

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 337/2022-T

Tema: IVA – Incompetência em razão do valor da causa.

SUMÁRIO:

1. O objecto do presente processo arbitral prende-se, unicamente, com a dedutibilidade do IVA num conjunto de facturas cujo imposto não aceite é de € 156.638,64. Independentemente das razões de facto ou de direito que possam assistir à Requerente para obter o provimento dos seus pedidos, a verdade é que o resultado do vencimento da ação ascenderia a € 156.638,64, sendo, portanto, este o montante da utilidade económica que deve servir de fundamento ao valor do processo.
2. A incompetência em razão do valor da causa constitui uma exceção dilatória (art.º 577.º do CPC), que nos termos do art.º 576.º, n.º 2, obsta “...a que o tribunal conheça do mérito da causa e dão lugar à absolvição da instância ou à remessa do processo para outro tribunal.”
3. No caso não é aplicável a norma atinente à remessa do processo para outro tribunal, pelo que a consequência só pode ser a da extinção da instância.

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro Henrique Nogueira Nunes, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o **Tribunal Arbitral Singular**, acorda no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A... **UNIPESSOAL LDA.**, NIPC ..., com sede na ..., ..., ..., ...-... Cascais, (doravante designada por “Requerente”) vem, por pedido datado de 26 de Maio de 2022, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos conjugados do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do Decreto- Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

1.2. A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre a legalidade das demonstrações de liquidação de IVA referente aos períodos de 2020/10, 2020/11, 2020/12 e 2021/01, e, bem assim, condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira ao reembolso do valor pago.

1.3. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

1.4. Como fundamento da sua pretensão a Requerente imputa os seguintes vícios:

(i) Relativamente à aquisição de serviços que não conferiram direito a dedução e deram lugar a liquidação de IVA da empresa B..., Lda. Vem dizer que a referida sociedade prestou serviços de aconselhamento e acompanhamento jurídico do normal desenvolvimento da sua atividade, nomeadamente em processos de obtenção de nacionalidade de clientes do SP, constituição de empresas e processos visto gold.

(ii) E que contratou serviços jurídicos de acompanhamento de tais processos junto de Advogado, tendo o mesmo, inclusive, emitido recibos verdes dos serviços prestados que

constam dos autos e já anteriormente aceites pela Autoridade Tributária e que foi nessa sequência, pelo advogado constituída, em 2018.08.10, na qualidade de sócio gerente, a sociedade B..., Lda., passando o acompanhamento dos processos de obtenção de nacionalidade e de vistos dos seus clientes.

(iii) Pelo que não se poderá aceitar que, por motivo que é alheio ao Requerente, por ser alterada a pessoa jurídica, exatamente os mesmos serviços prestados não possam dar lugar ao reembolso de IVA.

(iv) Relativamente ao fornecedor C...- NIF ..., vem dizer que este prestou todos os esclarecimentos devidos, tendo, inclusive, descrito pormenorizadamente os serviços concretamente prestados e que deram origem às Faturas emitidas e cuja dedução do IVA foi requerida.

(v) Sobre o fornecedor D... Lda. – NIF ... vem dizer que este prestou todos os esclarecimentos devidos, tendo, inclusive, descrito pormenorizadamente os serviços concretamente prestados e que deram origem às Faturas emitidas e cuja dedução do IVA foi requerida.

(vi) Já sobre o fornecedor E... Lda. - NIF ... vem dizer que este prestou todos os esclarecimentos devidos, tendo, inclusive, descrito pormenorizadamente os serviços concretamente prestados e que deram origem às Faturas emitidas e cuja dedução do IVA foi requerida.

(vii) E que não pode aceitar a não aceitação da dedução do IVA e respetivo acerto de liquidação deste tributado efetuado pela Autoridade Tributária, com base no facto de os bens e serviços não serem utilizados para os fins das operações tributadas, nomeadamente considerando que a maior parte dos serviços prestados não são tributados em sede de IVA, citando diversa jurisprudência comunitária.

