

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 232/2021-T

Tema: IVA – Direito à dedução

SUMÁRIO:

- I. À luz da Diretiva IVA, deve ser dedutível o imposto suportado pelo sujeito passivo na aquisição de bens e serviços para o exercício da sua atividade, exceto se os bens adquiridos ou os serviços prestados forem isentos de IVA ou a sua utilização não se destinar a fins comerciais.**

- II. Basta uma relação indireta entre o bem ou serviço no qual o IVA foi incorrido e as operações produzidas a jusante (a atividade económica do sujeito passivo) para que este seja dedutível.**

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra Marisa Almeida Araújo, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 29 de junho de 2021, decide:

I. Relatório

A..., Lda., NIPC ..., com sede no ..., n.º ..., R/C, ...-... ..., (adiante apenas “Requerente”) veio, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante apenas designado por RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 março, requerer a constituição de tribunal arbitral.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (de ora em diante “Requerida” ou “AT”).

A Requerente pretende que o Tribunal anule a decisão da reclamação graciosa e recurso hierárquico e, conseqüentemente, declare ilegal e anule as liquidações de IVA, juros compensatórios e moratórios em apreço nos autos.

A Requete alega, sumariamente, que

- a) É uma sociedade comercial que se dedica ao comércio a retalho de produtos farmacêuticos e que exerce esta atividade desde 1 de março de 1998 no estabelecimento comercial denominado “Farmácia ...”, em Estabelecimento que foi adquirido pela Requerente, por trespasse, à anterior proprietária, B..., e seu marido.
- b) Em 2010, C..., irmã da sócia da Requerente, B..., deu entrada de processo de inventário para partilha do estabelecimento comercial constituído pela “Farmácia ...”, alegando que o mesmo não havia sido partilhado por óbito do pai de ambas.
- c) A Requerente suportou os encargos relacionados com este processo, incluindo honorários de advogado, taxas de justiça e notário, todos emitidos em seu nome, ainda que não fosse demandada, ou tivesse qualquer intervenção no aludido processo. Tendo registado na sua contabilidade, para efeitos de gastos relevantes para IRC, quer para efeitos de dedução de IVA expresso nesses documentos.
- d) A AT, em relação a estes encargos, não aceita a sua relevância como gastos fiscal, nem aceita a dedução do IVA tendo emitido, como conseqüências, as liquidações de IVA, juros de mora e juros compensatórios em apreço nos autos.
- e) A Requerente, não concorda com esta posição, entendendo que a ação, e o seu desfecho, tem interesse para a Requerente e, por isso, deduziu a restiva reclamação graciosa e subsequente recurso hierárquico do indeferimento.

- f) Não se conformando com esta decisão, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado a 20 de abril de 2021 tendo sido aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD a 21 de abril de 2021 e seguiu a sua normal tramitação.

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 a árbitra do Tribunal Arbitral Singular, aqui signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes, notificadas dessa designação em 9 de junho de 2021, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 29 de junho de 2021.

Em 16 de setembro de 2021, a Requerida apresentou Resposta, na qual se defende por impugnação e pugna pela improcedência do pedido e consequente absolvição do pedido, e juntou o processo administrativo.

A Requerida alega sumariamente que,

- a) As despesas em apreço nos autos (exceto os do lançamento n.º ..., a fls. 16 do RIT), são referentes a despesas legais, tidas com processos judiciais, em que a Requerente não foi parte, mas sim a sócia da Requerente, B... .
- b) Acrescentando que, uma decisão no processo referido, não confirma nem infirma a propriedade da Requerente, nem tem direta e imediatamente implicações na sua esfera jurídica, pois que uma coisa seria o desfecho daquele caso e outra, seria a oponibilidade de uma eventual decisão em desfavor da sua sócia, à Requerente, enquanto terceiro de boa-fé. Concluindo que não se demonstra que o desfecho daquela ação teria necessariamente, diretamente e imediatamente implicações na esfera da Requerente.

