

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 852/2021-T**

**Tema: IVA – Direito à dedução – Requisitos Formais e Prova da Materialidade das Operações. Ónus da Prova. Arts. 19.º e 20.º do CIVA e 74.º da LGT.**

## **SUMÁRIO**

- I. O Código do IVA, em concreto os artigos 19.º a 36.º, estabelece exigências formais para o exercício do direito à dedução, interpretadas à luz da jurisprudência do TJUE, acompanhada e obviamente não desconhecida pelos tribunais nacionais, que é clara em admitir outros meios de prova para garantir um elemento estruturante do sistema de tributação, o direito à dedução. Dessa jurisprudência decorre que o direito à dedução não é comprometido por falhas de natureza formal supríveis, sem prejuízo de situações de fraude ou má-fé dos agentes.
- II. Em linha com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, bem como a jurisprudência mais recente dos nossos tribunais superiores e também arbitral, o incumprimento de algumas formalidades nas faturas não torna inevitável o afastamento do direito à dedução, como consequência de uma violação do artigo 226.º, n.º 6 da Diretiva IVA.
- III. Nos termos do artigo 74.º da LGT, como sustenta a jurisprudência, cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação e cabe ao Sujeito Passivo provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca.

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Alexandra Coelho Martins (presidente), Júlio Tormenta e Pedro Guerra Alves, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa

---

(“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 02-03-2022, acordam no seguinte:

## **I. RELATÓRIO**

**A...**, **S.A.**, doravante “Requerente”, NIPC ..., com sede na ..., ...-... ..., veio, em 23-12-2021, ao abrigo do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e do artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”) contra os atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) relativos aos quatro trimestres de 2020 e ao primeiro trimestre de 2021, que efetuaram correções ao imposto deduzido no valor de € 82.631,03, e de juros compensatórios correspondente, na importância de € 37,96, perfazendo o montante global de € 82.668,99, pretendendo a respetiva declaração de ilegalidade e anulação, bem como o reembolso dos montantes indevidamente pagos, acrescido de juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT” ou “Requerida”).

A Requerente fundamenta a sua pretensão, em síntese, nos seguintes termos:

- a) A Requerente é uma sociedade que se dedica primordialmente à prestação de serviços de consultoria associada ao aluguer de máquinas e equipamentos.
- b) Entre o início de 2012 e o início de 2021, a Requerente acumulou um crédito de IVA decorrente do facto de o imposto dedutível suportado nas aquisições de bens e serviços necessários ao desenvolvimento da sua atividade (operações passivas) ter sido superior ao imposto liquidado aos seus clientes (operações ativas).
- c) Na declaração relativa ao primeiro trimestre de 2021, a Requerente solicitou o reembolso de parte do crédito de IVA, no montante de € 74.000,00.

- 
- d) Sucede que, no Relatório de Inspeção Tributária emitido na sequência do pedido de reembolso e que fundamenta os atos de liquidação aqui contestados, a AT sustentou que uma parte significativa das deduções feitas no ano de 2020 e no primeiro trimestre de 2021 são ilegais e devem ser desconsideradas.
- e) Não obstante – acompanhando a vasta jurisprudência sobre esta matéria – a Requerente considera que os atos de liquidação e as correções que lhes estão subjacentes são ilegais, por violação do disposto nos artigos 19.º, 20.º e 36.º do Código do IVA, e nos artigos 55.º e 75.º da Lei Geral Tributária, e devem ser anulados.
- f) Sustenta que as faturas e os esclarecimentos por si apresentados são suficientes para titular as deduções e que o IVA suportado com serviços relacionados com a aquisição de partes sociais, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (adiante “TJUE” ou “Tribunal de Justiça”) não é indedutível, como sustenta a Administração Tributária.
- g) Defende a Requerente a ilegalidade da desconsideração das deduções do IVA com fundamento no suposto carácter genérico das faturas emitidas à Requerente.
- h) Em relação à fatura emitida pela sociedade B... LDA., no valor de € 4.320,32 (quatro mil trezentos e vinte euros e trinta e dois cêntimos), indica serviços de consultoria, inclui o preço e o imposto aplicável e identifica o adquirente e o fornecedor, ou seja, contém todos os elementos legalmente exigíveis. Adicionalmente, durante o procedimento de inspeção, a Requerente esclareceu que os serviços em causa foram adquiridos por si (sujeito passivo de IVA residente em Portugal) a uma empresa especializada para fazer uma avaliação prévia sobre a validade de uma reclamação que lhe havia sido apresentada por trabalhos realizados por uma antiga subsidiária em Moçambique.
- i) Refere que não se compreende que dados podem faltar à AT, uma vez que a fatura e os esclarecimentos apresentados pela Requerente identificam claramente o adquirente e o fornecedor; o preço e o IVA correspondente; o serviço prestado –

consultoria na avaliação de uma reclamação apresentada relativamente a trabalhos realizados por uma antiga subsidiária cujos defeitos poderiam, naturalmente, vir a ser imputados (em termos materiais e/ou reputacionais à Requerente); o momento da prestação de serviços – iniciada em 2019 e terminada em 2020; e a localização da operação para efeitos de IVA – tendo sido prestados a um sujeito passivo com sede em território nacional, essa localização é Portugal (cf. artigo 6.º, n.º 6, do Código do IVA).

- j) Nestes termos, considera evidente que a AT tem todos os elementos necessários para validar a dedução do imposto, sendo absolutamente ilegal, por violação do disposto no artigo 19.º e no artigo 36.º do Código do IVA, desconsiderar o IVA deduzido nesta operação.
- k) Quanto ao IVA inscrito nas faturas emitidas pela sociedade C... LDA., no valor global de € 43.044,04 (quarenta e três mil e quarenta e quatro euros e quatro cêntimos), a Requerente também considera inválida a correção feita pela AT.
- l) Tal como no primeiro caso, e como também consta do Relatório de Inspeção Tributária, estas faturas indicam que dizem respeito a serviços de administração e gestão, incluem o preço e o imposto aplicável e identificam o adquirente e o fornecedor com todos os elementos legalmente exigíveis. Adicionalmente, durante o procedimento de inspeção, a Requerente apresentou o contrato de prestação de serviços subjacente às faturas, que esclarece de forma muito clara a natureza dos serviços contratados, a sua razão de ser e os critérios de fixação do preço.
- m) Nestes termos, também não falta nenhum dos elementos necessários à dedução do imposto, estando identificados o adquirente e o fornecedor; o preço e o IVA correspondente; o serviço prestado – serviços de administração e gestão, prestados à Requerente por uma empresa especializada; o momento da prestação de serviços (iniciada 1 de janeiro de 2020); a localização da operação para efeitos de IVA – tendo sido prestados a um sujeito passivo com sede em território nacional, essa localização é Portugal (cf. artigo 6.º, n.º 6, do Código do IVA).

- n) Em face do exposto, também neste caso considera evidente que a Administração Tributária tem todos os elementos necessários para validar a dedução do imposto, sendo ilegal, por violação do disposto no artigo 19.º e no artigo 36.º do Código do IVA, desconsiderar o IVA deduzido nesta operação.
- o) Quanto ao IVA inscrito nas faturas emitidas pela sociedade D..., LDA, no valor global de € 35.266,67 (trinta e cinco mil duzentos e sessenta e seis euros e sessenta e sete cêntimos), a conclusão é forçosamente a mesma.
- p) Assim como nos dois primeiros casos, o próprio Relatório de Inspeção Tributária confirma que estas faturas indicam serviços de consultoria e apoio na procura, avaliação e negociação com investidores, incluem o preço e o imposto aplicável e identificam o adquirente e o fornecedor com todos os elementos legalmente exigíveis;
- q) Para além disso, durante o procedimento de inspeção, a Requerente apresentou o contrato de prestação de serviços subjacente às faturas, que também esclarece de forma muito clara a qualificação dos serviços contratados, a sua razão de ser e os critérios de fixação do preço (cf. pp. 16-17 do cit. DOC. 10).
- r) Neste cenário, também não está em falta nenhum dos requisitos da dedução do imposto, uma vez que os elementos apresentados identificam o adquirente e o fornecedor; o preço e o IVA correspondente; o serviço prestado – serviços de consultoria e apoio na procura, avaliação e negociação com investidores; o momento da prestação de serviços – iniciada 1 de janeiro de 2020; a localização da operação para efeitos de IVA – tendo sido prestados a um sujeito passivo com sede em território nacional, essa localização é Portugal (cf. artigo 6.º, n.º 6, do Código do IVA).
- s) Em conclusão, a desconsideração da dedução do IVA registado neste terceiro grupo de faturas com fundamento no seu carácter genérico também é ilegal por violação do disposto no artigo 19.º e no artigo 36.º do Código do IVA.

- t) A Requerente assinala que o entendimento formalista da Administração Tributária é contrário à jurisprudência do TJUE e dos Tribunais nacionais que, colocando a substância sobre a forma, dão primazia ao direito (fundamental) à dedução sobre as putativas irregularidades das faturas.
- u) É, aliás, bastante clara a respeito deste entendimento formalista a recusa de substituição/retificação (pela Requerente) das faturas feita no Relatório de Inspeção Tributária sem qualquer base legal ou material.
- v) Considera ainda que a AT não demonstrou os pressupostos das correções (a invalidade/falsidade) dos elementos inscritos na sua contabilidade [da Requerente] – como lhe competia atenta a presunção de veracidade contida no artigo 75.º da LGT.
- w) Em relação aos juros compensatórios alega que a ilegalidade das liquidações de IVA implica a anulação da liquidação de juros compensatórios, em relação à qual invoca ainda o vício autónomo de falta de fundamentação formal (v. artigo 77.º da LGT) e substantiva (v. artigos 35.º e 74.º, n.º 1 da LGT, por não ter sido demonstrado o pressuposto da culpa imputável ao sujeito passivo).
- x) Mais sustenta que pagou, dentro do prazo, o imposto e os juros apurados pela AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 27-12-2021, e subsequentemente notificado à AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e na alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou os ora signatários como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 11-02-2022, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

---

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 02-03-2022, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alíneas a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.

A Requerida apresentou a sua resposta, com defesa por impugnação, e juntou o processo administrativo (“PA”) em 06-04-2022, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) A causa material controvertida nos presentes autos prende-se com a desconsideração de IVA dedutível inscrito nas declarações periódicas (DP) de IVA de 2020 e 1º trimestre de 2021, decorrentes da ação inspetiva desencadeada pelo pedido de reembolso no período 202103T, e credenciada pelas Ordens de Serviço (OI) n.º OI2021... e OI2021..., respetivamente.
- b) Da análise efetuada em sede inspetiva, concluiu-se que os registos contabilísticos referentes a valores de IVA mencionados nos documentos emitidos pelos fornecedores de serviços: B... LDA – NIF..., C... LDA – NIF ... e D... LDA – NIF ..., não cumpriam os requisitos legais de dedutibilidade do imposto, em concreto o disposto nos artigos 19º e 20º do CIVA e ainda por incumprimento do imposto no artigo 36º do CIVA.
- c) Da análise efetuada em sede inspetiva, quer aos elementos de escrita, quer das declarações prestadas, ficou evidente que a Requerente, cuja atividade registada é o “ALUGUER DE OUTRAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, N.E. – CAE 77390”, procedeu à dedução do imposto suportado com a aquisição de prestações de serviços sem comprovar a correlação com a obtenção de rendimentos, estando assim prejudicado o exercício do direito à dedução.
- d) De destacar, encontrando-se descrito e fundamentado no RIT, que a Requerente nos anos 2017, 2018 e 2019 não declarou quaisquer operações ativas; e no ano de 2020 declarou operações ativas no montante de 70.426,40 euros.
- e) Escrutinadas as operações passivas aqui em apreço, sobre as quais reside a questão de dedutibilidade ou não do IVA suportado, observa-se que a sua base

tributável está na ordem dos 252.744,00 euros em 2020 e em 106.521,35 euros no 1º trimestre de 2021.

