARBITRAL¹

A..., S.A., com o número de identificação fiscal n.º..., com sede na Rua ... n.º..., ..., veio, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – RJAT) apresentar pedido de pronúncia arbitral requerendo a anulação da liquidação de IVA n.º 2019..., e, conseqüentemente, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) no pagamento do reembolso integral do IVA suportado pela Requerente, no valor de €23 044,96.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

¹ Teve despacho de retificação notificado às partes em 2021/12/15, já refletido na versão publicada.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes, notificadas desta designação, nada disseram aceitando assim a nomeação.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 21 de maio de 2021.

De imediato foi a Requerida notificada para apresentar Resposta, o que fez em 23/06/2021, invocando, por um lado, a incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, e, por outro, pugnando pela legalidade da matéria do pedido, juntando, na mesma data, o processo administrativo.

Por despacho de 2021/06/23, a foi Requerente notificada para se pronunciar em 15 dias sobre a exceção suscitada pela AT na sua Resposta, mas, decorrido o prazo, nada disse.

Foi dispensada a realização da reunião a que alude o artº 18º do RJAT, por despacho de 2021/10/08 e foi concedido um prazo de 10 dias para alegações finais.

A Partes não apresentaram alegações.

I - Do pedido

Do pedido de pronúncia arbitral apuramos o seguinte:

A Requerente apresentou a declaração periódica de IVA do período de 20218/12T, e nessa declaração solicitou o reembolso do imposto suportado em excesso desde o período de 201706T até ao referido período de 201812T, onde se apurava um crédito de IVA no montante de 231.034,89€.

A AT, dando cumprimento aos procedimentos legais em sede de pedido de reembolso, deferiu daquele um reembolso apenas o valor de 207 898,93€ (pág. 3 do Relatório de Inspeção), e procedeu a correções do IVA que havia sido suportado em despesas relativamente às quais a Requerente exerceu o direito à dedução, mas que, em seu entender, não estava verificado esse direito.

O IVA corrigido diz respeito à não consideração como dedutível do imposto suportado na aquisição de serviços de gestão imobiliária, que ascendeu a €19 292,04; diz respeito também ao imposto suportado na aquisição de serviços de auxílio externo na instalação e legalização de

peçoas, com o valor de € 1 215,66; e ainda a uma correção de € 1 666,35€ respeitante IVA deduzido referente a aquisição de serviços de gestão de planos de seguros.

Posteriormente, a ora Requerente foi notificada da emissão de uma nota de demonstração de liquidação de IVA pela qual se efetivou a redução do crédito apurado, do montante de 231.034,89€ para 207.989,93€, o que totalizou um montante de crédito de IVA corrigido de 23.044,96€, conforme demonstração de liquidação de IVA nº 2019... (Doc. 3).

A Requerente, por não se conformar com a decisão da AT, apresentou reclamação graciosa (Doc. 2), que foi indeferida, conforme fundamentos expostos no notificação contida no Ofício de notificação de 2020/10/14 (cópia constante no PA-2ª parte - pág. 170 a 185).

Na sequência do indeferimento veio apresentar pedido de pronúncia arbitral porque considera ilegal a decisão da reclamação graciosa e ilegal a liquidação notificada.

Entende a requerente, no essencial, que:

“A Requerente é uma sociedade constituída em 2017 com vista à prestação de serviços partilhados para empresas do Grupo B..., dentro da Zona Europeia;

Aquando da sua constituição, foi feita a opção de iniciar a sua atividade na sede social da sociedade C..., uma vez que a estrutura inicial assim o permitia;

No entanto, a perspetiva de crescimento da atividade da Requerente fazia supor, à data, a necessidade de ter instalações próprias, iniciando um processo de busca de alternativas imobiliárias na zona da grande Lisboa, tendo a escolha recaído sobre um projeto imobiliário situado na zona de

No âmbito das negociações encetadas com a entidade promotora do referido empreendimento, foi contratada a empresa D..., S.A. para prestar serviços de consultadoria imobiliária e as necessárias “due dilligences” dentro deste tipo de processos, consubstanciados numa proposta de serviços...”

Ainda na reclamação graciosa então apresentada, foi a AT informada que não obstante o trabalho realizado pela sociedade D..., S.A., acabou a Requerente por não concretizar a operação, optando por não concluir o contrato de arrendamento que estava a negociar (solução que face as atuais circunstâncias, se verificou como totalmente correta, uma vez que as necessidade de espaço físico são hoje manifestamente menores do que eram à data).