(viii) Tendo em conta o quanto se expôs e relativamente ao IVA titulado pelos documentos a que se reportam as correcções propostas no RIT, considera que as deficiências formais detectadas pela AT não são, em concreto, idóneas a, de per si, afastarem o seu direito à

dedução do imposto nelas mencionado, uma vez que, conforme resulta do próprio RIT, a AT dispõe de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos, em termos de lhe permitir a realização de controlos do pagamento do imposto devido e da existência do direito a dedução do IVA.

(ix) Vem pedir que seja declarada a ilegalidade das liquidações de IVA referentes aos períodos de 2020/10, 2020/11, 2020/12 e 2021/01 e, bem assim, que seja declarada a ilegalidade do acerto de contas que lhe foi determinado no montante total de € 23.464,29 (vinte e três mil quatrocentos e sessenta e quatro euros e vinte e nove cêntimos).

1.5. A Requerida ou AT respondeu, em síntese, como segue:

(i) Vem defender-se por impugnação.

(ii) Que concluíram os SIT que a expressão "*gestão de projetos*" indicada nas facturas emitidas pela sociedade B..., não respeita as exigências formais taxativamente previstas nas alíneas 6 do art.º 226.º da Diretiva IVA do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, porquanto não permite aferir se os alegados serviços se destinaram à realização, por parte da sociedade A..., das operações previstas no n.º 1 do art.º 20.º do CIVA.

(iii) Que não se vislumbra existir, relativamente às facturas emitidas pela sociedade B..., o requisito formal da sua conexão com as actividades exercidas pela sociedade A... que confirmam tal direito à dedução, uma vez que os serviços por si prestados dizem respeito à obtenção da cidadania portuguesa para cidadãos israelitas, prestados às entidades: F... Lda., com o NIF:... e endereço em..., Israel; G... Ltd., com o NIF: IL... e endereço em..., Israel; e H..., com o NIF: IL... e endereço em..., Israel.

(iv) Que em momento algum a Requerente prova o que cauciona ao longo do seu PPA, e que não se esforçou sequer por concretizar em que tipo de serviços concretamente consistem as expressões de serviços a si realizadas.

(v) Que nem através das descrições das facturas, nem através das explicações genéricas prestadas pela Requerente, é possível identificar quais os serviços jurídicos ou quais os serviços de gestão de processos que terão sido concretamente prestados.

(vi) Que a Requerente não cumpriu o princípio do ónus da prova, que implica que quem alega um determinado facto constitutivo de um direito, tem a necessidade de prová-lo.

(vii) Que as expressões “Serviços jurídicos” e “Gestão de projetos” indicadas nas facturas emitidas pela sociedade B... que não respeitam as exigências formais taxativamente previstas nas alíneas 6) do art.º 226.º da Directiva IVA e alínea b) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, por insuficiência dos elementos obrigatórios do conteúdo das mesmas.

(viii) Que inexistente, relativamente às facturas emitidas pela sociedade B..., o requisito formal da sua conexão com as actividades exercidas pela Requerente que confirmam tal direito.

(ix) Relativamente às facturas emitidas pelo sujeito passivo C...– NIF:..., vem dizer que a Requerente não remeteu os elementos/documentos previamente solicitados que justificassem a prestação daqueles serviços, particularmente, cópias dos extractos de conta-corrente relativos aos anos de 2019 e 2020 do cliente A... Unipessoal, Lda., identificação dos eventuais clientes a que respeitam o conjunto de facturas previamente identificadas e cópias de eventuais contratos ou acordos celebrados.

(x) No que respeita às facturas emitidas pela sociedade D..., Lda. – NIF: ..., vem dizer que para este sujeito passivo/emitente, não foram entregues aos SIT quaisquer elementos/documentos dos que haviam sido previamente solicitados, que de alguma forma justificassem as prestações daqueles serviços, (cópias de extractos de contas, cópias de eventuais contratos ou acordos celebrados, perante as informações prestadas muito pouco esclarecedoras e a ausência de elementos contabilísticos e de outros elementos de suporte, e à semelhança do que sucedeu com a facturação dos outros sujeitos passivos/emitentes, não foi possível identificar concretamente quais os serviços alegadamente prestados.