- f) No caso *sub judice*, as faturas não cumprem os requisitos legais do artigo 19º, 20º e 36º do CIVA, pois não só não permitem concluir que exato serviço foi prestado, mas essencialmente, e o que está aqui em apreço, não está demonstrada a correlação destes com a atividade exercida de forma a cumprir o princípio originário do direito à dedução.
- g) Por conseguinte, estando em causa a invocação de um direito – direito à dedução do imposto, e fundamentando a AT a sua não dedutibilidade nos termos da lei, cabe ao sujeito passivo, ora Requerente, o ónus da prova dos factos por si invocados – dedução do imposto em cumprimento dos requisitos legais.
- h) Assim, sendo objetivo de uma sociedade a obtenção de lucro nas operações ativas conexas com a sua atividade, sendo essa atividade, ALUGUER DE OUTRAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, N.E, não se afigura que a Requerente venha a exercer atividade, pois, conforme devidamente exposto no RIT, a Requerente desde 2017 não exerce atividade para a qual está efetuado o registo no cadastro de atividades.
- i) Ainda assim, quanto à fatura emitida por B... (registo contabilístico de 30-09-2020) vem alegar tratar-se de uma contratação de serviço quanto a reclamação de máquina em Moçambique, não apresentando qualquer contrato nem qualquer descrição pormenorizada do serviço prestado, nomeadamente identificação do ativo em causa.
- j) Quanto às faturas emitidas pelo prestador C..., LDA – NIF ..., que contêm a descrição de prestação de serviços de administração e gestão, totalizando serviços no montante de 187.148,00 euros, alega a Requerente tratar-se de consultoria de gestão apresentado um contrato.

- k) No entanto tal contrato nem sequer é mencionado quando da emissão das faturas.
- l) Contudo, permanece em falta a correlação os serviços adquiridos com a realização de operações ativas tributáveis em sede de IVA, que não são visíveis nos elementos de escrita da Requerente.
- m) Nem são apresentados elementos qualitativos e quantitativos que permitam validar a concretização operacional dos referidos serviços na esfera da atividade da Requerente.
- n) Acrescendo o facto de o descritivo sumário não se correlacionar com a atividade da Requerente - ALUGUER DE OUTRAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, N.E..
- o) Quanto às faturas emitidas pelo prestador D... LDA – NIF..., que contêm a descrição “serviços de consultadoria e apoio na procura avaliação e negociação com possíveis investidores”, totalizando serviços no montante de 153.333,33 euros, alega a Requerente tratar-se de serviços extras relacionados com a venda da participada A... .
- p) Ora, a venda da participada a um particular residente no Brasil não se enquadra, mais uma vez, na atividade da Requerente - ALUGUER DE OUTRAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, N.E..
- q) E as operações com venda de participações sociais e outros títulos negociáveis não integram o conceito de atividade económica previsto no CIVA, pelo que não constituem operações tributáveis em sede de IVA.
- r) A Requerente, quanto a estas faturas também apresenta um contrato. No entanto tal contrato, mais uma vez, nem sequer é mencionado quando da emissão das faturas.
- s) Destacando-se que, referido no contrato um montante adicional no caso de realização de operação de aquisição ou venda de participação, corrobora o entendimento dos SIT quando concluem que os supostos “serviços

desenvolvidos” são independentes com a justificação dada – a venda da participação a adquirente sedado no Brasil, e que se relacionarão com outra qualquer situação não identificada pela Requerente.

- t) Ao que o referido no contrato não se coaduna com a operação identificada pela Requerente, à posteriori, que foi a venda de participação a residente no Brasil.
- u) Na realidade, a atividade exercida pela Requerente - ALUGUER DE OUTRAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, N.E., não se coaduna com uma atividade com naturais características de crédito de imposto em IVA.
- v) Conclui a Requerida, sustentando que a Requerente não demonstrou que a aquisição desses serviços se destina à prossecução da sua atividade. Destacando-se aqui novamente que este requisito é essencial ao direito à dedução, pois só confere direito à dedução o imposto suportado em operações com vista à realização da atividade.
- w) Conclui pela improcedência do pedido arbitral, com as devidas consequências legais.

No dia 06-06-2014, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido inquiridas as testemunhas apresentadas pela Requerente. As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas finais e o Tribunal indicou a data previsível para prolação da decisão arbitral, com advertência da necessidade de pagamento da taxa arbitral subsequente pela Requerente até essa data (v. ata que se dá por reproduzida e gravação áudio disponível no SGP do CAAD).

Requerente e Requerida apresentaram as suas alegações em 27-06-2022, reafirmando, no essencial, as posições assumidas nos respetivos articulados.

Por despacho de 24 de agosto de 2022, foi prorrogado o prazo para prolação da decisão, ao abrigo do artigo 21.º, n.º 2 do RJAT, derivado da tramitação processual, da interposição de período de férias judiciais e da situação pandémica.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar da legalidade de atos de liquidação de IVA e juros compensatórios, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias (cfr. 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) e estão devidamente representadas.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, contado da data limite de pagamento do imposto, fixada em 15 de dezembro de 2021, tendo a presente ação sido proposta em 23 de dezembro de 2021.

O processo não enferma de nulidades.

## **III. MATÉRIA DE FACTO**

### **§3.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão da causa:

- A.** A Requerente é uma Sociedade Anónima, residente em território nacional, com atividade aberta desde 01-06-2007, registada pelo exercício de atividades de natureza comercial/industrial classificadas no CAE Principal 77390 ALUGUER DE OUTRAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, N.E., tendo evoluído para a prestação de serviços de consultoria relacionados com o aluguer de equipamentos centrado nas sociedades suas participadas, detendo subsidiárias em Angola, Moçambique e Brasil. As subsidiárias de Moçambique e do Brasil foram alienadas em 2019 e 2021, respetivamente – cf. Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) e depoimento da testemunha E... .
- B.** Está enquadrada para efeitos de IVA no Regime Normal trimestral desde 01-06-2007, desenvolvendo operações que conferem direito à dedução – cf. RIT.

- C.** Na declaração periódica de IVA referente ao primeiro trimestre de 2021 (202103T) n.º ..., a Requerente solicitou o reembolso de IVA de € 74.000,00, relativo a parte do crédito de IVA de € 98.893,98 que tinha acumulado ao longo dos últimos anos (desde 2012) – cf. RIT.
- D.** Em 28-09-2020, a sociedade B... LDA. emitiu à Requerente a fatura FT2020/381, com liquidação de IVA no valor de € 4.320,32, com a descrição “consultadoria de equipamentos”, “1 un”. Este IVA foi deduzido pela Requerente – cf. RIT.
- E.** Esta fatura emitida pela sociedade B... LDA., no valor de IVA de € 4.320,32 (quatro mil trezentos e vinte euros e trinta e dois cêntimos), identifica – cf. RIT:
- i. O adquirente e o fornecedor;
  - ii. O preço e o IVA correspondente;
  - iii. O momento da prestação de serviços: iniciada em 2019 e terminada em 2020;
  - iv. A localização da operação para efeitos de IVA, pois tendo sido prestados a um sujeito passivo com sede em território nacional, essa localização é Portugal.
- F.** Esta fatura da sociedade B... LDA. respeita a serviços prestados relativos a consultoria e avaliação de equipamentos pertencentes a uma sociedade que a Requerente deteve, até 2019, em Moçambique e que mantinha um litígio nessa jurisdição resultante de uma reclamação apresentada, cuja responsabilidade e danos materiais e reputacionais ainda recaíam sobre a Requerente. Os serviços de consultoria e avaliação dos equipamentos foram prestados no âmbito desse litígio que correu termos nos órgãos judiciais de Moçambique – cf. depoimento da testemunha E... .
- G.** Entre fevereiro de 2020 e março de 2021 a sociedade C..., LDA. emitiu à Requerente 13 faturas, com liquidação de IVA no valor total de € 43.044,04<sup>1</sup> e o descritivo de “prestação de serviços de administração e gestão”. Este IVA foi deduzido pela Requerente – cf. RIT.

---

<sup>1</sup> Base tributável de € 187.148,00.

- 
- H.** Estas faturas emitidas pela sociedade C... LDA., conjuntamente com o contrato assinado com a Requerente, identificam – cf. RIT:
- i. O adquirente e o fornecedor;
  - ii. O preço e o IVA correspondente;
  - iii. O momento da prestação de serviços (prestação de serviços continuada de base mensal iniciada em 1 de janeiro de 2020);
  - iv. A localização da operação para efeitos de IVA, pois tendo sido prestados a um sujeito passivo com sede em território nacional, essa localização é Portugal.
- I.** Estas faturas respeitam aos serviços regulares e recorrentes prestados à Requerente pela sociedade C..., LDA. de definição da estratégia, de gestão operacional e comercial, incluindo a monitorização da atividade, gestão de colaboradores e cobrança de créditos, das sociedades subsidiárias em Angola, Moçambique e Brasil. Em relação a Moçambique, após a venda da sociedade em 2019, foram prestados serviços de apoio associados ao processo judicial em curso em Moçambique. No caso do Brasil, esses serviços incluíram também o apoio na operação de venda (desinvestimento) dessa sociedade, que se concluiu em 2021 – cf. depoimento da testemunha E... em consonância com o contrato celebrado.
- J.** Entre março de 2020 e março de 2021 a sociedade D... LDA emitiu à Requerente 11 faturas, com liquidação de IVA no valor total de € 35.266,67<sup>2</sup>, imposto que foi deduzido pela Requerente. Os descritivos destas faturas eram: “serviços de consultadoria e apoio na procura avaliação e negociação com possíveis investidores” (10 faturas) e “serviços extras relacionados com a venda da participada A...” (última fatura) – cf. RIT.
- K.** Com o objetivo de análise dos pressupostos do pedido de reembolso foi realizado um procedimento inspetivo interno ao Requerente, credenciado pelas Ordens de Serviço n.ºs OI2021... e OI2021...– cf. RIT.

---

<sup>2</sup> Base tributável de € 153.333,33.

- L.** A Requerente foi notificada do projeto de relatório de inspeção pelo ofício n.º..., de 26-08-2021, contendo a proposta de correções de € 82.631,03 de IVA, por ter sido considerada indevida a dedução deste imposto “*em inputs não destinados a operações tributáveis com direito à dedução, cf. n.º 1 do art.º 20.º do CIVA e por incumprimento das condições de exercício do direito à dedução estabelecidas pela al. a) do n.º 2 e pelo n.º 6 do art.º 19.º do CIVA, pelas al. b) e f) do n.º 5 do art.º 36.º, todos do CIVA*” – cf. RIT.
- M.** Após exercício do direito de audição pela Requerente em 15 de setembro de 2021, a AT emitiu o Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), mantendo as correções propostas na sua totalidade – cf. RIT.
- N.** Como fundamentos das correções de IVA realizadas, constam do RIT, com relevância para a matéria em apreciação nestes autos, os *infra* transcritos:

“ [...]

***Divergências e anomalias com relevância material***

*Conforme declarações periódicas apresentadas, o SP declarou à AT os seguintes valores de IVA, nos períodos identificados:*

<i>Descrição</i>	[... ]	<i>202003T</i>	<i>202006T</i>	<i>202009T</i>	<i>202012T</i>	<i>202103T</i>	<i>soma</i>
<i>Base Tributável -Op. Isentas c/ direito à dedução</i>	8	-	-	48.728,3 1	21.698,0 9	14.571,7 2	84.998,1 2
<i>Imposto Liquidado</i>	92	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	92,00

- Total							
Imposto	24	13.522,1	10.549,1	18.018,8	17.622,3	24.968,2	84.704,8
Deduzido		6	8	9	7	6	6

*A base tributável declarada assenta no débito de “custo de colaborador” / “cedência de pessoal” (operação não tributada, cf. art.º 4.º n.º1 do CIVA ex vi officio circulado 30019 de 04-05-2000 da DSIVA) e de serviços de “apoio à gestão” – com a explicação “Em relação à fatura emitida à F... existe nenhum documento ou contrato. No fundo é uma fatura de alocação do esforço do controlo de gestão pela A... . Tipicamente inclui uma reunião mensal e, tirando nos anos afetados pelo COVID, pelo menos uma (normalmente duas deslocações de um administrador a Angola), bem como todo o trabalho de análise financeira e controlo de gestão efetuado no dia a dia)” – faturados à entidade angolana F... .*

*Em 2020, as operações ativas realizadas apresentaram o valor de 37.503,00€, conforme registos da conta #-7816 Outros rendimentos suplementares, enquanto que a “cedência do colaborador” originou rendimentos de 32.923,40€, cf. registos das contas 721 Serviço A, 722 Serviço B e 7816 Outros rendimentos suplementares. Nos anos imediatamente anteriores (2017, 2018 e 2019), não foi declarada a realização de operações ativas em sede de IVA.*