- c) E, relativamente à fatura referida que corresponde ao lançamento n.º..., a fls. 16 do RIT, a Requerente alega que se tratou de um processo de Trabalho, que correu termos no Tribunal de Barcelos, mas tal não se pode concluir, segundo a Requerida, na medida em que não apresentou qualquer prova.
- d) Por fim, conclui a Requerida que as liquidações não padecem de qualquer vício, mormente de falta de fundamentação, porquanto, a liquidação atinente à não aceitação da dedução do imposto daquela fatura, com a mesma exata fundamentação da desconsideração do imposto das demais faturas de honorários com Advogados e Notários, ou seja e, em suma, que a despesa não era referente à Requerente mas sim à sua associada e, que apesar de ter por verificados os requisitos formais da fatura, não estaria relacionada com a realização de operações ativas, pelo que não é dedutível o imposto, nos termos dos artigos 19.º e ss. do CIVA.

Em 3 de outubro de 2021 foi dispensada a reunião a que alude o art. 18.º do RJAT e foi concedido o prazo de 15 dias para alegações que a Requerente apresentou em 22 de outubro, e a Requerida em 9 de novembro de 2021.

II. Saneamento

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

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

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

Não há nulidades ou matéria de exceção para conhecer passando-se para a análise do mérito da causa.

III. Fundamentação

III.I. Matéria de facto

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

1. A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica ao comércio a retalho de produtos farmacêuticos, CAE 47730, exercendo a sua atividade desde 1 de março de 1998 no estabelecimento comercial denominado “Farmácia ...”, situado no ..., n.º..., ..., titulado pelo alvará n.º
2. Foi objeto de um procedimento de inspeção credenciado pelas ordens de serviço OI 2018..., OI 2018... e OI 2018..., de 2018-01-23, tendo os atos inspetivos levados a efeito pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Braga.
3. O procedimento inspetivo foi de âmbito parcial de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), em relação aos anos de 2014, 2015 e 2016; posteriormente, e no decurso da ação de inspeção, o âmbito da ação foi alargado, sendo a Requerente notificada dessas alterações em 2018-04-11.
4. O estabelecimento referido no ponto 1. foi adquirido pela Requerente, por escritura de trespasse outorgada em 26 de fevereiro de 1998, através do qual a farmacêutica B..., anterior proprietária da farmácia e titular do alvará n.º..., trespasseou, em conjunto com o seu marido, o aludido estabelecimento comercial à Requerente, vindo essa transmissão a ser averbada no respetivo alvará.
5. Em 2010, C..., irmã da sócia da Requerente, B..., deu entrada em Tribunal de um processo de inventário, que correu termos com o n.º .../10...TBBCL, para partilha do estabelecimento comercial constituído pela “Farmácia...” alegando que o mesmo não havia sido partilhado por morte do pai de ambas (D...) ocorrido em 28 de abril de 1952.
6. Os encargos relacionados com este processo judicial – durante os anos de 2014, 2015 e 2016 – no que respeita a honorários de advogado, taxa de justiça e notariado foram

suportados pela Requerente que os registou na sua contabilidade como gastos relevantes para IRC e para efeitos de dedução do IVA.

7. Em sede de IVA, aos gastos com honorários relativos ao processo n.º .../10...TBBCL, foi deduzido IVA nos seguintes montantes:

Relativamente ao ano de 2014

Lançamento	Conta	Descrição conta	Descrição lançamento	Valor
...	24323132311	Obs - Tx. Nm. - MN-TT/Dedutível	Rec 54-Processo /10	2.300,00 €
...	24323132311	Obs - Tx. Nm. - MN-TT/Dedutível	Rec 55-Processo /10	2.208,00 €
IVA deduzido indevidamente período 2014/07				4.508,00 €
...	24323132311	Obs - Tx. Nm. - MN-TT/Dedutível	Rec nº 65 Processo /10	4.600,00 €
IVA deduzido indevidamente período 2014/12				4.600,00 €
Total IVA deduzido indevidamente				9.108,00 €