Quanto aos Serviços de auxílio na instalação e legalização de pessoas, informou-se o seguinte:

- Que no âmbito da atividade da Requerente, a mesma, por prestar serviços a várias entidades localizadas em outros países, teve a necessidade de destacar para Portugal colaboradores do Grupo B... localizados noutros países, porquanto detinham um conhecimento fundamental necessário ao arranque das atividades da Requerente; e

Que alguns desses colaboradores vinham de outros centros de serviços partilhados pertencentes ao grupo onde se insere a Requerente, mas localizados fora da União Europeia, pelo que os requisitos burocráticos para poderem trabalhar em Portugal e, bem assim, a pesquisa e orientação na busca das condições necessárias à sua integração em Portugal necessitariam do recurso a empresas especializadas, como era o caso da empresa E... .

Quanto aos Serviços de gestão de planos de seguros, informou-se o seguinte:

- Que a Requerente, tal como muitas outras entidades em Portugal, delineou um plano de benefícios para os seus colaboradores, assente essencialmente em seguros. - Que para a implementação deste plano, considerando os colaboradores que tinha à data (cerca de 200) e as expectativas de crescimento, se tornou essencial a contratação de uma empresa com conhecimento nesta área –F...– MEDIAÇÃO DE SEGUROS, UNIPESSOAL, LDA. – a qual, ainda que seja uma empresa que atua na mediação de seguros, atuou aqui no âmbito de uma atividade sujeita a IVA – consultadoria na implementação do plano de seguros.

(...)

“De onde resulta claramente que no referido projeto de decisão, a AT limitou-se genericamente a induzir a não dedutibilidade do IVA porquanto considera que aqueles serviços não se enquadram nos termos do direito à dedução consagrado no artigo 20º do Código do IVA na parte em que refere que “ (...) só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: a) transmissões de bens e prestação de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas.

Isto é, induz-se da argumentação apresentada e que acima se resumiu, que a AT terá considerado que as referidas operações efetuadas a montante não tinham uma relação direta e imediata com as operações a jusante.”

Ao contrário, a Requerente entende que *“...os serviços faturados estão relacionados diretamente com a atividade prestada pela Requerente, uma vez que se referem a imóveis e aos seus colaboradores, dois elementos essenciais para que possa prosseguir a sua atividade ... além de que ...no caso do bem imóvel, o mesmo não ter sido tomado de arrendamento, não desqualifica os gastos efetivamente suportados, porquanto havia a expectativa de esse edifício poder ser efetivamente arrendado”*.

Por outro lado *“...os restantes serviços, pela sua conexão imediata com os colaboradores..., não são apenas essenciais para a prestação dos serviços, mas os gastos com os mesmos são um dos principais elementos para a determinação do preço das operações tributáveis”*.

“É notório que estamos perante despesas gerais da atividade da Requerente ... fundamentais para prossecução das suas atividades tributáveis”.

Respondeu a Autoridade Tributária e Aduaneira ao pedido de pronúncia arbitral defendendo-se por exceção, alegando a incompetência do tribunal arbitral para sindicarem a legalidade da liquidação notificada, e impugnando a matéria de fundo do pedido com a alegação da inexistência de qualquer ilegalidade na correção geradora da liquidação impugnada, pelo que, deve ser absolvida da instância ou, caso isso não suceda, absolvida do pedido.

Alegou, em síntese, o seguinte:

1 - *“...No âmbito do presente processo, foi efetivamente sindicado autêntico ato de deferimento parcial de reembolso solicitado pela Requerente, e não pretensos atos de liquidação adicional de IVA.*

Ao contrário do que se possa pensar, os atos de indeferimento de pedidos de reembolsos não se subsumem à clássica definição de atos de liquidação de imposto, pois que, contrariamente aos primeiros, através da liquidação «determina-se a coleta que vem a coincidir com o imposto a pagar, a menos que haja lugar a deduções à coleta, caso em que a liquidação também abarca esta última operação.»

... Sem esquecer que o imposto – isto é, o objeto que subjaz ao ato de liquidação – é, do ponto de vista conceptual, uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa, exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva, a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas”.

Enquanto um ato de liquidação é um ato tributário no sentido estrito do termo, a decisão de um pedido de reembolso é um ato administrativo-tributário produzido em matéria tributária, mas que não abarca atos de liquidação de tributos,

Os atos tributários de liquidação em sentido estrito (sendo atos instrumentais que podem integrar vários tipos de atos em matéria tributária) não são nem nunca o serão, isso se tivermos em conta o imposto que estamos a tratar, nomeadamente, para efeitos da atribuição de competência e vinculação da ora Requerente à jurisdição arbitral.