*No âmbito da análise aos documentos de suporte das deduções efetuadas pelo SP no período temporal analisado, foram detetadas diversas incorreções ao nível de IVA com efeitos no valor de crédito de imposto acumulado apresentado pelo SP em 202103T, as quais a seguir se discriminam.*

*Em sede do imposto deduzido no período em análise, verifica-se:*

- documento registado na contabilidade sob o n.º 21 – 9000003, na data 30-09-2020, período 2009T – aquisição B... LDA.**

*O SP deduziu o imposto no valor de 4.320,32€ - cf. conta 2432313 – OP PAS\_OBS\_CONT\_NORMAL, contido na fatura FT 2020/381, datada de 28-09-2020, emitida por NIPC [...], com a descrição “consultadoria de equipamentos”, “1 un.”.*

*Uma vez que a descrição da fatura tem um âmbito genérico, foi solicitado ao SP – email de 15-06-2021 – que fosse “complementada a informação relativa aos seguintes itens adquiridos, mencionados nas faturas de aquisição, juntando cópia de contrato(s), folha(s) de serviço ou equivalentes, que concretizem a efetiva natureza dos serviços adquiridos, e sua quantificação – cf. al. a) do n.º 1 do art.º 20.º al. a) do n.º 2 e n.º 6 do art.º 19.º, al. b) do n.º 5 do art.º 36.º, todos do CIVA”.*

*Na resposta – via email datado de 01-07-2021, foi prestada a seguinte informação “Relativamente à B... também não existe contrato ou relatório. Em tempos, a A... teve uma participada em Moçambique. Apesar de esta participação já não ser detida há vários anos, em 2019 fomos confrontados, ainda que informalmente, com uma reclamação do comprador. Visto que já não tínhamos equipa nem qualquer representação no país contratámos a B... para avaliar a reclamação e nos ajudar na gestão do processo. Com esta contratação conseguimos validar que a reclamação não era procedente. Mas não ficámos com registos escritos”.*

*Para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto, o CIVA impõe diversos condicionalismos: -só pode deduzir-se imposto sobre aquisições destinadas à realização de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas (al. a) do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA), bem como só confere direito a dedução o imposto mencionado em faturas passadas na forma legal (al. a) do n.º 2 do art.º 19.º do CIVA) considerando-se para o efeito aquelas que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º [do CIVA], consoante os casos (n.º 6 do art.º 19.º do CIVA), entre os quais a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável (al. b) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA) e a data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura e no caso de a*

*operação ou operações às quais se reporta a fatura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável (al. f) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA).*

*Neste caso, verifica-se que a descrição “1 unidade - consultadoria de equipamentos” não cumpre com a exigência especificada pela alínea b) (“A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável”) constante do n.º 5 do art.º 35.º do CIVA, sendo que a informação adicional prestada também não complementou as insuficiências formais e substanciais mostradas.*

*Vejam os.*

*Por um lado, a descrição da fatura é omissa quanto à natureza e período temporal das operações desenvolvidas, à localização efetiva das operações e não especifica quantitativamente as operações efetivamente desenvolvidas nem o objeto das mesmas, por outro lado, os esclarecimentos prestados (que não foram acompanhados de elementos de externos) referem uma reclamação de um comprador apresentada em 2019 relativa a uma participada em Moçambique cuja participação já não ser detida há vários anos.*

*Refere-se o n.º 1 do art.º 20.º do CIVA “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” que respeitem [a)] “Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas” ou a [b)] “Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em” operações expressamente identificadas nos sub-pontos (ex.º operações de exportação nos termos do art.º 14.º do CIVA).*

*Assim, não é possível validar a localização/territorialidade, exigibilidade, taxa de imposto aplicável, bem como a relação da aquisição com a atividade tributada da sociedade, não se verificando reunidos os pressupostos, estabelecidos na al. a) do n.º 1 do art.º 20.º, al. a) do n.º 2 e n.º 6 do art.º 19.º, al. b) e f) do n.º 5 do art.º 36.º, todos do CIVA, para a dedução do imposto contido na referida fatura.*

**- dedução de imposto sobre faturas emitidas por ... -C..., LDA**

O SP procedeu à dedução de IVA suportado em faturas emitidas por [...]C..., LDA, - registos da conta 2432313- OP PAS\_OBS\_CONT\_NORMAL, infra:

[...]

Analisados as faturas de suporte da dedução efetuada verifica-se que as mesmas apresentam a seguinte descrição:

<b>Registo contabilístico</b>	<b>Fatura</b>	<b>Data fatura</b>	<b>Descrição</b>	<b>Quant.</b>	<b>Valor</b>	<b>IVA</b>
21-2000001	FA 2020/3	27-02- 2020	prestação de serviços de administração e gestão	1 un	14.396,00	3.311,08
21-3000001	FA 2020/4	27-03- 2020	prestação de serviços de administração e gestão	1 un	14.396,00	3.311,08
21-4000003	FA 2020/5	29-04- 2020	prestação de serviços de administração e gestão	1 un	14.396,00	3.311,08
21-5000002	FA 2020/6	27-05- 2020	prestação de serviços de administração e gestão	1 un	14.396,00	3.311,08
21-6000002	FA 2020/7	29-06- 2020	prestação de serviços de	1 un	14.396,00	3.311,08

			<i>administração e gestão</i>			
21-7000001	FA 2020/8	29-07- 2020	<i>prestação de serviços de administração e gestão</i>	1 un	14.396,00	3.311,08
21-8000003	FA 2020/9	31-08- 2020	<i>prestação de serviços de administração e gestão</i>	1 un	14.396,00	3.311,08
21-10000001	FA 2020/12	29-10- 2020	<i>prestação de serviços de administração e gestão</i>	1 un	14.396,00	3.311,08
21-11000004	FA 2020/13	30-11- 2020	<i>prestação de serviços de administração e gestão</i>	1 un	14.396,00	3.311,08
21-12000002	FA 2020/14	29-12- 2020	<i>prestação de serviços de administração e gestão</i>	1 un	14.396,00	3.311,08
51-1000003	FT 2020/11		<i>prestação de serviços de administração e gestão</i>	1 un	14.396,00	3.311,08

21-1000001	FA 2021/02	29-01- 2021	prestação de serviços de administração e gestão	1 un	14.396,00	3.311,08
21-3000004	FA 2021/04	30-03- 2021	prestação de serviços de administração e gestão	1 un	14.396,00	3.311,08
Soma					187.148,00	43.044,04

*Como se constata - exceto a fatura FT 2020/11 referenciada no registo 51-1000003 para a qual apenas foi apresentado “print” do sistema efatura referente [à] sua emissão não se tendo acesso [à] sua descrição o teor das faturas é genérico “prestação de serviços de administração e gestão” na quantidade de 1 unidade a ser faturada mensalmente desde 27-02-2020, totalizando o valor de 158.356,00€ em 2020. Uma vez que as faturas têm uma descrição genérica, foi solicitado ao SP — email de 15-06-2021 – que fosse “complementada a informação relativa aos seguintes itens adquiridos, mencionados nas faturas de aquisição, juntando cópia de contrato(s), folha(s) de serviço ou equivalentes, que concretizem a efetiva natureza dos serviços adquiridos, e sua quantificação - cf. al. a) do n.º 1 do art.º 20.º al. a) do n.º 2 e n.º 6 do art.º 19.º, al. b) do n.º 5 do art.º 36.º, todos do CIVA (...) - prestação de serviços de administração e gestão, disponibilizados por C... Unipessoal (referência, faturas 2020/14 e 2021/02) (...) - relação desses serviços adquiridos com a realização de operações tributadas em sede de IVA”.*

*Em resposta, foi remetida cópia de contrato de prestação de serviços - não referenciado nas faturas emitidas, celebrado em 01 de fevereiro de 2020, entre a A..., S.A (como 1.º contraente) e C..., LDA, do qual se apresentam os seguintes excertos:*

*“Considerando que*

A) *Que o Primeiro Contraente tem como actividade principal a CONSULTORIA DE GESTÃO;*

B) *Que no âmbito e na prossecução da sua actividade, o primeira Contraente necessita, com frequência, de contratar os serviços de profissionais devidamente qualificados durante certos períodos de tempo, no sentido de os afectar ao desenvolvimento de um determinado projecto ou para reforço pontual dos serviços no âmbito de outro qualquer projecto já em desenvolvimento;*

C) *Que o Segundo Contraente, no exercício da sua actividade, aceita prestar ao Primeiro Contraente os seguintes serviços: consultoria de gestão ao Conselho de Administração, nomeadamente no suporte das operações internacionais do primeiro Contraente, com particular destaque nas operações nos mercados de Angola e Brasil, podendo incluir outras regiões, no apoio ao Conselho de Administração do Primeiro Contraente na definição e implementação das prioridades estratégicas para cada operação, representando o Conselho de Administração no apoio, supervisão e controle das equipas de gestão locais, no apoio às equipas de gestão locais na implementação das iniciativas estratégicas definidas pelo Conselho de Administração, no apoio às iniciativas comerciais das equipas de gestão locais através do seu envolvimento pessoal nos contactos a estabelecer;*

D) *Que o Segundo Contraente pode disponibilizar ao Primeiro Contraente, com carácter de exclusividade, os serviços da Dra E..., adiante designado por E..., na qualidade de Conselheiro do Conselho de Administração e possuindo esta as qualificações e experiência para prestar os serviços referidos no considerando anterior; que interessa ao Primeiro Contraente celebrar este contrato com o Segundo Contraente intuitu personae relativamente a E... .*

**É AJUSTADO E RECIPROCAMENTE ACEITE O PRESENTE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE SE REGE PELOS TERMOS E CONDIÇÕES CONSTANTES DAS CLÁUSULAS SEGUINTE:**

**CLÁUSULA PRIMEIRA**

**(Objeto)**

1. Pelo presente contrato, o Segundo Contraente prestará ao Primeiro Contraente serviços de consultoria de gestão ao Conselho de Administração, nomeadamente no suporte das operações internacionais do Primeiro Contraente, com particular destaque nas operações nos mercados de Angola e Brasil, podendo incluir outras regiões, no apoio ao Conselho de Administração do Primeiro Contraente na definição e implementação das prioridades estratégicas para cada operação, representando o Conselho de Administração no apoio, supervisão e controle das equipas de gestão locais, no apoio às equipas de gestão locais na implementação das iniciativas estratégicas definidas pelo Conselho de Administração, no apoio às iniciativas comerciais das equipas de gestão locais através do seu envolvimento pessoal nos contactos a estabelecer, bem como os serviços complementares ou acessórios daqueles.

2. Os serviços do Segunda Contraente serão prestados com plena autonomia técnico-profissional e hierárquica, devendo, no entanto, o Segundo Contraente respeitar os parâmetros, prazos e objectivos definidos pelo primeiro Contraente.

3. O Segundo Contraente reconhece e aceita que constitui pressuposto essencial para a celebração e cumprimento do presente contrato, por parte do Primeiro Contraente, o facto de a prestação de serviços previstos no presente contrato vir a ser realizada por E..., conforme previsto no Considerando D) supra, ficando o Segunda Contraente obrigado a assegurar a afetação profissional da mesma aos serviços que são objeto deste contrato.

#### CLÁUSULA SEGUNDA

*(Local da Prestação do Serviço)*

O Segundo Contraente prestará os seus serviços na Sede do Primeira Contraente visando a prossecução dos fins do contrato e/ou outros locais sede das empresas do Grupo, sempre que tal for necessário.