7.1. Relativamente ao ano de 2015:

Lançamento	Conta	Descrição conta	Descrição lançamento	Valor
...	24323132311	Obs - Tx. Nm. - MN-TT/Dedutível	Rec.nº66 Proc. (2.875,00 €
IVA deduzido indevidamente período 2015/03				2.875,00 €
...	24323132311	Obs - Tx. Nm. - MN-TT/Dedutível	Rec.nº67 Proc.	5.635,00 €
IVA deduzido indevidamente período 2015/12				5.635,00 €
Total IVA deduzido indevidamente				8.510,00 €

7.2. Relativamente ao ano de 2016:

Lançamento	Conta	Descrição conta	Descrição lançamento	Valor
...	24323132311	Obs - Tx. Nm. - MN-TT/Dedutível	Fat/Rec 73/74 - ch 3947947- Proc. TBBCL	920,00 €
IVA deduzido indevidamente período 2016/07				920,00 €
Total IVA deduzido indevidamente				920,00 €

8. Todos estes encargos estão expressos em documentos emitidos em nome da Requerente.
9. As despesas relacionadas com o processo n.º .../10...TBBCL são relacionadas com a atividade da Requerente.
10. A fatura-recibo n.º 54, de 07/07/2014, com IVA no valor de € 2.300,00, e que corresponde ao lançamento n.º..., tem como descrição “Honorários respeitantes ao processo de trabalho n.º .../10...TBBCL”.
11. Resultado da ação inspetiva, foram emitidas as seguintes liquidações de IVA e dos respetivos juros moratórios e compensatórios:

Liquidações	Ano/Período	Valor	Total
	2014		
2018	201407	€ 1.766,06	
2018	201407 – JC	€ 289,92	
2018	201408	€ 2.628,66	
2018	201408 – JM	€ 549,74	
2018	201409	€ 113,33	
2018	201412	€ 3.228,20	
2018	201412 – JC	€ 475,82	
			TOTAL 2014 € 9.051,73
	2015		
2018	201501	€ 1.371,83	
2018	201501 – JM	€ 255,99	
2018	201503	€ 245,34	
2018	201503 – JC	€ 33,74	
2018	201504	€ 2.169,58	
2018	201504 – JM	€ 375,46	

2018	201505	€ 460,14	
2018	201505 – JM	€ 77,62	
2018	201512	€ 2.138,28	
2018	201512 – JC	€ 229,64	
			TOTAL 2015 € 7.357,62
	2016		
2018	201601	€ 463,46	
2018	201601 – JM	€ 61,74	
2018	201602	€ 276,57	
2018	201603 – JM	€ 35,59	
2018	201605	€ 2.090,78	
2018	201605 – JM	€ 242,12	
2018	201606	€ 334,75	
2018	201606 – JM	€ 37,34	
2018	201607	€ 940,53	
2018	201607 – JM	€ 77,12	
2018	201607	€ 331,16	
2018	201607 – JC	€ 27,77	
			TOTAL 2016 € 4.918,93

12. A Requerente apresentou reclamação graciosa – a que foi atribuído o n.º ...2019... – e do respetivo despacho de indeferimento interpôs recurso hierárquico.
13. A Requerente foi notificada do despacho de indeferimento do recurso hierárquico proferido a 25 de novembro de 2020.
14. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado a 20 de abril de 2021.

B. Factos não provados:

Não há factos relevantes para o processo que não se tenham provado.

C. Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral Singular e a sua convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes e nos documentos juntos pelas Partes, mormente processo administrativo.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, conforme n.º 1 do artigo 596.º e n.º 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, conforme n.º 2 do artigo 123.º Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g. força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes e a prova documental junta aos autos, consideraram-se os factos provados, como indicado, com relevo para esta Decisão Arbitral, os factos acima elencados.