E, embora da decisão de indeferimento do reembolso, caiba impugnação judicial, tal não altera o facto de não estarmos perante um ato tributário de liquidação em sentido estrito, apenas segue um regime próprio de impugnação, previsto no artigo 13.º do CIVA.

Os atos aqui em causa, nomeclados de liquidações adicionais, mais não se traduzem do que o resultado do acerto de contas entre o reembolso solicitado pela Requerente e as correções efetuadas pelos serviços de inspeção tributária após se ter procedido à aferição da legitimidade dos referidos pedidos de reembolso.

Conclui-se, com clareza, que os atos que indeferem pedidos de reembolsos não são passíveis de serem sindicados em jurisdição arbitral, muito simplesmente porque, nem no RJAT, nem na Portaria de Vinculação nº 112-A/2011, de 22 de março, o legislador aí inseriu a declaração de ilegalidade de atos de indeferimento que provenham de pedidos de reembolsos, ainda que do seu indeferimento caiba impugnação judicial

Contrariamente, quer na Portaria, quer no RJAT, somente se faz referência à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta e à declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria tributável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Ou seja, a ação própria para impugnar estes atos é a impugnação judicial, mas, apenas por uma opção legislativa, constante do artigo 22.º do CIVA e, isso, não altera o facto de, não se tratando de um ato tributário de liquidação de tributos em sentido estrito, o CAAD, não ter competência para o apreciar.

Por assim ser, esta jurisdição arbitral não é competente para conhecer da pretensão da ora Requerente relativamente ao pedido que formulou, já que o ato de indeferimento parcial de um pedido de reembolso não traduz um ato tributário de liquidação

Assim, se a lei não atribuiu ao Centro de Arbitragem Administrativa a competência para apreciar atos administrativos-tributários, como é o caso dos pedidos de reembolso, e se em decisão judicial o Tribunal Arbitral constituído vier a entender, não obstante, que é sua a competência, há, manifestamente, uma clara violação do teor do artigo 212.º, n.º 3 da CRP.

Ou seja, sendo verdade que o meio próprio para recorrer judicialmente do ato de indeferimento (no caso parcial), de um pedido de reembolso de IVA, é a impugnação judicial, também é verdade que, não estamos por via disso em face de um ato tributário de liquidação em sentido estreito e, por via disso, atento o supra exposto, é o Tribunal materialmente incompetente para apreciar a questão.

Está-se perante a exceção dilatória de incompetência absoluta do foro arbitral para conhecer da matéria a que se reporta os deferimentos parciais de reembolsos solicitados, o que obstaculiza a que esse Tribunal conheça do mérito da Ação e, em conformidade, devendo a Requerida ser absolvida da instância.

2 – Impugnando a questão de mérito, a Requerida sustenta que a Requerente não logrou fazer prova dos requisitos do direito à dedução do imposto que considerou como dedutível nas declarações periódicas que apresentou.

“Inquestionavelmente, tendo em conta a documentação junta pela Requerente aos procedimentos de reembolso e reclamação graciosa, não logrou a Requerente fazer prova dos requisitos do direito à dedução do imposto que considerou como dedutível nas declarações periódicas que apresentou.”

“...Para alegar o direito à dedução, cabia à Requerente demonstrar a verificação dos pressupostos correspondentes ao direito invocado, o que não logrou efetuar;

E não se diga que os serviços da Requerida não tentaram apurar a verdade material, o que sucede é que, tendo sido solicitados os necessários esclarecimentos e procedido à análise dos mesmos, concluiu a Requerida por não verificado o nexo de causalidade entre os inputs e os outputs, quer direta ou indiretamente”.

II - Saneamento

Determina o n.º 1 do art.º 608.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável, que *“sem prejuízo do disposto no n.º 3 do art.º 278.º, a sentença conhece em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua procedência lógica”*.

Ora, da análise das questões submetidas à apreciação do tribunal somos confrontados com duas situações relevantes nesta matéria: a Requerida suscitou a verificação da exceção de incompetência do tribunal para conhecer da matéria do pedido, por, em seu entender, se tratar de um pedido de reembolso de tributos, matéria excluída da Portaria de vinculação da AT aos Tribunais Arbitrais; por outro lado, a Requerente formula o pedido de “reembolso integral do IVA suportado pela Requerente, nos moldes por esta solicitado”.

Vejamos:

1 - Dispõe o n.º 1 do indicado artigo 2.º do RJAT, que: *“1 – A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais; c) (Revogada.); d) (...)”*.