#### CLÁUSULA

*(Honorários e outras condições)*

1. Pelos serviços prestados no âmbito deste contrato, o Primeiro Contraente pagará ao Segundo Contraente, a título de honorários, a quantia anual bruta de

*150.000 € (cento e cinquenta mil euros), acrescidos de IVA à taxa em vigor, a pagar por transferência bancária ou depósito em conta, em 12 parcelas iguais, mensalmente.*

*2. Sempre que, no âmbito dos serviços abrangidos pelo presente contrato, E... se deslocar para fora do País, com necessidade de pernoitar em local distinta do seu domicílio, o alojamento será garantido pelo Segundo Contraente, bem como as despesas de alimentação. Estas despesas serão pagas conjuntamente com as facturas, contra a apresentação da respectiva nota de débito e documentos comprovativos. (...)*

*Em termos de duração, este contrato apresenta na sua cláusula sétima, como data de início de vigência a data de 1 de fevereiro de 2020, e um período de duração de um ano, com renovação automática por períodos adicionais de um ano, salvo denúncia do mesmo pelas partes.*

*Considerando a descrição das faturas (“prestação de serviços de administração e gestão”) juntamente com a informação prestadas - o teor do contrato estabelecido (“operações internacionais do Primeiro Contraente, com particular destaque nas operações nos mercados de Angola e Brasil, podendo incluir outras regiões, no apoio ao Conselho de Administração do Primeiro Contraente na definição e implementação das prioridades estratégicas para cada operação, representando o Conselho de Administração no apoio, supervisão e controle das equipas de gestão locais, no apoio às equipas de gestão locais na implementação das iniciativas estratégicas definidas pelo Conselho de Administração”), face ao disposto no CIVA, quanto [à]s exigências em sede de dedução de imposto, não encontramos elementos que permitam validar a relação das aquisições de serviços apresentadas com operações ativas sujeitas a imposto e dele não isentas em sede de IVA, nem elementos quantitativos ou analíticos que permitam demonstrar a concretização operacional dos serviços na esfera da atividade da A..., atenta a exigência de inserção das mesmas na atividade da sociedade e no enquadramento das operações, da determinação territorial e das taxas ou regimes aplicáveis em sede de IVA, a que se acrescenta o caso da fatura FT 2020/11 referenciada no registo contabilístico 51-1000003, não apresentada, logo*

*sem possibilidade de conhecermos a sua descrição, não sendo possível aferir a legalidade da sua forma.*

*Refira-se que a sociedade A... se encontra registada pela atividade CAE Principal 77390 ALUGUER DE OUTRAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, N.E, enquanto que o contrato apresentado refere como atividade principal a CONSULTORIA DE GESTÃO, que no período temporal em análise carece de demonstração em termos de compatibilidade de operações ativas com as aquisições efetuadas.*

*Como tal, dada a descrição e o objeto apresentados, com natureza vaga, não se verificam reunidos os pressupostos, estabelecidos na al. a) do n.º 1 do art.º 20.º, al. a) do n.º 2 e n.º 6 do art.º 19.º, al. b) e f) do n.º 5 do art.º 36.º, todos do CIVA, para a dedução do imposto contido nas faturas relacionadas, para além da referenciada FT 2020/11, não apresentada, sem descrição conhecida, que não cumpre com o disposto no n.º 2 do art.º 19.º do CIVA: “2 - Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo”.*

***- dedução de imposto sobre faturas emitidas por ...– D... LDA***

*O SP procedeu à dedução de IVA suportado em faturas emitidas por ... —D... LDA, - registos da conta 2432313- OP PAS\_OBS\_CONT\_NORMAL infra:*

*[...]*

*Analisados as faturas de suporte da dedução efetuada verifica-se que as mesmas apresentam a seguinte descrição:*

<b><i>Registo contabilístico</i></b>	<b><i>Fatura</i></b>	<b><i>Data fatura</i></b>	<b><i>Descrição</i></b>	<b><i>Quant.</i></b>	<b><i>Valor</i></b>	<b><i>IVA</i></b>
21-3000002	FT 2020/4	31-03-2020	<i>serviços de consultadoria e apoio na procura avaliação e negociação com possíveis</i>	1 un	30.000,00	6.900,00

			<i>investidores</i>			
21-7000004	FT 2020/10	31-07- 2020	<i>serviços de consultadoria e apoio na procura avaliação e negociação com possíveis investidores</i>	<i>1 un</i>	10.000,00	2.300,00
21-8000002	FT 2020/12	31-08- 2020	<i>serviços de consultadoria e apoio na procura avaliação e negociação com possíveis investidores</i>	<i>1 un</i>	10.000,00	2.300,00
21-9000001	FT 2020/14	30-09- 2020	<i>serviços de consultadoria e apoio na procura avaliação e negociação com possíveis investidores</i>	<i>1 un</i>	10.000,00	2.300,00
21-11000002	FT 2020/18	30-11- 2020	<i>serviços de consultadoria e apoio na procura avaliação e negociação com</i>	<i>1 un</i>	10.000,00	2.300,00

			<i>possíveis investidores</i>			
21-11000003	FT 2020/16	01-11- 2020	<i>serviços de consultadoria e apoio na procura avaliação e negociação com possíveis investidores</i>	1 un	10.000,00	2.300,00
21-12000001	FT 2020/20	14-12- 2020	<i>serviços de consultadoria e apoio na procura avaliação e negociação com possíveis investidores</i>	1 un	10.000,00	2.300,00
21-1000003	FT 2/2021	31-01- 2021	<i>serviços de consultadoria e apoio na procura avaliação e negociação com possíveis investidores</i>	1 un	5.000,00	1.150,00
21-2000007	FT 4/2021	28-02- 2021	<i>serviços de consultadoria e apoio na procura avaliação e</i>	1 un	5.000,00	1.150,00

			<i>negociação com possíveis investidores</i>			
21-3000006	<i>FT 6/2021</i>	<i>31-03-2021</i>	<i>serviços de consultadoria e apoio na procura avaliação e negociação com possíveis investidores</i>	<i>1 un</i>	<i>3.333,33</i>	<i>766,67</i>
21-3000007	<i>FT 7/2021</i>	<i>30-30-2021</i>	<i>serviços extras relacionados com a venda da participada A...</i>	<i>1 un</i>	<i>50.000,00</i>	<i>11.500,00</i>
<b>Soma</b>					<b>153.333,33</b>	<b>35.266,67</b>

*Uma vez que as faturas têm uma descrição genérica, foi solicitado ao SP – email de 15-06-2021 — que fosse “complementada a informação relativa aos seguintes itens adquiridos, mencionados nas faturas de aquisição, juntando cópia de contrato(s), folha(s) de serviço ou equivalentes, que concretizem a efetiva natureza dos serviços adquiridos, e sua quantificação - cf. al. a) do n.º 1 do art.º 20.º al. a) do n.º 2 e n.º 6 do art.º 19.º, al. b) do n.º 5 do art.º 36.º, todos do CIVA (..) - serviços extras relacionados com a venda da participada A... (fatura 7/2021) fatura e serviços de consultadoria e apoio na procura avaliação e negociação com possíveis investidores (fatura 2020/10 e 2020/4), prestados por D...- relação desses serviços adquiridos com a realização de operações tributadas em sede de IVA”.*

*Em resposta, foi prestada a informação sobre venda da participada A..., data de concretização da operação e enquadramento da operação em IVA, bem como, sobre a*

*data em que a sociedade ficou apenas com uma participada; “R: A venda da A... foi assinada no dia 11 de Março de 2021. Tratou-se de uma venda direta da quota detida pela empresa na A... a uma pessoa particular residente no Brasil. Quanto ao enquadramento da operação em IVA, esta operação fica fora da incidência do IVA, porque as operações relacionadas com as participações sociais e outros títulos negociáveis não integram o conceito de atividade económica previsto no CIVA” e remetida cópia de contrato de prestação de serviços (não referenciado nas faturas emitidas), celebrado entre A..., S.A., como Primeira Contraente e D..., Lda. como Segunda Contraente, do qual se apresentam os excertos seguintes:*

*Considerando que:*

*A. A Primeira Contraente é uma sociedade que tem por objecto, nomeadamente, a prestação de serviços de aluguer de equipamentos e outras actividades afins;*

*B. Face às crescentes exigências do mercado, a Primeira Contraente considera necessária a colaboração de profissionais experientes que, de forma autónoma e independente, possam prestar serviços de consultoria e assessoria de negócios, com especial enfoque em projectos de fusões e aquisições, mas também em outras áreas designadamente consultoria industrial, empresarial, de marketing, logística e administração;*

*C. A Segunda Contraente é uma sociedade que se dedica à prestação de serviços de consultoria e assessoria de negócios, possuindo, por isso, os meios humanos com as necessárias experiência e habilitações, bem como meios materiais para a colaboração pretendida pela Primeira Contraente;*

*é celebrado e reciprocamente aceite o presente Contrato de Prestação de Serviços, que se rege pelos termos e condições previstos nas cláusulas seguintes:*

*Cláusula 1.a (Objecto)*

*1. Pelo presente contrato, a Segunda Contraente obriga-se a prestar à Primeira Contraente os serviços de assessoria e consultoria de negócios, com especial enfoque em projectos de fusões e aquisições, mas também em outras áreas designadamente consultoria industrial, empresarial, de marketing, logística e administração.*

2. Os serviços a prestar pela Segunda Contraente compreenderão, nomeadamente, os seguintes:

- a) *Elaboração de estudos e relatórios sobre mercados e actividades comerciais;*
- b) *Avaliação de projectos de investimento e oportunidades de negócio;*
- c) *Procura, avaliação e negociação com possíveis investidores;*
- d) *Elaboração de estudos empresariais e propostas de reestruturação de actividades;* e
- e) *Apoio na gestão e administração de sociedades.*

(...)

#### *Cláusula 3.a (Prazo)*

*O presente contrato produz efeitos até 31 de Dezembro de 2020, sendo renovável uma ou mais vezes, por períodos adicionais e sucessivos de um ano, correspondentes ao ano civil, salvo denúncia efectuada por escrito por qualquer uma das partes com uma antecedência mínima de 30 (trinta) dias em relação à data de termo do prazo inicial ou de qualquer das suas renovações.*

#### *Cláusula 4.a (Preço)*

*Em contrapartida da prestação dos serviços objecto do presente contrato, a Primeira Contraente pagará à Segunda Contraente, em relação ao período inicial de vigência, com termo em 31 de Dezembro de 2020, o valor de €60.000,00 (cento e dez mil euros), acrescido do respectivo Imposto sobre o Valor Acrescentado à taxa legal em vigor e sujeito às retenções que forem legalmente devidas.*

*O valor mencionado no número anterior será pago em uma ou mais vezes em função do acordo entre as partes tendo em conta o trabalho desenvolvido.*

*O preço previsto no número anterior poderá ser alterado, a qualquer momento da vigência do presente contrato, mediante acordo das partes, nomeadamente quanto ao valor anual ou regime de pagamento do mesmo, sempre que tal se torne necessário para ajustar o preço à quantidade dos serviços prestados.*

*Para além do preço previsto no número 1, no caso da realização de uma operação de aquisição ou venda de qualquer das suas participadas, será devido*

*um montante adicional no valor de €50.0000,00 (cinquenta mil euros) acrescido do respectivo Imposto sobre o Valor Acrescentado à taxa legal em vigor e sujeito às retenções que forem legalmente devidas. (...)*

*Cláusula 9. a (Produção de efeitos)*

*O presente contrato produz efeitos desde 1 de janeiro de 2020. (. ..)”.*

*Como se retira dos elementos apresentados e dos esclarecimentos facultados, a sociedade prestou serviços relacionados com venda da participada A... – “assinada no dia 11 de Março de 2021. Tratou-se de uma venda direta da quota detida pela empresa na A... a uma pessoa particular residente no Brasil. Quanto ao enquadramento da operação em IVA, esta operação fica fora da incidência do IVA, porque as operações relacionadas com as participações sociais e outros títulos negociáveis não integram o conceito de atividade económica previsto no CIVA”, o que se dirige à fatura FT 7/2021 data de 30-03-2021, com a descrição “serviços extras relacionados com a venda da participada A... 1 un”, no valor de 50.000,00€, acrescidos de IVA no valor de 11.500,00€, cujo IVA foi deduzido.*

*Para além disso, não emergem elementos quantitativos ou descritivos que permitam escrutinar as concretas operações realizadas, o fim a que se destinaram em termos da atividade da sociedade, o local efetivo da sua prestação, a taxa aplicável, que permitam validar os enquadramentos do IVA apresentados e a sua relação com o desenvolvimento de operações sujeitas a imposto e não isentas, com direito à dedução, no âmbito da atividade do SP.*

*Refira-se que o contrato prevê um “montante adicional” “no caso da realização de uma operação de aquisição ou venda de qualquer das suas participadas”, ou seja, caso os serviços desenvolvidos fossem bem sucedidos e culminassem na concretização de operação de compra e venda de participada, o que terá vindo a acontecer conforme o teor da FT 7/2021 data de 30-03-2021.*

*Daqui se conclui, que os serviços faturados se relacionaram diretamente com a venda de participação social noutra sociedade, reiterando-se a informação prestada “Quanto ao enquadramento da operação em IVA, esta operação fica fora da incidência do IVA, porque as operações relacionadas com as participações sociais e*