III.II Matéria de Direito (fundamentação)

O presente pedido de pronúncia arbitral prende-se com a dedutibilidade do IVA relativo a despesas com processo judicial de inventário em que a Requerente não é parte, mas que, no seu entender, estando em causa partilhas cujo objeto respeitava à titularidade do alvará de farmácia n.º..., titulado pela Requerente, esta é parte interessada no processo. As faturas-recibo foram emitidas em nome da Requerente e com observância dos requisitos formais – o que a Requerida aceita, quanto a esta observância da forma legal – relativos a processos de advocacia.

A Requerente alega que as despesas são referentes a um processo de partilha de âmbito familiar em que é parte a sócia B... que havia transmitido à Requerente o alvará referido em 26 de fevereiro de 1998 e que, por isso, contabilizou despesas com um processo judicial de inventário n.º .../10...TBBCL.

Acrescenta a Requerente que, no âmbito do processo de inventário, intentado em 2010, estava por determinar a quem pertencia o estabelecimento comercial “Farmácia...” – se à herança indivisa aberta por óbito de D..., ou se a B..., por adjudicação já ocorrida no âmbito daquela herança (e que, posteriormente e por causa dessa adjudicação, B..., o trespassou à Requerente). Entende a Requerente que os efeitos que da decisão daquele processo poderiam advir para a Requerente justifica que os encargos com aquele processo fossem suportados pela Requerente.

Cumpre apreciar:

No que tange à fatura-recibo n.º 54, de 07/07/2014, com IVA no valor de € 2.300,00, e que corresponde ao lançamento n.º..., que tem como descrição “Honorários respeitantes ao processo de trabalho n.º .../10...TBBCL”:

Resulta dos elementos documentais – e factos dados como provados – que esta fatura em nada se relaciona com o processo judicial de inventário n.º .../10...TBBCL que constitui o âmago da posição da Requerida. Aquele processo diz respeito a uma ação de natureza laboral e que não tem ligação com o aludido processo de partilha em relação ao qual a Requerida erige a sua posição.

Sem essa ligação, e sem que a Requerida a demonstre, descrevendo a sua posição e subsequente exercício subsuntivo na questão da partilha não pode concluir-se que exista qualquer relação entre ambos os processos que permita, de alguma forma, estender a argumentação da AT à mencionada fatura n.º 54 de 07/07/2014.

Desta forma, e assim sendo, tratando-se de realidades distintas a verdade é que a posição da AT não pode considerar-se aplicável a esta fatura já que todo o seu enquadramento, argumentação e raciocínio subsuntivo se centraram no inventário a que se vem aludindo.

Sendo verdade que a Requerida alega que a Requerente não fez qualquer prova de quem foram as partes deste processo ou de qual foi o seu objeto, a verdade é que se entende que, da forma e quanto ao conteúdo como a Requerida apresenta a sua posição, da sua argumentação e raciocínio, a montante, é a própria Requerida que não suscita qualquer vício – seja de que natureza for – em relação a esta fatura. Desta forma, não pode, no entender do tribunal, vir a jusante – à revelia da distribuição do ónus de alegação – imputar à Requerente a omissão de cumprimento do ónus de prova quando, de forma alguma, suscita – direta ou indiretamente – qualquer dúvida quanto a este documento incluindo-o, tão-somente, na lista de gastos com honorários relativos ao processo n.º .../10...TBBCL. Sempre competiria à AT o ónus de demonstrar que aquela fatura em concreto se subsumia nos pressupostos legais que levaram às suas conclusões no RIT, o que não aconteceu. A AT não demonstra que esta fatura em particular corresponde à realidade do quadro fáctico que erige pelo que, desta forma, não se pode extrair qualquer indício de inexatidão tribuária.

O que se pode extrair, isso sim, é que das conclusões da AT, todas em relação a um raciocínio assente no aludido processo de partilha judicial, esta matéria – ínsita na fatura ora em apreço – não se subsume nesse quadro fáctico. Omitindo a AT o ónus de demonstração dos pressupostos da correção em sede de IVA, e a fundamentação de facto e de direito, o que, em relação a esta fatura em concreto, não se verificou de todo.