Acrescenta o artigo 4.º do mesmo diploma que a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais depende de Portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, a qual foi publicada - Portaria n.º 110-A/2011, de 22 de março-, de cujo preâmbulo resulta que *“... a administração tributária vincula-se também à jurisdição do CAAD nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, associando-se a este mecanismo de resolução alternativa de litígios e nos termos e condições aqui estabelecidos, atendendo à especificidade e valor das matérias em causa.*

Atenta esta norma de vinculação temos então que, no que a estes autos diz respeito, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD se limita à declaração de

ilegalidade de atos de liquidação de tributos dos tipos referidos no artigo 2.º do RJAT que sejam administrados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, estando-se, assim, perante um mero contencioso de anulação.

A Requerente, cumulativamente com o pedido de declaração de ilegalidade do ato de liquidação, pretende a condenação da AT a proceder à devolução das quantias que lhe foram denegadas e que solicitou a título de reembolso de IVA.

Como vem sendo entendido pela jurisprudência arbitral, na sequência, aliás, do que prevê o n.º 2 do art.º 124.º da Lei n.º 3/B/2010, de 28 de abril (OE para 2010), o processo arbitral deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial.

Assim, decretada a anulação (total ou parcial) dos atos de liquidação impugnados e no cumprimento da decisão, compete à Autoridade Tributária em sede de execução das decisões arbitrais, proceder à anulação do ato sindicado de modo a restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito e rever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os atos tributários objeto da decisão arbitral, conforme dispõe o artigo 24.º, n.º 1, alíneas b) e c) do RJAT.

Tendo em atenção esta definição legal, ao Tribunal Arbitral está vedado conhecer do pedido acessório de restituição das quantias peticionadas a título de reembolso de IVA.

2 – A matéria da incompetência dos tribunais arbitrais suscitada pela AT para apreciar pedido de anulação de liquidações que indeferem reembolso já foi tratada em diversos processos arbitrais.

A liquidação de tributos encerra na sua análise doutrinária dois conceitos: a liquidação em sentido estrito, que significa a operação aritmética de aplicação da taxa à matéria coletável, e a liquidação *lato sensu*, isto é, o conjunto de operações destinadas a apurar o montante do imposto, um ato jurídico de conteúdo mais amplo e complexo que não se esgota naquela operação aritmética.

No caso do IVA esse carácter complexo “decorre, aliás, da estrutura do próprio CIVA porque a liquidação tem por base o sistema declarativo (autoliquidação), e sendo “um ato complexo só é perfeitamente entendível se considerado em sentido amplo”, até porque essa noção ampla de

liquidação abrange as deduções e as regularizações de imposto (artigos 19.º a 26.º do CIVA), bem como liquidações administrativas decorrentes de atos de fiscalização e determinação oficiosa do imposto (Capítulo VI do CIVA)... que servem para "assegurar a neutralidade típica do IVA, prevenindo o efeito cumulativo e garantindo que o imposto é suportado em definitivo pelo consumidor final."².

“É esse o caso das liquidações adicionais reguladas pelo art.º 87.º do CIVA, relativo ao momento e modalidades do exercício do direito à dedução. No n.º 1 deste artigo, estipula-se que, sem prejuízo do caso das liquidações com base em presunções e métodos indiretos, a efetuar nos termos da LGT, a AT procede à retificação das declarações dos sujeitos passivos, quando fundamentadamente considere que nelas figure um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, liquidando adicionalmente a diferença. E no n.º 5 deste mesmo artigo, diz-se que se passados 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistir crédito a favor do sujeito passivo superior a € 250, este pode solicitar o seu reembolso”.

... O reembolso surge assim, ao lado da dedução por subtração e do reporte, como modalidade de exercício do direito à dedução e, conseqüentemente, pode ser visto como elemento integrante da própria liquidação de imposto, distinguindo-se claramente de formas de devolução do imposto...”.

Como entende a doutrina citada na decisão que acompanhamos, “... um reembolso contestado pela administração fiscal em tudo equivale a uma liquidação de imposto e os meios para reagir contra esse ato da administração que nega ou revoga um reembolso, são idênticos aos que a lei põe à disposição dos contribuintes para anular, no todo ou em parte, a liquidação de imposto”. De facto, estamos, nestes casos, perante uma simples mudança da forma da liquidação: uma autoliquidação converte-se em liquidação administrativa adicional que a AT notifica.

“O facto de, no plano contabilístico, tal facto se pressupor um acerto de contas não altera a natureza jurídica do ato”.