*outros títulos negociáveis não integram o conceito de atividade económica previsto no CIVA”.*

*Neste caso, para além do não cumprimento das condições de dedutibilidade de carácter formal para o exercício do direito à dedução impostas pela al. a) do n.º 2 e pelo n.º 6 do art.º 19.º do CIVA, pela al. b) do n.º 5 do art.º 36.º, todos do CIVA, verifica-se o incumprimento das condições estabelecidas pela al. a) do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA, na medida em que as aquisições descritas se destinaram a operações de compra e venda de participações sociais, que não integram o conceito de atividade económica (art.º 2.º n.º 1 al. a)) em sede de IVA por não respeitarem a atividades de exploração económica.*

***Em resumo,***

*Conforme supra exposto, de acordo com os elementos facultados pelo SP e as disposições legais em vigor, dado o incumprimento do estabelecido no n.º 1 do art.º 20.º do CIVA, e das condições de exercício do direito à dedução estabelecidas pela al. a) do n.º 2 e pelo n.º 6 do art.º 19.º do CIVA, e pelas al.s, b) e f) do n.º 5 do art.º 36.º, , todos do CIVA, verifica-se a dedução indevida e imposto, com efeitos no valor de crédito de imposto acumulado apresentado pelo SP em 202103 T, as quais a seguir se discriminam*

*- por registo contabilístico: [...]*

*- por período de imposto - em referência [à]s respetivas declarações periódicas (art.ºs 27.º, 29.º e 41.º do CIVA):*

<b><i>Período</i></b>	<b><i>IVA</i></b>
<i>2003T</i>	<i>13.522,16</i>
<i>2006T</i>	<i>9.933,24</i>
<i>2009T</i>	<i>17.842,48</i>
<i>2012T</i>	<i>16.833,24</i>
<i>2103T</i>	<i>24.499,91</i>

---

<i>Total</i>	<b>82.631,03</b>
--------------	------------------

*Em resultado, a conta corrente do SP em sede de IVA sofre alterações na medida das correções propostas, com os respetivos efeitos no valor de crédito solicitado.*

[...]

### ***IX – Direito de audição – fundamentação***

[...]

#### ***Análise do exposto no direito de audição***

*Em termos gerais, vem o SP discordar do entendimento da AT quanto [à]s exigências de substancialidade e de formalidade das faturas, estabelecidas pelo CIVA nos seus n.º 1 do art.º 20.º, na alínea a) do n.º 2 e no n.º 6 ambos do art.º 19.º, pelas alíneas b) e f) do n.º 5 do art.º 36.º, todos do CIVA para efeitos do exercício do direito à dedução do IVA.*

*A sua exposição destriça 2 sub-capítulos, a saber: “I- Do incumprimento das condições formais do direito à dedução” e “II – da dedução indevida de imposto”.*

#### ***Sobre o capítulo I “Do incumprimento das condições formais do direito à dedução”***

[...]

*Sobre a matéria em crise, em complemento, reproduzimos informação prestada, superiormente sancionada, remetida ao SP:*

*“De acordo com o CIVA:*

- quando ocorrem alterações relativamente a operações tributáveis já faturadas, deve ser emitido documento retificativo de fatura cf. n.º 7 do art.º 29.º do CIVA respeitando as exigências do n.º 6 do art.º 36.º do CIVA, os quais podem revestir a forma de nota de crédito (conforme o caso), que deve referir o motivo de emissão e referenciar a fatura a que respeita - vg. capítulo V do ofício circulado 30136 de 2012-11-19 da DSIVA e ofício circulado 30141/2013 de 2013-01-04 também da DSIVA;*
- a retificação de faturas já registadas na contabilidade do emitente está prevista no n.º 3 do art.º 78.º do CIVA: - é obrigatória quando há imposto liquidado a menos; - e facultativa quando há imposto liquidado a mais, caso em*

*só pode ser efetuada no prazo de 2 anos, devendo ser cumpridas as disposições dos artigos 36.º e seguintes, conforme prescreve o n.º 1 do art.º 78.º do CIVA;*

*- quanto ao teor a constar nas faturas,*

*- dispõe o art.º 36.º do CIVA no seu n.º 5, sobre as formalidades das faturas:*

*- “5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: (Redação do D.L. n.º 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)*

*a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes números de identificação fiscal; (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro)*

*b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;*

*c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;*

*d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;*

*e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;*

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

*No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável.”*

- estabelecendo condicionalismos para a dedução de imposto (IVA) os art.ºs 19.º n.º2 e n.º 6 e, o art.º 20.º n.º1, ambos no CIVA, essencialmente o respeito pela forma legal e a inserção numa atividade económica cujos inputs possibilitem a dedução de imposto de imposto.

Ora, de acordo com o disposto no art.º 36.º do CIVA, atento o exercício do direito de dedução de imposto, somos do entendimento que o teor das faturas devem incluir expressamente a descrição (natureza e extensão) das operações efetivamente realizadas - em que consistiram as operações, que “produto” originaram (identificação discriminativa concreta dos relatórios, das intervenções, projetos, ações comerciais ou outras, pareceres técnicos e peças técnicas elaboradas), bem como das inerentes métricas quantitativas (horas, períodos, unidades de conta volumétricas), o período temporal e/ou datas de realização das operações, se foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações caso tenham ocorrido, locais de realização das mesmas, por forma a permitir a validação da taxa aplicável e do campo de incidência do imposto, da territorialidade do imposto, da efetiva realização da operações e do respetivo destino (atividade económica ou não).

Ou seja, que permitam o controlo dos elementos substantivos das operações faturadas e da sua inserção na(s) atividade(s) económica(s) (sujeitas a imposto ou dele isentas) ou não económica(s) do adquirente e dos outputs que advirão, por forma a validar o eventual exercício do direito à dedução na esfera do adquirente”.

Neste contexto, ao momento e períodos do exercício do direito à dedução de imposto, no nosso entender, em cumprimento das normas legais supracitadas, o SP não apresentou nem faturas nem elementos complementares suscetíveis de facultar o exercício do direito à dedução.

O entendimento aqui apresentado pela AT não é exagerado, refira-se a título meramente exemplificativo os entendimentos apresentados na informação n.º 11713, sancionada por despacho de 2017-07-26, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação) – no ponto seu ponto 12 em conclusão “(...) tornando-se necessário

*mencionar, na fatura, de forma clara e inequívoca, a “quantidade e denominação usual dos bens transmitidos”, na transmissão dos bens em apreço deve, ou o Acórdão n.º 01141/16 de 10/04/2017 do STA que explicita no seu sumário: “I - Nos termos do disposto no art.º 19.º do Código do imposto sobre o valor acrescentado só confere direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado o imposto mencionado em facturas e documentos que observem a forma legal. II - Não cumprem tais requisitos as facturas que contêm identificação do emitente e do destinatário, com os respectivos NIF e moradas, mencionam a designação usual dos serviços prestados, a data de emissão, o preço do serviço, ainda que vagamente, o montante e a taxa do imposto devido, mas nenhuma referência fazem à quantidade dos serviços prestados nem ao local e data ou datas em que foram prestados.» III - No âmbito do contrato de prestação de serviços as partes usarão do rigor que lhes aprouver, no que à medição dos serviços prestados diz respeito, mas para obterem a dedução do imposto sobre o valor acrescentado facturado as facturas não-de permitir reconstituir que serviço foi prestado e qual o seu custo, impedindo haja duplicação de facturação, com a criação de um imposto sobre o valor acrescentado que não foi pago mas se pretende ver deduzido..”.*

***Sobre a contestação apresentada no capítulo “II – da dedução indevida de imposto”***

*Neste capítulo, o SP dirige-se apenas [à]s aquisições efetuadas [à] D..., concretamente “relativamente à fatura 7/2021, emitida pela sociedade D..., Lda [...], a Administração Tributária refere, ainda que, não é possível validar a relação das aquisições em questão com operações ativas da REQUERENTE” conforme expõe no capítulo II.*

*Acrescenta, nos capítulos seguintes, não concordar com a posição da AT quanto ao âmbito do cumprimento dos “requisitos estabelecidos na alínea a) do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA”, focando-se no conceito de atividade económica, referindo para o efeito o Acórdão de 20 de junho de 1991, processo C-60/90 do TJCE, para suportar o seu entendimento quanto [à] definição desse conceito na “Diretiva IVA”.*

*Em ínterim, refira-se que o SP apresentou novas faturas (e notas de crédito) emitidas por D..., com data de 14/09/2021, a anular as anteriores, com nova descrição com o*

*seguinte teor na fatura 10FTV 2021/24 de 14/09/2021, “Prestação de serviços na área da consultadoria com vista à avaliação de novos projetos de investimento e oportunidades de negócio (contrato outorgado a 01.01.2020). Serviços prestados entre de 1 de dezembro de 30 de dezembro de 2020” na quantidade de “1,00”, teor este que substitui o teor da descrição anterior “serviços de consultadoria e apoio na procura avaliação e negociação com possíveis investidores” que também referia a quantidade “1 un. Estas novas faturas mantém uma descrição semelhante à fatura 10FTV 2021/24, atualizando o período da prestação de serviços em cada documento. No entanto, para a citada fatura n.º 7 não foi junta nem nova fatura corrigida nem nota de crédito a proceder à sua anulação.*

*Ora, neste caso em concreto, o SP manifesta o entendimento que “o contexto em se situam os serviços prestados pela D... à REQUERENTE - a avaliação de projetos de investimento e desenvolvimento de novas oportunidades de negócio, estudos de mercados e atividades comerciais, negociação com possíveis investidores - os quais culminaram com a transmissão da participação social da sociedade A...” , A transmissão da referida participação social foi realizada no contexto da reorganização da atividade comercial de venda de equipamentos desenvolvida pela REQUERENTE constituindo, por este motivo, o prolongamento direto e necessária da atividade tributável da REQUERENTE” – cf. capítulos 23 e 24 da petição, justificando-se, no seu entender o direito à dedução do imposto.*

*Ora, no caso concreto, no decurso do procedimento o SP informou a AT que “a venda da A... foi assinada no dia 11 de Março de 2021. Tratou-se de uma venda direta da quota detida pela empresa na A... a uma pessoa particular residente no Brasil. Quanto ao enquadramento da operação em IVA, esta operação fica fora da incidência do IVA, porque as operações relacionadas com as participações sociais e outros títulos negociáveis não integram o conceito de atividade económica previsto no CIVA”, como se descreveu no capítulo III.*

*Agora, mostra uma posição diferente, recorrendo a jurisprudência comunitária, não acompanhando esse entendimento de elementos comprovativos do alegado, ou seja não apresentou elementos concretos de substância – relatórios, estudos, projetos –*

*que permitam validar o destino que tiveram e daí suportar o seu entendimento que apresenta, permitindo a jusante a análise e validação pela AT.*

*Verificamos que:- a sociedade se encontra registada por uma atividade de aluguer de equipamentos, não tendo registo de mais códigos de atividade económica (CAE) secundários; - não se apresenta registada como sociedade holding; - as declarações periódicas de IVA dos períodos anteriores 2019, 2018, 2017, 2016 e, mostram a ausência de operações ativas declaradas (sujeitas e isentas) e a dedução residual de IVA (fazendo supor consumos reduzidos em linha com os valores declarados por terceiros no e-fatura, (basicamente, serviços de contabilidade e auditoria e advocacia);- a declaração periódica do período da venda (202103T) não apresenta a operação de venda da participada como sujeita a imposto nem liquidação de IVA sobre essa operação.*

*Citamos também as conclusões proferidas no Acórdão do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) da União no processo C- 435/05 datado de 8 de Fevereiro de 2007: “(..) se relaciona com uma venda de acções anterior à sua sujeição ao IVA não apresentam, na falta de elementos que demonstrem que os referidos serviços têm como causa exclusiva a actividade económica, na aceção da referida directiva, exercida pelo sujeito passivo, uma relação directa e imediata com esta actividade e não conferem, por conseguinte, direito à dedução do IVA que os onerou”.*

*Neste contexto, não se mostram apresentados elementos concretos que mostrem as relevantes ações de participação ativa na valorização da participada, que fossem para além da simples detenção de participação da mesma, nem a sua venda da participação foi sujeita a IVA.*