(xi) Por fim, no que concerne à sociedade emitente E..., Lda., com o NIF:..., vem dizer que a tributação da prestação de serviços relacionadas com bens imóveis ocorre sempre no lugar onde se situa o imóvel (alíneas a) dos n.ºs 7 e 8 do art.º 6.º do CIVA), e tendo em conta que o core business da Requerente é a consultoria para a obtenção da cidadania Portuguesa de descendentes de judeus sefarditas, bem assim, que as facturas por si emitidas sem liquidação de IVA, registadas no campo 8, respeitam a serviços realizados na obtenção da cidadania portuguesa para cidadãos israelitas, constando do seu descritivo: “*Service fee for handling citizenship process*”, “*Service fee IRN*”, “*Service citizenship process*”, etc.

(xii) Não se vislumbrando assim, diz, existir o requisito formal da conexão dos serviços que a Requerente protesta ter adquirido, com actividades por si exercidas que confirmam o direito à dedução.

(xiii) Já que também as sociedades emitentes, que alegadamente prestaram os serviços titulados pelas facturas em causa e que foram desconsideradas, não procederam à identificação de tais serviços, muito menos, remeteram elementos contabilísticos e/ou de suporte susceptíveis de demonstrar concretamente quais os serviços que foram prestados

(xiv) Pugna, a final, pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral por não provado, e, conseqüentemente, absolvida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências.

1.6. Entendeu o Tribunal por despacho arbitral dispensar a realização da reunião do Tribunal Arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, face à mera questão de direito em causa nos autos, e à não especial complexidade no plano da tramitação processual, o que não mereceu oposição das partes.

1.7. A Requerente foi notificada para se pronunciar sobre a necessidade de realização da prova testemunhal arrolada, não se tendo pronunciado.

1.8. Ambas as partes foram igualmente notificadas para apresentar alegações simultâneas, querendo, tendo ambas optado por não fazê-lo.

1.9. O Tribunal notificou as partes em 17/01/2023, por Despacho Arbitral datado de 16/01/2023 para se pronunciarem sobre a questão do valor do processo e da incompetência do Tribunal, questão de conhecimento oficioso, não tendo nenhuma respondido.

* * *

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2.º do RJAT.

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

Não foram identificadas nulidades no processo.

2. MATÉRIA DE FACTO

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

A) A Requerente requereu junto da Autoridade Tributária e Aduaneira ao pedido de reembolso de IVA referente aos períodos de 2020/10, 2020/11, 2020/12 e 2021/01. Cfr. PPA.

B) A ora Requerente foi sujeita a duas acções inspectivas, levadas a cabo através das Ordens de Serviço Internas com os n.ºs OI2020... e OI2021..., de âmbito parcial, em sede de IVA, tendo por extensão os exercícios de 2020 e 2019 e iniciadas em 2020/12/29 e 2021/01/27, respectivamente. Cfr. Resposta da Requerida e RIT junto aos autos.

C) Tais acções inspectivas, foram efectuadas na sequência do pedido de reembolso de IVA n.º 2016.../... realizado na declaração periódica de IVA do período de 2020/10 (outubro de 2020), no montante de € 100.000,00 e do pedido de reembolso de IVA n.º .../... efectuado na

declaração periódica de 2020/11 (novembro de 2020), no montante de € 30.000,00. Cfr. Resposta da Requerida e RIT junto aos autos.

D) Os pedidos de reembolso supra referidos foram em momento anterior objecto de análise e controlo por parte dos Serviços de Inspecção Tributária através das OI com os n.ºs OI2020... e OI2021..., na sequência dos quais foram abertas as OI supras referidas por forma a efectuar as correcções impugnadas no presente PPA. Cfr. Resposta da Requerida e RIT junto aos autos.

E) Nessa sequência a Autoridade Tributária veio a não considerar algumas das faturas submetidas para efeitos de pedido de reembolso de IVA, nos termos e com o fundamento do RIT. Cfr. Documentos n.º 1 a 3 juntos pela Requerente.