Aliás, os documentos produzidos pela AT e notificados à Requerente dão conta da "demonstração de liquidação do IVA", do "número de liquidação" e da "data liquidação",

² Vide Procº 660/2027-T do CAAD; ver também acórdão do Procº 835/2019-T; e ainda Procº 861/2019-T .

acrescentando-se ainda que o sujeito passivo notificado pode “reclamar” ou “impugnar” nos termos das leis processuais.

Com efeito, na sequência da ação inspetiva, os Serviços identificaram imposto em falta por ter existido dedução indevida, nos montantes respetivamente de € 19 292,40€, de 1 215,66€ e 1 666, 35€.

Poderemos afirmar, em face da tese exposta, que o indeferimento (parcial) do pedido de reembolso tem por pressuposto e como modo de ação da AT a emissão prévia de um ato de “liquidação adicional” que concretiza as correções determinadas em sede de inspeção tributária. Os atos contestados, cuja anulação se peticiona, são assim verdadeiros e próprios atos de liquidação de imposto.

E foi em relação a estes mesmos atos que a Requerente dirigiu o pedido anulatório que constitui o objeto desta ação, pelo que é de julgar improcedente a exceção de incompetência material invocada pela Requerida.

3 - O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, conjugado com o artigo 2.º n.º 1, alínea a) “declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação”, 5.º n.º 3 e 6.º n.º 2, alínea a) do RJAT.

4 - O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.

5- As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

III - Matéria de facto

A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A requerente é uma sociedade anónima com o CAE 70220-“Outras atividades de Consultoria para negócios e a gestão”, que compreende “*as atividades de consultoria, orientação e assistência operacional às empresas ou a organismos (inclui públicos) em matéria muito diversas, tais como: planeamento, organização, controlo, informação e*

gestão; reorganização e empresas; gestão financeira; estratégias de compensação pela cessação de vínculo laboral,; consultoria sobre segurança e higiene no trabalho; conceção de programas contabilísticos e de processos de controlo orçamental; objetivos e políticas de marketing; gestão de recurso humanos...” (vide Relatório de Inspeção, pág. 5).

2. Apresentou tempestivamente a declaração do IVA período 2018/12T, na qual apurou um crédito de imposto no montante de € 231 034,39.
3. Nessa mesma declaração solicitou o reembolso da totalidade desse crédito de imposto;
4. Este valor de crédito de imposto foi formado por sucessivos reportes acumulados desde o período de 2017/06T até ao período da declaração 2018/12T;
5. A Autoridade Tributária, no exercício dos seus poderes legais, entendeu que de todo o montante do crédito de imposto havia três valores que não deveriam ter sido deduzidos no imposto a liquidar nos respetivos períodos, a saber:
6. O imposto relativo a serviços de gestão imobiliária no montante de 19.292,40€; o relativo aos serviços de auxílio na instalação e legalização de pessoas, no montante de 1.215,66€; e o respeitante aos serviços de gestão de planos de seguros, no montante de 1.666,35€.
7. A justificação para a decisão da AT em relação aos três montantes referidos é a de que “... não se vislumbra qual a conexão dos serviços descritos com as operações sujeitas e não isentas de imposto, desenvolvidas pela A..., como impõe a alínea a) do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA, como requisito do direito à dedução...”.
8. Ora, o primeiro daqueles valores respeita à dedução do IVA contido nas faturas n.º FA 2017/1954, de 24/10/2017, o segundo à fatura emitida por D..., SA, no montante de 1 150,00€, e o outro na fatura FA/2017/1913, de 7/8/2017, com o imposto de 18 142,40€ (vide Anexo I, do Relatório);
9. Reza o descritivo da fatura, o seguinte: “prestação de serviços pela gestão imobiliária; Projeto: imóvel de ... - n. proposta 123/2017”; “Pedido A... (PO) -... de 25/07/2017.
10. Quanto à primeira fatura a Requerente alegou que é uma sociedade constituída em 2017 com vista à prestação de serviços partilhados para empresas do Grupo B..., dentro da Zona Europeia;
11. Aquando da sua constituição, foi feita a opção de iniciar a sua atividade na sede social da sociedade C..., uma vez que a estrutura inicial assim o permitia;