*Em tempo,*

*Depois de ter apresentado a petição de exercício do direito de audição, nesta data de 22 de setembro, conforme entrada ref.ª 2021E... destes serviços, veio o SP apresentar “as cópias das restantes faturas em substituição, e respetivas notas de crédito”, a saber referentes [à]s faturas emitidas pelo fornecedor “C..., Lda., anteriormente mencionadas neste relatório.*

*Essas novas faturas de substituição apresentam uma nova descrição “Prestação de serviços na área da consultadoria e apoio à gestão do Conselho de Administração, com especial enfoque nas operações de âmbito internacional (contrato outorgado a 01.02.2020)” na quantidade de “1,00 UN.” mencionando também a data de prestação dos serviços com a descrição “Serviços Prestados entre 1 de Fevereiro de 2020 e 27 de Fevereiro de 2020” no caso da fatura FA 2021/11 de 2021-09-15, descrição essa que se repete no teor das restantes faturas apresentadas mas variando o período temporal da data apresentada para cada uma delas consoante aquele que terá sido o mês de emissão da fatura inicial.*

*Sobre estes novos documentos apresentados pelo SP verificamos que os mesmos se mostram omissos na referência à fatura inicialmente emitida e não se apresentaram contabilizados no período de exercício de dedução do imposto. Também, a sua “nova” descrição não vem apresentar métricas quantitativas nem referir os concretos serviços que terão sido prestados nem a sua extensão específica, por forma a permitir a validação em termos de destino à realização de operações tributáveis em sede de IVA e afastar a possibilidade de duplicação de faturação. Basicamente o teor “prestação de serviços de administração e gestão” passa a “prestação de serviços na área da consultadoria e apoio à gestão do Conselho de Administração, com especial enfoque nas operações de âmbito internacional (contrato outorgado a 01.02.2020)”. Ou seja, as questões antes já expressas neste próprio relatório continuam a não se mostrar satisfeitas - o facto de as faturas não identificarem ou relacionarem as concretas “operações nos mercados de Angola e Brasil”, e as “iniciativas comerciais das equipas de gestão locais” estabelecidas com as faturas das aquisições – operações mencionadas no contrato, bem como, com a realização de operações sujeitas a IVA, i.e. não respondendo em termos de operação/quantificação/local/período por forma a permitir o escrutínio do fim das próprias operações, do enquadramento em IVA e no objeto desta sociedade e não obtenção de rendimentos para a sociedade, embora o ênfase dado a estes pontos na informação prestada ao SP.*

*Nos termos expostos, somos de propor que se mantenham as correções propostas em sede de projeto de relatório e de que se proceda ao levantamento dos competentes autos de notícia pelas infrações praticadas.”*

- O.** Nesse sentido, a Administração Tributária emitiu os atos de liquidação no valor de € 82.631,03 (oitenta e dois mil seiscientos e trinta e um euros e três cêntimos) correspondentes a IVA e € 37,96 (trinta e sete euros e noventa e seis cêntimos) correspondentes a juros compensatórios, perfazendo um valor total de global de € 82.668,99 (oitenta e dois mil seiscientos e sessenta e oito euros e noventa e nove cêntimos), respetivamente – cf. documentos 1 a 7 juntos pela Requerente:
- b. Liquidação de IVA n.º 2020..., referente ao 1.º Trimestre de 2020, no valor de € 13.522,16;
  - c. Liquidação de IVA n.º 2020 ..., referente ao 2.º Trimestre de 2020, no valor de € 9.933,24;
  - d. Liquidação de IVA n.º 2020..., referente ao 3.º Trimestre de 2020, no valor de € 17.842,48;
  - e. Liquidação de IVA n.º 2020..., referente ao 4.º Trimestre de 2020, no valor de € 16.833,24;
  - f. Liquidação em sede de IVA n.º 2021..., referente ao 1.º Trimestre de 2021, no valor de € 24.499,91, e
  - g. Liquidação de juros compensatórios n.º 2021..., relativa ao período de 17-09-2021 a 22-09-2021, com a data de liquidação de 26-10-2021, com o número de liquidação n.º 2021... e com o número do documento 2021..., no valor de € 37,96.
- P.** Foram emitidas as correspondentes demonstrações de acerto de contas n.º 2021... e n.º 2021... – cf. documentos 8 e 9 juntos pela Requerente.
- Q.** Inconformada com os atos tributários de IVA e juros compensatórios acima identificados, a Requerente apresentou no CAAD, em 23 de dezembro de 2021, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral tendo em vista a

anulação parcial das referidas liquidações de IVA e juros compensatórios inerentes – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

### **§3.2. Factos não provados**

Com relevância para a decisão da causa, não se provou que:

- (a) As operações relevadas nas faturas emitidas pela sociedade D..., LDA, no valor global de IVA de € 35.266,67, se tenham concretizado (efetividade das mesmas) ou que tivessem conexão direta com a atividade da Requerente (v. artigos 6.º e 39.º e 41.º, v) do ppa), nomeadamente que serviços de consultoria e apoio na procura, avaliação e negociação com investidores foram prestados por essa sociedade à Requerente;
- (b) A Requerente tenha pago o IVA e juros compensatórios liquidados adicionalmente (artigo 10.º do ppa), sem prejuízo de o poder vir a fazer posteriormente em sede de execução da presente decisão arbitral.

Não foram identificados outros factos que devam ser considerados não provados.

### **§3.3. Fundamentação da matéria de facto**

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação da prova produzida, o

referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos e da prova testemunhal.

Em relação à prova testemunhal importa salientar o contributo trazido pelo depoimento da sócia-gerente da C..., LDA., E..., que prestou serviços à Requerente no período em causa, acompanhando todas as atividades desta e das suas subsidiárias fora de Portugal, em concreto, em Angola, Moçambique e no Brasil, fazendo deslocações recorrentes a essas jurisdições, numa base mensal, sendo inclusivamente administradora em algumas delas. Esta testemunha demonstrou ter conhecimento direto e profundo da atividade da Requerente (consultoria e das suas subsidiárias no exterior, a quem prestava serviços estratégicos, de gestão operacional, comercial e financeira. Para além das explicações detalhadas fornecidas sobre os serviços mencionados nas faturas emitidas pela C..., LDA. à Requerente, manifestou também conhecimento direto dos serviços prestados pela B... LDA., pois colaborou na resolução do assunto (reclamação) em litígio nos tribunais de Moçambique. Porém, quanto aos serviços prestados pela D... LDA referiu que teve contacto e colaboração com esta empresa, por ocasião da venda da subsidiária no Brasil, mas expressou desconhecer os serviços concretos que foram realizados e não logrou explicar a incongruência de as faturas daquela sociedade (com exceção de uma) indicarem serviços de procura e negociação com investidores e de a operação em causa ser uma venda, *i.e.*, um desinvestimento.

No que se refere ao depoimento da testemunha G..., que trabalha na empresa efetua a contabilidade da Requerente desde 2020 e que é o seu contabilista em 2021, o mesmo não se traduziu na comprovação de factos relevantes para a decisão.

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, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

#### **IV. MATÉRIA DE DIREITO**

#### **§4.1. Delimitação das questões a decidir:**

Tendo em consideração a posição das Partes e a matéria de facto dada como assente, as questões a decidir são as seguintes:

- a) Ilegalidade das liquidações de IVA impugnadas, por desconsiderarem a dedução do imposto incorrido pela Requerente, inscrito nas declarações periódicas referentes aos quatro trimestres do ano 2020 e ao primeiro trimestre de 2021, relativamente às faturas emitidas pelos três prestadores/fornecedores atrás identificados, por erro nos pressupostos de facto e de direito (v. artigos 19.º, 20.º, n.º 1 e 36.º, n.º 5 do Código do IVA, 55.º e 75.º da LGT). Neste âmbito importa aferir:
  - i) Do preenchimento de requisitos formais dessas faturas e, no caso de incumprimento desses requisitos;
  - ii) Da sua eventual superação de falhas formais, através da comprovação da materialidade das operações e, cumulativamente,
  - iii) Da conexão dos serviços em causa com a atividade da Requerente que confere o direito à dedução, incluindo os serviços faturados pela D... LDA. relacionados com a venda da subsidiária da Requerente no Brasil (IVA de € 11.500,00) por serem enquadráveis como operações relativas a participações sociais que a AT qualifica como não sujeitas a IVA e, em consequência, não conferindo esse direito;
- b) Ilegalidade da liquidação de juros compensatórios decorrente da invalidade das liquidações de IVA a que respeitam e, ainda, por vício autónomo de falta de fundamentação formal (v. artigo 77.º da LGT) e substantiva, por não satisfação, pela Requerida, do ónus de comprovação da imputação da infração à Requerente a título de culpa (v. artigos 35.º e 74.º, n.º 1 da LGT);
- c) Direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

#### **§4.2. Sobre a ilegalidade da desconsideração das deduções do IVA com fundamento na violação dos artigos 19º, 20º e 36º do CIVA**

Atendendo à posição das partes, suscita-se ao tribunal a apreciação do vício de forma referente às faturas emitidas pelos fornecedores C... LDA, B..., LDA e D... LDA, e da não dedutibilidade do correspondente IVA, por violação de requisitos formais, ao abrigo do disposto nos artigos 19.º, 20.º e 36.º do Código do IVA.

A Requerida, entendeu que as faturas não cumprem os requisitos legais dos artigos 19º, 20º e 36º do CIVA, não permitindo concluir que exato serviço foi prestado, bem como entendeu que a Requerente, em sede inspetiva, mediante os elementos de escrita e as declarações prestadas, não demonstrou a correlação dos serviços com a atividade exercida, de forma a cumprir o princípio originário do direito à dedução.

A Requerente, sustentou, que nas faturas emitidas não estão em falta nenhum dos elementos necessários à dedução do imposto, que prestou os esclarecimentos quanto aos serviços contratados sendo a desconsideração da dedução de IVA feita pela AT ilegal por violação do disposto nos artigos 19.º, 20.º e 36.º do CIVA.

Iniciamos pela análise sobre o preenchimento dos requisitos formais na emissão das faturas e, no caso, se existiu incumprimento e suas consequências legais.

Assim, com relevância para a matéria em discussão nestes autos, o direito à dedução é regido pelos artigos 167.º a 169.º, 178.º e 179.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2016), transpostos pelos artigos 19.º, 20.º e 22.º do Código do IVA, e constitui o elemento estruturante fundamental que assegura a neutralidade deste imposto.

O exercício do direito à dedução do IVA por parte dos sujeitos passivos de IVA está condicionado ao cumprimento de requisitos formais e materiais. Os primeiros respeitam ao conjunto de formalidades a que deve obedecer a emissão das faturas e os segundos à efetividade das operações e respetiva conexão com atividades exercidas pelos sujeitos passivos que confirmam tal direito.

Vejamos o quadro normativo sobre os requisitos formais das faturas.

Dispõe o artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA:

*“Artigo 36.º*

*Prazo de emissão e formalidades das faturas*

[...]

5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente sujeito passivo do imposto, bem como os correspondentes números de identificação fiscal; (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro)

b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;

c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;

d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;

e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;

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

No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável.

[...]

Em sentido semelhante dispõe a Diretiva que estabelece o sistema europeu comum do IVA, no seu artigo 226.º, parcialmente transcrito:

*“Secção 4*

*Conteúdo das faturas*

*Artigo 226.º*

*“Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º o são as seguintes:*

- 1) A data de emissão da fatura;*
- 2) O número sequencial, baseado numa ou mais séries, que identifique a fatura de forma unívoca;*
- 3) O número de identificação para efeitos do IVA, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual o sujeito passivo efetuou a entrega de bens ou a prestação de serviços;*
- 4) O número de identificação para efeitos do IVA do adquirente ou destinatário, referido no artigo 214.º, ao abrigo do qual foi efetuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços pela qual aquele seja devedor do imposto ou uma entrega de bens referida no artigo 138.º;*
- 5) O nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário;*
- 6) A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados;*
- 7) A data em que foi efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços ou a data em que foi efetuado o pagamento por conta, referido nos pontos 4) e 5) do artigo 220.º, na medida em que essa data esteja determinada e seja diferente da data de emissão da fatura;*
- 7-A) Quando o IVA se torna exigível no momento em que o pagamento é recebido em conformidade com a alínea b) do artigo 66.º e o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, a menção «Contabilidade de caixa»;*
- 8) O valor tributável para cada taxa ou isenção, o preço unitário líquido de IVA, bem como os abatimentos e outros bónus eventuais, se não estiverem incluídos no preço unitário;*
- 9) A taxa do IVA aplicável;*

10) *O montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime especial para o qual a presente diretiva exclua esse tipo de menção;*

10-A) *Quando a fatura for emitida pelo adquirente ou destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços, e não pelo fornecedor ou prestador, a menção «Autofaturação»;*

11) *Em caso de isenção, a referência à disposição aplicável da presente diretiva, ou à disposição nacional correspondente, ou qualquer outra menção indicando que a entrega de bens ou a prestação de serviços beneficia de isenção;*

11-A) *Quando o adquirente ou destinatário for devedor do imposto, a menção «Autoliquidação»;*

[...]