Assim, há que concluir que, no que tange ao lançamento n.º..., a fls. 16 do RIT (fatura n.º 54) a Requerida não fundamentou a sua posição. A fatura consta do RIT mas, e ao contrário do que alega na sua resposta, em relação a esta fatura, não existe qualquer fundamentação e, considerando a distinta factualidade, a fundamentação existente em relação às restantes faturas não se pode considerar extensível (arts. 12.º a 14.º da resposta).

De facto, ao contrário do raciocínio argumentativo e quadro fáctico invocado pela própria AT, a fatura, a que corresponde este lançamento não é referente a despesas legais em que a Requerente não é parte (art. 5.º da resposta), i.e., enquanto aquelas, apesar de verificados os requisitos formais da fatura, dizem respeito a despesas não referentes à Requerente mas sim à sua associada (de acordo com a posição da Requerida), esta fatura não suscita, desde logo, essa questão. A AT centra-se no processo .../10...TBBCL, aparecendo – sem outro enquadramento que se exigiria no caso concreto para permitir perceber a razão de tal inclusão – esta fatura nos quadros do RIT mas sem qualquer base factual ou legal que permita ligar – de facto e/ou de direito – esta fatura às demais em apreço nos autos. Desta forma, não se consegue perceber o *iter* que a AT percorreu e a razão, de facto e de direito, da inclusão desta fatura em particular, inexistindo qualquer descrição dos motivos que nortearam a AT.

Para além disso, mesmo no contexto da fundamentação apresentada – para as demais faturas – a verdade é que se consegue discernir exatamente qual foi a delimitação apresentada em relação às razões, de facto e de direito, que permitem que se apreenda o *iter* cognoscitivo e valorativo da decisão e, no entender do tribunal, esta delimitação não inclui – por total ausência de coincidência com o circunstancialismo de facto, desde logo – a aludida fatura n.º 54.

Assim sendo, no que tange exclusivamente em relação à fatura n.º 54 de 07/07/2014, verifica-se ausência de fundamentação do ato tributário por parte da AT, i.e., em relação a esta fatura verifica-se a ausência de enunciação dos motivos que determinaram a decisão no caso concreto; Ou seja, quais os factos que permitiram à AT a inclusão desta fatura no rol de documentos, todos relativos a um mesmo processo judicial, em que não existe coincidência, nem invocada, nem aparente, mormente em relação às razões que motivaram o sentido da decisão da AT.

Para além disso, sendo verdade que a Requerente pode ter compreendido o ato em crise, a verdade é que isso não significa que o tenha compreendido em relação à fatura n.º 54. Na verdade, e como referido, o ato tributário em crise só apresenta falta de fundamentação em relação à fatura n.º 54 estando, quanto às demais – pelo quadro fáctico apresentado pela AT – devidamente motivado. Tanto assim parece ser que a Requerente sempre se pronunciou em relação às faturas relativas ao processo .../10...TBBCL e foi quanto a estas e ao circunstancialismo concreto deste processo que a AT sempre se pronunciou vindo

posteriormente alargar – ainda que sem nunca demonstrar a coincidência factual – a sua posição ao processo laboral, no qual a Requerente, como a AT admite, é parte na ação.

Desta forma se conclui que a fundamentação, desde logo formal, do ato tributário – em relação à fatura n.º 54 – é omissa, por ausência da enunciação dos motivos que determinaram o autor da decisão a proferir a decisão, e no sentido em que a fez e, numa aceção material, a demonstração da correspondência dos motivos com a norma jurídica indicada, ou seja, o correspondente exercício subsuntivo.

Quanto às restantes faturas em apreço autos e respetiva dedutibilidade do imposto:

No que tange às faturas relativas ao processo n.º .../10...TBBCL, correspondente a um processo de partilhas, que tem como objeto o inventário para pôr termo à comunhão por óbito do autor da herança, sendo o inventariado D..., em que a Requerente não é parte mas sim a sócia B...