12. No entanto, a perspetiva de crescimento da atividade da Requerente fazia supor, à data, a necessidade de ter instalações próprias, iniciando um processo de busca de alternativas imobiliárias na zona da grande Lisboa, tendo a escolha recaído sobre um projeto imobiliário situado na zona de ...;
13. No âmbito das negociações encetadas com a entidade promotora do referido empreendimento, foi contratada a empresa D..., S.A. para prestar serviços de consultadoria imobiliária e as necessárias “due dilligences” dentro deste tipo de processos, consubstanciados numa proposta de serviços (cfr. documento nº 7).
14. Por se entender serem do interesse na apreciação da causa, para além dos elementos apresentados aquando da submissão da reclamação graciosa, apresentam-se agora (para além da proposta de serviços e as faturas objeto do IVA que não foi aceite), 3 documentos que demonstram inequivocamente o tipo de trabalho realizado pela referida entidade (cfr. documentos 8,9 e 10) no âmbito da negociação então encetada.
15. No que respeita à não consideração do montante de 1 215,66€, a Requerente alega que o IVA foi liquidado em 4 faturas emitidas pela empresa E..., com sede em Lisboa, cujas cópias constituem o Anexo II do Relatório, por cujos descritivos sabemos tratar-se de serviços relacionados, por exemplo, com a procura de casa para colaboradores, de serviços relacionados com a instalação na nova casa, de obtenção de certificado de cidadão europeu, pagamento de taxas devidas pelos funcionários, da obtenção de diversos documentos para funcionários estrangeiros, como seja o número de contribuinte, de abertura de conta bancária, de obtenção de carta de condução, e outras do mesmo género;
16. A requerente alega, no que não foi contrariada pela AT, que se trata de serviços de apoio prestados a colaboradores estrangeiros colocados ao serviço da C..., a quem a Requerente presta serviços, conforme descrição supramencionada.
17. A AT alegou em suporte da correção que, uma vez que a Requerente se apresenta a prestar serviços na área financeira e contabilidade às empresas integradas no Grupo B..., “... *não se vislumbra qual a conexão dos serviços descritos com as operações sujeitas e não isentas de imposto, desenvolvidas pela A..., como impõe a alínea a) do nº 1 do artº 20º do CIVA, como requisito do direito à dedução...*”.

18. A Requerente deduziu o IVA contido nas Faturas nº S/37100606, de 21/12/2017 e nº S/371006607, de 21/07/2017, emitidas por “F...-Mediação de Seguros Unipessoal, Ld^ª”, relativas a Gestão e Plano de Seguros dos seus colaboradores do ano de 2017.
19. Do igual modo, a AT desconsiderou o direito à dedução do IVA suportado nestas faturas com o mesmo fundamento das correções antecedentes, ou seja, não vê relação entre o custo e atividade desenvolvida.
20. Não foram postas em causa as prestações de serviços constantes das faturas em consideração nos autos nem a não efetividade da prestação dos serviços respetivos, mas apenas a sua não idoneidade para proporcionarem o exercício do direito à dedução do IVA nelas incluído por falta de nexo causal.
21. Como efeito das correções decididas em sede de inspeção, a AT notificou a Requerente da liquidação nº 2019..., de 2019/08/06, com o valor de € 207 989,93, com a indicação de que “...poderá apresentar no Serviço de Finanças competente, reclamação graciosa ou impugnação judicial nos termos dos art.ºs 70º e 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)”.
22. A Requerente apresentou reclamação graciosa tempestivamente, que foi indeferida, em síntese, com a mesma fundamentação justificativa das correções, imputando-se-lhe o ónus de provar a conexão entre as despesas e a atividade por si exercida como conferidora do direito à dedução, o que não terá feito nesta sede.

B. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo.

O Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes no que tange à matéria de facto, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar 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).

Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (cfr. artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, consideraram-se provados, com relevo para a decisão à luz do artigo 110º, nº 7, do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, os factos acima elencados.

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

Não se deram como não provados outros factos com relevância para a apreciação do mérito da causa.

IV - MATÉRIA DE DIREITO

a) O direito à dedução do IVA e respetivos requisitos

De acordo com o previsto o Código do IVA e na Diretiva IVA, determina-se, como regra geral, a dedutibilidade do imposto devido ou pago pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços feitas a outros sujeitos passivos e que só é possível limitar este direito nos casos expressamente previstos pelas normas de direito da União Europeia ou pelos princípios gerais de direito aceites neste domínio, como o princípio do abuso de direito e, ainda assim, com respeito pelos princípios da proporcionalidade e da igualdade.

Entendem a doutrina e jurisprudência quer nacional quer do TJUE que o direito à dedução se consubstancia como o elemento essencial do funcionamento do imposto, a “trave-mestra do sistema do imposto sobre o valor acrescentado”, assentando no designado método da dedução do imposto, método do crédito de imposto, método subtrativo indireto ou ainda método das faturas.