Adicionalmente, com relevo para a situação *sub judice*, o artigo 19.º, n.ºs 1, 2 e n.º 6 do compêndio do IVA prescrevem:

“Artigo 19.º

Direito à dedução

*1 - Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram:*

*a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos;*

*b) O imposto devido pela importação de bens;*

*c) O imposto pago pelas aquisições de bens ou serviços abrangidas pelas alíneas e), h), i), j), l) e m) do n.º 1 do artigo 2.º;*

*d) O imposto pago como destinatário de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham facturado o imposto;*

*e) O imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com o n.º 6 do artigo 15.º*

*2 - Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo:*

*a) Em faturas passadas na forma legal;*

*b) No recibo de pagamento do IVA que faz parte das declarações de importação, bem como em documentos emitidos por via eletrónica pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nos quais constem o número e a data do movimento de caixa.*

*c) Nos recibos emitidos a sujeitos passivos enquadrados no «regime de IVA de caixa», passados na forma legal prevista neste regime.*

*[...]*

*6 - Para efeitos do exercício do direito à dedução, consideram-se passadas na forma legal as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos.*

*[...]*”

Este enquadramento coordena-se com o disposto no artigo 178.º, alínea a) da Diretiva IVA, segundo o qual:

#### *“CAPÍTULO 4*

##### *Disposições relativas ao exercício do direito à dedução*

##### *Artigo 178.º*

*Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:*

*a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI;*

*[...]*”.

Por outro lado, na perspectiva dos requisitos materiais rege o artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA, nos seguintes moldes:

*“Artigo 20.º*

*Operações que conferem o direito à dedução*

*1 - 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 prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;*

*b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em:*

*I) Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º;*

*II) Operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional;*

*III) Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º;*

*IV) Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.os 8 e 10 do artigo 15.º;*

*V) Operações isentas nos termos dos n.os 27) e 28) do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam directamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade;*

*VI) Operações isentas nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro.”*

Esta norma tem correspondência no artigo 168.º da Diretiva IVA, inserido no Capítulo 1, sob a epígrafe “Origem e âmbito do direito à dedução”, segundo o qual:

*“Artigo 168.º*

---

*Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua 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;*

*b) O IVA devido em relação a operações assimiladas a entregas de bens e a prestações de serviços, em conformidade com a alínea a) do artigo 18.º e o artigo 27.º;*

*c) O IVA devido em relação às aquisições intracomunitárias de bens, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea b), subalínea i);*

*d) O IVA devido em relação a operações assimiladas a aquisições intracomunitárias, em conformidade com os artigos 21.º e 22.º;*

*e) O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-Membro.”*

Face ao regime legal gizado, o direito à dedução do imposto, disciplinado nos artigos 167.º a 192.º da Diretiva IVA e, no direito interno, nos artigos 19.º a 26.º do Código do IVA, consiste essencialmente no direito de um sujeito passivo deduzir ao imposto incidente sobre uma certa operação tributável o imposto em que tenha incorrido na aquisição de bens ou serviços que se destinem à realização dessa operação.

Segundo a regra geral constante do artigo 168.º da Diretiva, o IVA incorrido nas aquisições feitas por um sujeito passivo é dedutível na integralidade sempre que os bens ou serviços sejam utilizados “para os fins das suas operações tributadas”. Esse corresponde a um método de dedução de imputação direta, havendo de estabelecer-se para esse efeito um nexo direto entre uma dada operação ativa e uma dada operação passiva.

Neste sentido, cumpre apreciar a questão da relevância dos requisitos formais e consequências do seu incumprimento.

Em linha com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, bem como a jurisprudência mais recente dos nossos tribunais superiores e também arbitral, o incumprimento de algumas formalidades na emissão de faturas não torna inevitável o afastamento do direito à dedução, como consequência de uma violação do artigo 226.º, n.º 6 da Diretiva IVA, se não vejamos.

Compulsando o paradigmático acórdão Barlis, de 15 de setembro de 2016, C-516/14, extrai-se que *“a finalidade das menções que devem obrigatoriamente constar da fatura consiste em permitir às Administrações Fiscais a realização de controlos do pagamento do imposto devido e, se for caso disso, da existência do direito a dedução do IVA”* e é à luz desta finalidade que importa analisar se as faturas respeitam as exigências do artigo 226.º, n.º 6, da Diretiva IVA – cf. n.ºs 26, 27 e 28. De notar que estas exigências podem ser supridas através de documentos conexos com as faturas, que a estas possam ser equiparados, nos termos do artigo 219.º da referida diretiva, na qualidade de documentos que alteram a fatura inicial e a ela façam referência específica e inequívoca (acórdão Barlis, n.º 34)

Para o Tribunal Europeu, *“o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Por conseguinte, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para saber que os requisitos materiais foram cumpridos, não pode impor condições suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução do imposto que possam ter por efeito eliminar esse direito (v., neste sentido, acórdãos de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42; de 1 de março de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 43; e de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 58, 59 e jurisprudência aí referida).”* – cf. acórdão Barlis, n.º 42.

No mesmo sentido, veja-se também a síntese da posição da jurisprudência do Tribunal de Justiça, e que consta da decisão do CAAD no processo n.º 96/2018-T, de 30 de outubro de 2018<sup>3</sup>:

*“Assim, o TJ conclui que o artigo 178.º, alínea a) da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma fatura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.º 6 desta diretiva, quando essas autoridades dispõem de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos – cf. acórdão Barlis, n.º 43 e dispositivo.*

*Esta posição já tinha sido anteriormente sufragada nos acórdãos de 30 de setembro de 2010, Uszodaépito kft, C-392/09; de 21 de outubro de 2010, Nidera, C-385/09; de 1 de março de 2012, Kopalnia (ou Polsky Trawertyn), C-280/10; de 27 de setembro de 2012, VSTR, C587/10; de 8 de maio de 2013, Petroma, C-271/12; de 18 de julho de 2013, Evita-K EOOD, C78/12; de 6 de fevereiro de 2014, SC Fatorie, C-424/12 e de 11 de dezembro de 2013, Idexx Laboratories, C-590/13. Esta jurisprudência constante do TJ afirma que, sem prejuízo da importante função documental da fatura, na medida em que pode conter dados controláveis, conquanto estejam cumpridos e demonstrados os requisitos substantivos, a não observância das formalidades não pode, em princípio, levar à supressão do direito à dedução do IVA, reforçando que este “garante a neutralidade na aplicação do IVA, pelo que não poderá ser recusado somente porque os sujeitos passivos negligenciaram certos requisitos formais, quando os requisitos substantivos tenham sido cumpridos” – cf. acórdão Uszodaépito kft, n.º 38).*

*Na interpretação do TJ, a exigência de dispor de fatura em todos os pontos conforme com as disposições da Diretiva IVA teria uma consequência inaceitável: a de pôr em causa o direito à dedução do sujeito passivo, quando os dados podem ser validamente*

---

<sup>3</sup> Em igual sentido, veja-se a decisão do CAAD no processo n.º 353/2020-T, de 30 de dezembro de 2021, a decisão do CAAD no processo n.º 246/2021-T, de 21 de Junho de 2021; e decisão do CAAD no processo n.º 246/2021-T, de 21 de Junho de 2021

*comprovados através de outros meios que não sejam uma fatura – cf. n.º 48 do acórdão Kopalnia.*

*Acresce, neste ponto, e conforme referido na decisão arbitral n.º 3/2014-T, de 6 de dezembro de 2016, convocar o acórdão de 12 de julho de 2012, EMS Bulgária, C-284/11, “que coloca a questão dos efeitos associados ao incumprimento de formalidades no domínio sancionatório e não no plano (bem distinto) dos efeitos impeditivos ou extintivos do exercício do direito (substantivo) à dedução”.*

*O referido entendimento tem sido reforçado em jurisprudência posterior, designadamente no acórdão de 15 de novembro de 2017, Rochus Geissel, C-374/16, que recorda que o direito à dedução do IVA não pode, em princípio, ser limitado, e que o regime de deduções visa libertar completamente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas, pelo que a dedução do IVA pago a montante deve ser concedida se os requisitos substanciais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (n.ºs 40 a 46 do acórdão Rochus Geissel).*

*De igual forma, o Acórdão de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-518/14, reitera a anterior posição antiformalista e perfilha o entendimento de que, caso ocorra a retificação de faturas que contenham erros (ou omissões), a mesma produz efeitos (retroativos) à data em que as faturas foram inicialmente elaboradas – acórdão Senatex, n.ºs 35 a 43 e dispositivo.*

*Porém, em situações de fraude, por exemplo, quando a violação das «exigências formais tiver por efeito impedir a prova certa de que as exigências materiais foram observadas», o TJ confirma a admissibilidade, à luz do direito europeu, da recusa do direito à dedução.*

*Neste caso, é necessário que se demonstre que o sujeito passivo «não cumpriu fraudulentamente, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, a maior parte das obrigações formais que lhe incumbiam para poder beneficiar deste direito.»*

– cf. acórdão de 28 de julho de 2016, Giuseppe Astone, C-332/15, n.º 42 e ponto 2 do dispositivo.

*A doutrina nacional é parametrizada pela jurisprudência europeia. Segundo Sérgio Vasques, «[a] complexidade que reveste o regime das faturas e a margem de liberdade que ainda é deixada aos estados-membros nesta matéria têm levado à multiplicação de litígios junto do TJUE relativos aos requisitos formais para o exercício do direito à dedução do IVA. Nas suas decisões o tribunal, reiterando embora a função da fatura como suporte do direito à dedução, em correspondência com o artigo 178.º da Diretiva, tem permitido que sobre este requisito de forma prevaleça a substância das operações, sempre que isso se mostre necessário para garantir a neutralidade do IVA e não coloque risco demasiado» – cf. O Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2015, pp. 340-345 (excerto de p. 341).*

*Miguel Durham Agrellos e Paulo Pichel, também com apoio na jurisprudência comunitária, consideram que os vícios formais apenas são passíveis de impedir o direito à dedução se puserem «razoavelmente em causa a capacidade de cobrança correta do imposto e de fiscalização pelas autoridades tributárias, de tal modo que esta não está em condições de conhecer a realidade material subjacente, em face dos elementos apresentados pelo sujeito passivo» – cf. “Jurisprudência do TJUE sobre Exigências de Forma das Faturas e Direito à Dedução do IVA”, Cadernos IVA 2015, Coord. Sérgio Vasques, Almedina, 2015, pp. 191-211 (o excerto de p. 194).*

*No mesmo sentido Cidália Lança refere que «de acordo com a jurisprudência daquele Tribunal [TJ], o princípio da neutralidade exige que a dedução do IVA seja concedida se os requisitos substantivos tenham sido cumpridos, mesmo se os sujeitos passivos tiverem negligenciado certos requisitos formais» – cf. Anotação ao artigo 36.º do Código do IVA: Código do IVA e RITI Notas e Comentários, Coord. e Organização Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos, Almedina, 2014, p. 340.”*

Por conseguinte, os artigos do Código do IVA que estabelecem exigências formais para o exercício do direito à dedução, em particular o disposto nos artigos 19.º e 36.º, têm de ser interpretados à luz da jurisprudência do TJUE, acompanhada e obviamente não

desconhecida pelos tribunais nacionais, que é clara em admitir outros meios de prova para garantir um elemento estruturante do sistema de tributação, o direito à dedução. Dessa jurisprudência decorre que o direito à dedução não é comprometido por falhas de natureza formal supríveis, sem prejuízo de situações de fraude ou má-fé dos agentes, que, no presente processo, não foram sequer invocadas.

Perante o anteriormente exposto, e seguindo a linha da jurisprudência, o incumprimento dos requisitos formais não é impeditivo da dedução se a Requerente comprovar a efetividade das operações.