Alega a Requerente que o estabelecimento desta, “Farmácia...”, titulado pelo Alvará n.º ..., lhe foi transmitido pela sua sócia em 26/02/1998 e que, naquele processo, a irmã da sócia da Requerente o veio reclamar alegando que o mesmo pertencia à herança aberta por óbito de D..., pai de ambas. Desta forma, entende a Requerente que, caso o estabelecimento pertencesse à herança ficava comprometida a propriedade do estabelecimento já que a transmissão efetuada pela sócia B... seria, no seu entendimento, nula, trazendo consequências para a sua (da Requerente) esfera jurídica.

Para sustentar a sua posição, a Requerente invoca decisões proferidas pelo TJUE, bem como jurisprudência do CAAD. Nomeadamente, nos termos do acórdão proferido no âmbito do processo n.º 426/2017-T em que, de forma particularmente clara se extrai o âmbito da temática da dedutibilidade do IVA:

1. *“O direito à dedução do IVA é um pilar fundamental do imposto que, em regra, não deve ser limitado.*
2. *Nas palavras de Alexandra Martins, “o direito à dedução constitui um alicerce central do sistema comum do IVA e visa libertar os sujeitos passivos do encargo do*

imposto no âmbito das suas actividades económicas, por forma a garantir que a neutralidade fiscal «quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA».” (Alexandra Martins, *Desconstruindo dogmas: o direito à dedução e as isenções*, *Cadernos IVA 2016*, Coimbra: Almedina, 2016, p. 29).

3. Neste sentido, o Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante, “TJUE”) tem vindo a sustentar de forma consistente que **“o regime de deduções visa liberar completamente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, assim, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, sejam quais forem os fins ou os resultados dessas actividades, desde que as referidas actividades sejam, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA (v., designadamente, acórdão Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 43 e jurisprudência referida).”** (Acórdão do TJUE de 22 de outubro de 2015, proferido no processo C-126/14, *Sveda*, ECLI:EU:C:2015:712).

4. Como referem *Ben Terra e Julie Kajus*, à luz da Diretiva IVA, deve ser dedutível o imposto suportado pelo sujeito passivo na aquisição de bens e serviços para o exercício da sua atividade, exceto se os bens adquiridos ou os serviços prestados forem isentos de IVA ou a sua utilização não se destinar a fins comerciais. Nas palavras exatas de *Ben Terra e Julie Kajus*, que aqui se transcrevem **“no deduction is permitted for goods and services supplied based on Article 132 of the VAT Directive (exempt transactions) or used for non-business purposes (unless treated as general costs, i.e. subservient to business purposes)”** (*Ben Terra e Julie Kajus*, *European VAT Directives – Introduction to European VAT 2016*, Vol. I, IBFD, p. 1225).

5. Repare-se, contudo, que por fins alheios não se deve entender aqueles que, embora relacionados com a atividade do sujeito passivo, não têm uma relação direta com determinados **outputs**, mas aqueles que não são incorporados numa atividade económica.

6. Patrícia Noiret Cunha afirma também que o artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA acima referido **“impõe que os bens e serviços adquiridos devem ser afetos à actividade económica exercida pelo sujeito passivo. Em segundo lugar, os bens e serviços adquiridos e cujo imposto se pretende deduzir não devem estar excluídos do exercício do direito à**

dedução” acrescentando ainda que “para deduzir o IVA suportado nos bens ou serviços recebidos, o sujeito passivo deve utilizá-los para os fins das suas operações tributáveis. Tal significa que os bens e serviços devem ser necessários a uma gestão eficaz e a um correcto desenvolvimento da empresa, tendo em conta as circunstâncias do caso concreto, designadamente a natureza dos bens e serviços adquiridos, o seu valor e quantidade.” (Patrícia Noiret Cunha, *Imposto sobre o Valor Acrescentado – anotações ao código do imposto sobre o valor acrescentado e ao regime do IVA nas transacções intracomunitárias*, Coimbra: Instituto Superior de Gestão, 2004, pp. 315 e 316).