Em conformidade com o disposto no artigo 19.º do CIVA, portanto, ao imposto identificável nas respetivas faturas suportado nas compras e outros gastos (inputs), deduz-se imposto apurado nas vendas e prestações de serviços (outputs), através de uma operação aritmética de subtração.

Ou seja, como determina o 2.º parágrafo, do n.º 2, do artigo 1.º, da Diretiva IVA, “*em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço*”.

O mecanismo do exercício do direito à dedução permite ao sujeito passivo expurgar do seu encargo o IVA suportado a montante, não o refletindo assim como custo operacional da sua atividade, retirando, desta forma, o efeito cumulativo ou de cascata, propiciando a neutralidade económica do imposto.

Decorre dos artigos 168.º e 169.º da Diretiva IVA que o sujeito passivo apenas pode deduzir o imposto suportado na medida em que os bens e serviços sejam utilizados para efeitos das próprias operações tributadas, ou isentas que concedam tal direito.

“Quer dos princípios gerais do imposto, quer dos objetivos de neutralidade e de não distorção da concorrência que lhes estão subjacentes, decorre que só na exata medida em que os inputs das atividades desenvolvidas forem atribuíveis à prossecução de operações abrangidas pela incidência do IVA, que possibilitem a dedução do imposto suportado a montante, é que o IVA contido nesses inputs pode ser deduzido.

Ou seja, em conformidade com as regras do Direito da União Europeia, exige-se que exista um nexo de causalidade entre o bem ou serviço adquirido (input) e o output tributado, para que o IVA seja suscetível de ser dedutível”.³

A legislação nacional em observância ao que está previsto na Diretiva IVA, no concernente ao direito à dedução, consagra regras de verificação cumulativa dos requisitos para o exercício do direito à dedução: os de natureza objetiva, mais ligados ao tipo de despesas; os de natureza subjetiva, relativos ao sujeito passivo; e os relativos ao tempo, que são os respeitantes ao período em que é possível exercer o direito à dedução do IVA.

A caracterização dos requisitos objetivos do exercício do direito à dedução do imposto prende-se, nomeadamente, com o facto de o imposto suportado dever constar de fatura passada na forma legal (ou seja, deverá obedecer, nos seus requisitos, aos termos gerais previstos no artigo 36.º, n.º5, do CIVA), de se tratar de IVA português e de a despesa, por si, conferir o direito à

³ Ac.183-2020-T, de6/5/2021, do CAAD.

dedução do IVA (isto é, não se deve tratar de uma despesa excluída do direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 21.º do CIVA).

De acordo com o disposto no artigo 19.º, n.º 2, alínea a), do CIVA, só confere direito a dedução o imposto mencionado nos documentos, em nome e na posse do sujeito passivo e em faturas passadas na forma legal.

Como corolário lógico, o direito à dedução pressupõe uma relação direta, umnexo causal, entre as aquisições de bens e serviços (inputs) e as operações realizadas pelo sujeito passivo (outputs) com direito a dedução. Assim o entende o Tribunal de Justiça quando decidiu que *“Para que o direito à dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão de tal direito, é, em princípio, necessária a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução. Com efeito, o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito à dedução.”*

Mas não se esgota nesta conclusão o surgimento do direito à dedução pois, segundo declara o mesmo Tribunal, é também admitido *“um direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das despesas gerais deste último e sejam, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo mesmo”*⁴.

Tais custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo. Efetivamente, os sujeitos passivos só podem deduzir o IVA dos bens e serviços utilizados para as necessidades das suas operações tributadas porque o respetivo custo vai incorporar o preço das operações, excluindo-se, obviamente, as operações fictícias.

b) Do Caso Concreto

⁴ Neste sentido, v. nomeadamente o acórdão de 27 de junho de 2018, SGI e Valériane, C-459/17 e C-460/17, ponto 36

Ora, no caso concreto dos autos, vem dado como provado que a Requerente exerce dentro do âmbito do seu CAE “*atividades de consultoria, orientação e assistência operacional às empresas ou a organismos (inclui públicos) em matéria muito diversas, tais como: planeamento, organização, controlo, informação e gestão; reorganização e empresas; gestão financeira; estratégias de compensação pela cessação de vínculo laboral; consultoria sobre segurança e higiene no trabalho; conceção de programas contabilísticos e de processos de controlo orçamental; objetivos e políticas de marketing; gestão de recurso humanos...*”.

Vem igualmente provado que os serviços adquiridos foram devidamente faturados com faturas emitidas com respeito pela forma legal, não tendo sido posta em causa a efetivamente prestação dos serviços adquiridos nem a qualidade de sujeito passivo de ambos os intervenientes.