Consequentemente, compete nestes termos, apreciar sobre quem recai o ónus da prova do direito à dedução, designadamente a comprovação da efetividade das operações.

Resulta do artigo 74.º n.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.*", em consonância com o artigo 342.º n.º 1 do CC, "*Aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado.*".

Existe ampla jurisprudência, sustentando que cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira, o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação e que cabe ao Sujeito Passivo provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca. (vide Processo Arbitral nº 236/1014-T de 4 de Maio de 2015; Ac. STA 0951/11 de 26 de fevereiro de 2014).

Para o caso sub-judice, importa relevar a situação equivalente da dedutibilidade de gastos, prevista no n.º 1 do artigo 75.º da LGT "*1 - 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.*"

Sobre a temática do ónus da prova, já se pronunciou vasta jurisprudência, quanto a uma questão semelhante, em concreto a dedutibilidade dos gastos, de interesse para o caso em

apreço, vejamos a decisão arbitral proferida no processo 604/2020T de 9 de Novembro de 2021:

*“Isto é, em matéria de dedutibilidade de gastos, não se aplica esta presunção, pelo que tem aplicação a regra geral do artigo 74.º, n.º 1, da LGT que estabelece que «o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque».*

*Desta regra resulta que o ónus da prova, em matéria de dedutibilidade de gastos, recai sobre o contribuinte que pretende ver deduzidos os encargos, pelo que a falta da prova exigida por lei deve, em princípio, ser valorada contra o contribuinte, afastando a dedutibilidade dos gastos não provados nos termos previstos na lei. Diz-se, «em princípio» porque esta regra geral do ónus da prova é temperada pela do artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, que impõe a anulação dos actos impugnados, nos casos de «fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário».*

Neste sentido, seguindo a legislação e jurisprudência elencada, compete à Requerente o *onus probandi* do direito à dedução.

Passemos assim, à análise em concreto as faturas (e operações) emitidas pela sociedade B... LDA, C..., LDA e D... LDA.

Perante tudo o que já foi exposto, para efeitos de IVA, o direito à dedução depende materialmente:

(a) Da efetiva realização das operações; e

(b) Da conexão – direta e imediata – dos bens e serviços adquiridos (onerados com IVA) com a intenção (confirmada por elementos objetivos) de realização de operações de transmissões de bens e prestações de serviços que confirmam tal direito (artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA), independentemente de estas se realizarem e de serem ou não lucrativas (Acórdãos do TJ de 21 de março de 2000, Gabalfrisa, C-110/98, n.ºs 45 a 47; de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, n.ºs 19 a 24, e de 29 de fevereiro de 1996, INZO, C110/94, n.ºs 16, 23 e 24).

Resulta dos autos que a atividade da Requerente constitui uma atividade económica e é tributada em IVA, conferindo o direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 19.º, n.º 1 e 20.º, n.º 1 do Código do IVA.

Deste modo, para se concluir sobre a dedutibilidade do IVA incorrido nos serviços adquiridos às sociedades indicadas, é necessário, mas também suficiente, determinar se esses serviços foram efetivamente prestados, em que medida, e se se relacionam com a atividade da Requerente.

A Requerente demonstrou nos autos, de forma contextual e circunstanciada, que no quadro do desenvolvimento normal da sua atividade, contratou com as sociedades (B... LDA, C..., LDA.) prestações de serviços e que estas existiram efetivamente, geraram os fluxos financeiros e estão documentalmente suportadas, pelas faturas, pelos contratos celebrados e pela prova testemunhal apresentada. A Requerente demonstrou a materialidade das operações inseridas no desenvolvimento da sua atividade.

Cabe a este respeito relembrar que, conforme salienta o TJ, o descritivo das faturas não tem de ser exaustivo e não constitui um fim em si mesmo. Ele é instrumental à finalidade de controlo das operações, do pagamento devido (v.g., taxas, isenções) e da existência do direito à dedução.

Conclui-se que os serviços prestados pelas duas sociedades foram efetivos e necessários para acautelar a responsabilidade da Requerente emergente de relações jurídicas geradoras de obrigações e contingências na sua esfera.

No presente caso, a Requerente logrou complementar a informação expressa nas faturas dos serviços adquiridos à B... LDA e C..., LDA. no que se refere aos respetivos procedimentos e métodos/critérios de quantificação, ressaltando com clareza a natureza dos serviços adquiridos e a sua conexão direta e imediata com a atividade da Requerente, por consubstanciarem serviços de suporte essenciais ao desenvolvimento da mesma, não existindo fundamento atendível para que lhe seja vedado o direito à dedução do respetivo IVA.

Ficou demonstrado nos presente autos, que os serviços prestados pela sociedade B... Lda., se referem a serviços de avaliação de equipamento, que foram prestados à Requerente no âmbito da sua atividade, consequentemente da responsabilidade desta.

Igualmente, ficou demonstrado que os serviços prestados pela sociedade C..., LDA., de apoio à gestão da empresa, em particular no apoio à consultoria às subsidiárias internacionais, foram efetivos e necessários.

Assim, mesmo perante um incumprimento, imperfeições ou insuficiência dos requisitos formais, deve considerar-se provada a materialidade das operações, com a consequente dedução, conforme prevista nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alíneas a) e b), II) do CIVA.

Atenta as razões acabadas de expor, conclui-se que a Requerente reúne as condições substantivas de exercício do direito à dedução do IVA, devendo considerar-se cumpridas as condições de que depende o exercício do direito à dedução, como resulta da prova produzida e do enquadramento da situação fáctica na previsão dos artigos 19.º, n.º 1 e 20.º, n.º 1 do Código do IVA e dos correspondentes artigos 168.º e 169.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro), incorrido na aquisição de serviços adquiridos às sociedades C... LDA e C..., LDA, uma vez que a Requerente:

- a) Conseguiu demonstrar a extensão e natureza dos serviços concretos que foram faturados, a altura em que o foram e a sua quantificação;
- b) Incidiu IVA sobre essas operações que foi devidamente liquidado pelo prestador;
- c) Os serviços adquiridos contribuíram inequivocamente para a realização de operações da Requerente que conferem o direito à dedução.

Razão pela qual as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios relativas ao ano 2020 e 2021 enfermam, nesta parte, de erro nos pressupostos anuláveis por vício de violação de lei, de harmonia com o disposto no artigo 163.º do CPA, ex vi artigos 2.º, alínea c) da LGT e 2.º, alínea d) do CPPT. É de igual modo anulável o despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa que, nesta parte, confirmou aqueles atos tributários.

No que concerne às faturas/operações da Sociedade D... LDA., competia à Requerente o ónus da prova da comprovação dos serviços concretos que esta entidade prestou, contudo, a Requerente não logrou a comprovação dos serviços adquiridos e a sua conexão direta e imediata com a atividade da Requerente.

Conclui-se assim que a Requerente não reúne as condições substantivas de exercício do direito à dedução do IVA incorrido na aquisição de serviços à D... LDA, nos moldes previstos no artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA, uma vez que não conseguiu demonstrar a extensão e natureza dos serviços concretos que esta entidade prestou à Requerente.

Pelos fundamentos expostos, improcede nesta parte, a pretensão da Requerente.

#### **§4.3. Atos de liquidação de juros compensatórios**

Dada a equiparação da ação arbitral ao processo de impugnação judicial, cabe nos poderes de cognição e pronúncia dos Tribunais Arbitrais, à semelhança dos Tribunais Tributários, a apreciação e declaração da (i)legalidade dos juros compensatórios (cf. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e b) do RJAT).

Considerando que, na situação sub júdice, os juros compensatórios incidem sobre a dívida tributária de IVA e que a mesma é anulada parcialmente, nos termos e pelas razões acima expostas, os atos de liquidação de tais juros partilham de idênticos vícios e desvalor invalidante, devendo, por isso, ser também (parcialmente) anulados, na parte correspondente.

No segmento dos juros subsistente (respeitante à liquidação de IVA não anulada, i.e., do imposto não dedutível das faturas da D... LDA), importa ainda apreciar a alegada falta de fundamentação do ato de liquidação de juros compensatórios, por não ter sido comprovada a imputação a título de culpa. Neste âmbito, em linha com a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo e a decisão arbitral no processo n.º 433/2020, de 13-01-2021, sem prejuízo de a aplicação dos juros compensatórios depender da imputação, a título de culpa, ao contribuinte, do atraso na liquidação, quando “*«uma determinada conduta constitui um facto qualificado por lei como ilícito, deverá fazer-se decorrer do preenchimento da hipótese normativa, por ilação lógica, a existência de culpa, na forma pressuposta na previsão do tipo de ilícito respectivo»*. Isto, não propriamente porque a culpa se presuma,

mas por ser «algo que em regra ou prima-facie, se liga ao carácter ilícito-típico do facto respectivo», o que se reconduz a só ser afastada [a culpa] quando se demonstrar qualquer causa de exclusão da culpa. “Por isso, no plano da prática, demonstrado o enquadramento de uma conduta na previsão legal de um ilícito -típico, perguntar pela culpa «é no fundo perguntar se a culpa se encontra ou não em concreto excluída». <sup>(11)</sup>

<sup>(11)</sup> Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:  
– de 13 -5 -1998, proferido no recurso n.º 021721, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 391, página 206;  
– de 23-09-1998, processo n.º 022612, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-2001, página 2505;  
– de 05-05-1999, processo n.º 023729;  
– de 19-11-2008, processo n.º 0325/08; e  
– de 23-04-2013, processo n.º 01195/12.  
Neste sentido, relativamente ao direito criminal, FIGUEIREDO DIAS, *Pressupostos da Punição*, em *Jornadas de Direito Criminal*, página 69».)

Ora, no caso, não foi invocada, nem identificada uma causa de exclusão da ilicitude, pelo que improcede o alegado pela Requerente.

#### **§4.4. Questões de conhecimento prejudicado**

Na sentença a proferir deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT). Contudo as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, “as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”.

Em face da solução dada à questão relativa ao preenchimento dos requisitos do direito de dedução quanto às faturas emitidas pela Sociedade D... LDA, em que se conclui que a Requerente não reúne as condições substantivas do exercício do direito à dedução do IVA, julgou-se improcedente o pedido. Fica assim prejudicado o conhecimento das restantes questões incluídas no pedido de pronúncia arbitral quanto a estas faturas, concretamente, serem enquadráveis como operações relativas a participações sociais e, em consequência, se conferem ou não o direito de dedução.

#### **§4.5. Dos Juros indemnizatórios e da restituição do imposto indevidamente pago**

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, o disposto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

O n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, posição que tem sido acolhida de forma unânime pela jurisprudência.

No caso, não se provou que a Requerente tivesse procedido ao pagamento do montante de imposto e juros liquidado, conforme exigido pelo artigo 43. n.º 1 da LGT.

Atendendo ao exposto, não são devidos juros indemnizatórios em benefício da Requerente, conseqüentemente improcede o pedido de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios em relação à parcela do IVA e juros compensatórios cuja liquidação foi anulada, sem prejuízo de a Requerente poder vir a fazer posteriormente prova em sede de execução da presente decisão arbitral.

#### **V. DECISÃO**

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

- a) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular parcialmente os atos de liquidação de IVA impugnados nesta ação arbitral, no valor de € 47.364,36 (IVA dedutível faturado pelas sociedades B... LDA. de [€ 4.320,32] e C... LDA. [€ 43.044,04]), mantendo-se as liquidações na parte remanescente [€ 35.266,67];
- b) Anular parcialmente a liquidação de juros compensatórios, na medida em que estes respeitem à parte das liquidações de IVA que vão anuladas;

- c) Julgar improcedente o pedido de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios em relação à parcela do IVA e juros compensatórios que vão anulados, sem prejuízo de o Requerente poder vir a fazer posteriormente em sede de execução da presente decisão arbitral.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto nos artigos 305.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **82.668,99**, indicado pela Requerente e não contestado pela Requerida, correspondente ao valor das liquidações de IVA e de juros compensatórios cuja anulação constitui o objeto desta ação.

## **VII. CUSTAS ARBITRAIS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.754,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, cabendo à Requerida suportar € 1.569,78 (57%) e à Requerente € 1.184,22 (43%), na razão do respetivo decaimento.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de setembro de 2022

Os Árbitros,

Alexandra Coelho Martins

Pedro Guerra Alves, Relator

Júlio Tormenta