7. Desta feita, a não dedutibilidade do IVA deve ser considerada apenas em situações excepcionais ou quando o IVA não for incorrido no contexto da atividade económica do sujeito passivo. É, desta feita, sobre este paradigma, que importa analisar a questão.

8. À luz do artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante, “Código do IVA”) determina-se que “[s]ó pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

a. **Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;”.**

1. Por outro lado, o artigo 168.º, alínea a) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 (“Diretiva IVA”) estabelece que: “[q]uando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efectua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a. **O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;”.**

1. Do artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA encontram-se arredadas as “aquisições não destinadas a fins empresariais”. “Não se destinando as aquisições a fins empresariais, não poderá o sujeito passivo proceder à respectiva dedução de acordo com o artigo 20.º do CIVA.” (Emanuel Vidal Lima, *Imposto sobre o Valor Acrescentado – comentado e anotado*, Porto Editora, 9.ª ed., 2003, p. 366).”

[...]

1. *“Assim, o IVA, sendo incorrido na aquisição serviços que se destinam a ser utilizados para prosseguir os fins das operações tributadas do sujeito passivo, ou seja, incorporados na atividade, é dedutível.*
2. *Nem a lei, nem os princípios estruturantes do IVA obrigam a que o IVA suportado esteja **diretamente** relacionado com a obtenção de **outputs** sujeitos a IVA,*
3. *Nem tão pouco se exige que o IVA a deduzir esteja diretamente relacionado com um **output** específico, mas seja incorporado na atividade económica do sujeito passivo.*
4. *Por outro lado, é ao sujeito passivo que cabe avaliar as operações que são relevantes para a prossecução da sua atividade económica e do seu escopo. Não cabe à AT imiscuir-se nos poderes de gestão da Requerente e determinar o que se deve considerar ou não como despesa de investimento relacionada com a atividade económica, isto é, com a operação a montante.*
5. *O TJUE tem inclusivamente vindo a defender que basta uma relação indireta entre o bem ou serviço no qual o IVA foi incorrido e as operações produzidas a jusante (a atividade económica do sujeito passivo) para que este seja dedutível.*
6. *Com efeito, atente-se o acórdão do TJUE de 14 de setembro de 2017, proferido no processo n.º C-132/16 que “[r]esulta do artigo 168.º da Diretiva 2006/112 que na medida em que o sujeito passivo, agindo nessa qualidade no momento em que adquire um bem ou um serviço, utilize esse bem ou serviço para as necessidades das suas operações tributadas está autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação ao referido bem ou serviço (v., neste sentido, acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, n.o 18).”*

A verdade é que, tal como transcrevemos, na senda da decisão que a própria Requerente suscita e jurisprudência do TJUE, o direito à dedução assenta num requisito que é claro, nos termos do n.º 1 do art. 20.º do CIVA, os gastos sejam efetuados no interesse da empresa e estejam conexonados com a atividade económica do sujeito passivo.

De facto, como a Requerente sufraga, não há como não reconhecer que o processo, apesar da Requerente não ser parte, está diretamente relacionado com o seu estabelecimento comercial e

que permitiria que a mesma continuasse a praticar atividades tributáveis. Na verdade a Requerente alega que no processo de inventário em apreço colocava-se em causa a propriedade do estabelecimento comercial que aquela havia adquirido por trespasse em 26 de fevereiro de 1998. O que implicaria, necessariamente, efeitos na esfera da Requerente já que a venda feita pela co-herdeira, seria nula. O processo de inventário e o seu desfecho produziram e produziram efeitos jurídicos na esfera jurídica dos herdeiros, mormente da trespasante e sócia da aqui Requerente, mas também na esfera da Requerente que tem, efetivamente, um interesse direto na demanda e no desfecho desse processo já que, em causa, estava a propriedade da sua farmácia e, por isso, sempre teria interesse no aludido processo de inventário. Dado que, no caso de ser procedente o peticionado e conseqüentemente determinado que o estabelecimento comercial denominado “Farmácia...” ainda pertencia à herança indivisa aberta por óbito de D..., estaria comprometida a continuidade do exercício da atividade prosseguida pela Requerente naquele estabelecimento comercial. Ainda que se possa admitir que a Requerente seja um terceiro de boa-fé, a verdade é que não seria despicienda, para a sua posição jurídica como proprietária, a decisão daquele processo.