Ou seja, na esteira do atrás ficou dito, estão verificados, em tese, os requisitos objetivos e subjetivos geradores do direito à dedução, encontrando-se por decidir se hánexo causal ou não entre a atividade prestada e o objeto do negócio da Requerente.

Salvo melhor opinião, considera-se que em face da documentação junta, das explicações adicionais fornecidas pela Requerente (*vide* doc. 7, 8 e 9, juntos pela Requerente), quer ao longo do procedimento de inspeção e da reclamação graciosa, os serviços faturados pela D..., S.A., que ficou está provado que a Requerente se socorreu desta empresa para a prestação de serviços imobiliários relacionados com o imóvel onde pretendia instalar a sua sede.

Não sendo efetivamente a despesa suportada com esta atividade ligada ao *core business* da Requerente, não deixa de ser, todavia, um custo administrativo de funcionamento ligado às instalações, sejam próprias ou arrendadas.

Como diz a Requerente não é o facto de, por vicissitudes diversas, não ter aí instalado a sede dos seus serviços que desvirtua a natureza do custo nem a necessidade de o suportar. Objetivamente este tipo de custo é um custo normal inerente ao funcionamento das empresas, não se podendo considerar um custo estranho e completamente desenquadrado da sua atividade económica, pelo que tendo natureza geral e não sendo estanho à atividade normal do sujeito passivo é um custo elegível para efeitos do exercício do direito à dedução.

Como bem assinala a Requerente, o direito à dedução subsiste mesmo em caso de “*...falta de umnexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem*

*parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, um nexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo».*⁵

Aliás o entendimento mais consensual nesta matéria é o que defende que a existência do direito à dedução depende da relação da utilização dos recursos adquiridos para a prática das operações tributadas e não da sua relação direta com a atividade económica desenvolvida pelo sujeito passivo, isto porque o preço dos serviços prestados pelo sujeito passivo incorporará todos os custos dos bens ou serviços adquiridos.

Considerações de idêntico teor são válidas para os restantes custos relativos à aquisição dos outros serviços desconsiderados como despesas gerais.

Na verdade, como se defende no Acórdão nº 449/2017-T do CAAD, “... as despesas gerais são, pela sua natureza, utilizadas em todas as atividades do sujeito passivo, e, por isso, têm um nexo direto e imediato com a atividade económica...” que o sujeito passivo desenvolve.

Efetivamente, considerados abstratamente, os custos que a AT considera como não tendo nexo causal com a atividade desenvolvida pela Requerente, não podem deixar de ser considerados como custos gerais ou indiretos, isto porque se trata de custos necessários para administração de um negócio mas que não podem ser atribuídos diretamente a nenhuma atividade de negócios, produto ou serviço específico; são custos que indiretamente contribuem para os custos totais da empresa e que, como não poderia deixar de ser, são incorporados no preço final dos bens ou serviços produzidos.

Assim, quer os custos relativos à aquisição de serviços relacionados com os colaboradores de outras empresas do Grupo B... às quais presta serviços e que são objeto do seu negócio, como sejam os prestados pela E..., quer o relativos a serviços de facilitação de instalação em Portugal dos colaboradores vindos de outros países, quer os referentes a serviços de gestão de planos de seguros para os seus colaboradores, revestem, no entender do tribunal, a natureza de custos gerais.

⁵ Acórdãos Kretztechnik, e n.º 36, Investrand, n.º 24 do TJUE.
Vide ainda, no mesmo sentido, o Ac. Nº 449/2017-T, do CAAD.

Na verdade, a AT não fundamenta em outro tipo de prova, que não numa análise meramente formal, a existência de nexo de causalidade dos serviços adquiridos porque, aparentemente, não considerou a natureza daqueles custos.

Sem necessidade de outros fundamentos e tendo em conta as disposições legais quanto à natureza das operações, não podemos de deixar de considerar que aquelas despesas, sendo de natureza geral ou custos gerais, não implicam um nexo direto e imediato com o objeto do negócio para beneficiarem do direito à dedução, pelo que o ato impugnado sofre de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito.

V - DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente a exceção suscitada pela AT de incompetência do tribunal;
- b) Indeferir o pedido de reembolso por inadequação legal do processo arbitral para deferimento do pedido;
- c) Julgar procedente o pedido de anulação da liquidação corretiva de IVA;
- d) Condenar a Requerida no pagamento da taxa arbitral.

VI - VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em €23 044,96.

VII - CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1 224,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 19/11/2021

O Árbitro Singular

José Ramos Alexandre