A verdade é que a Requerente demonstra o seu interesse direto no resultado de uma ação de inventário, ainda que tenha decidido não ser parte, ainda que se pudesse ter constituído assistente, o que é, de qualquer forma, sintomático da sua posição processual e do seu interesse. De facto, pode concluir-se que os efeitos jurídicos se produziram na esfera da sua sócia mas, também, na esfera da Requerente, não sendo indiferente para a sua posição jurídica o desfecho desta ação em relação à propriedade do seu estabelecimento comercial já que, como referido, estava em discussão no processo a propriedade da “Farmácia...” e, como tal, a manutenção do estabelecimento comercial de farmácia onde é exercida a atividade da Requerente. Por este motivo, e por esse interesse manifestou, esta suportou encargos com honorários de advogado, expressos em documentos emitidos em seu nome e com observância da forma legal.

Desta forma, demonstrado esta relação, estamos perante gastos que apresentam uma conexão com a organização empresarial da Requerente, ou seja, com a manutenção estabelecimento comercial de farmácia onde é desenvolvida a sua atividade. Pelo que, há que concluir que estão

preenchidos tanto os requisitos substantivos como os formais do direito à dedução, à luz do princípio da neutralidade.

Neste sentido, há que admitir o direito à dedução do IVA a favor do sujeito passivo mesmo que não haja relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e a operação a jusante com direito a dedução.

Na senda do cordão do CAAD que temos vindo a citar “[...] Alexandra Martins refere a este respeito que *“o TJUE satisfaz-se com um nexó indirecto, conquanto se demonstre que os inputs integram o objectivo último de prossecução de uma actividade (output) que confere o direito à dedução ou na medida em que o confira.”* (Alexandra Martins, *Desconstruindo dogmas: o direito à dedução e as isenções*, Cadernos IVA 2016, Coimbra: Almedina, 2016, p. 32). Sendo que, “[...] *mesmo na falta de uma relação direta e imediata 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 deste último e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo mesmo. Tais custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da actividade económica do sujeito passivo (v., designadamente, acórdãos de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.o 58, e de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, n.o 28).*” (Acórdão do TJUE de 14 de setembro de 2017, proferido no processo n.º C-132/16, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, EU:C:2017:683, parágrafos n.ºs 27, 28 e 29).

Desta forma, os gastos suportados pela Requerente, em relação às faturas em apreço nos autos, estão relacionados com a actividade comercial da Requerente sendo que, portanto, integram a prossecução da sua actividade e, por isso, confere o direito à dedução do IVA.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

Nos termos do disposto no artigo 527.º, n.º 1 do CPC (*ex vi* 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do processo tirou proveito.

Neste âmbito, o n.º 2 do referido artigo concretiza a expressão “**houver dado causa**”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

Nestes termos, tendo em consideração o acima exposto, a responsabilidade em matéria de custas será da Requerida.

IV. Decisão

À luz do exposto, ponderando o citado quadro factual, as posições de ambas as partes espelhadas nos autos e o disposto no artigo 277.º, als. d) e e) do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º do RJAT, decide este Tribunal:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar a anulação das liquidações adicionais de IVA, juros compensatórios e moratórios e, consequentemente da decisão do recurso hierárquico, com as devidas consequências legais.
- b) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

V. Valor do processo:

Tendo em consideração o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1 do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 21.328,28.

VI. Custas:

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em € 1.224,00, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de dezembro de 2021

A Árbitra,

(Marisa Almeida Araújo)