F) Posteriormente foi emitida e notificada à Requerente as demonstrações de Liquidação de IVA referente aos mencionados períodos 2020/10, 2020/11, 2020/12 e 2021/01, cujo valor de reembolso de IVA é inferior ao valor requerido. Cfr. Documentos n.º 4 a 7 juntos pela Requerente.

G) No âmbito destes procedimentos inspectivos resultaram correcções de natureza meramente aritmética, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), que ascenderam ao montante de € 49.634,00, para o período de 2020/10 e de € 1.380,00, para o período de 2020/11. Cfr. Resposta da Requerida.

H) Está em causa nos presentes autos arbitrais a não aceitação pela AT da dedução do IVA referente às seguintes facturas (cfr. RIT constante dos autos):

c... - NIF: ... (Doc. n.º 10)

Número Documento	NIF Emitente	Data Emissão	Tipo Documento	Valor Tributável	Valor Iva	Montante Total	Descritivo
FR014	...	2019-06-04	FR	5.000,00	1.150,00	6.150,00	"Prestação de serviços"
FR015		2019-06-04	FR	7.272,00	1.672,56	8.944,56	"Prestação de serviços"
FR016		2019-06-04	FR	5.000,00	1.150,00	6.150,00	"Prestação de serviços"
FR018		2019-10-11	FR	9.846,53	2.264,70	12.111,23	"Prestação de serviços"
FR019		2019-10-11	FR	10.510,00	2.417,30	12.927,30	"Prestação de serviços"
FR020		2019-10-31	FR	11.501,10	2.645,25	14.146,35	"Prestação de serviços"
FR021		2020-01-17	FR	760,00	174,00	934,00	"Consultoria referente a Nov e Dez 2019"

a) Registada na contabilidade em 2019/12

a)
a)

D... Lda. – NIF: ... (Doc. n.º 13)

Número Documento	NIF Emitente	Data Emissão	Tipo Documento	Valor Tributável	Valor Iva	Montante Total	Descrição
...		2019-12-02	FT	4.264,23	980,77	5.245,00	"Prestação de serviços"
		2019-12-23	FT	9.487,46	2.182,12	11.669,58	"Prestação de serviços"
		2020-03-09	FT	3.394,36	780,70	4.175,06	"Prestação de serviços"
...		2020-06-15	FT	2.894,75	658,89	3.523,64	"Prestação de serviços"

B... Lda. – NIF: ... (Doc. n.º 15)

Número Documento	NIF Emitente	Data Emissão	Tipo Documento	Valor Tributável	Valor Iva	Montante Total	Descrição
FT 2019/15		2019-08-14	FT	34.825,00	8.009,75	42.834,75	"Serviços Jurídicos"
FT 2019/16		2019-09-23	FT	31.658,60	7.265,25	38.923,85	"Serviços Jurídicos" e "Custos Registos Criminais" a)
FT 2019/17		2019-10-10	FT	3.520,00	759,00	4.279,00	"Serviço para constituição de empresa"; "Custos do Registo – Em presa na Hora"; "Processo Vís"; "Processo Visto Gold"
FT 2019/20		2019-10-28	FT	24.665,24	5.673,01	30.338,25	"Serviços Jurídicos"
FT 2019/25		2019-12-04	FT	17.698,73	4.070,71	21.769,44	"Serviços Jurídicos"
FT 2019/27		2019-12-13	FT	16.823,50	3.869,41	20.692,91	"Serviços Jurídicos"
FT 2020/4		2020-02-05	FT	22.551,11	5.186,78	27.737,87	"Serviços Jurídicos"
FT 2020/9		2020-03-02	FT	20.871,21	4.800,38	25.671,59	"Serviços Jurídicos"
FT 2020/12		2020-03-04	FT	16.100,00	3.703,00	19.803,00	"Serviços Jurídicos"
FT 2020/16		2020-04-07	FT	22.361,56	5.143,16	27.504,72	"Serviços Jurídicos"
FT 2020/26		2020-06-17	FT	15.928,27	3.663,04	19.591,31	"Gestão de Processos"
FT 2020/27		2020-06-24	FT	19.911,85	4.579,73	24.491,58	"Gestão de Processos"
FT 2020/31		2020-07-09	FT	35.222,97	8.101,28	43.324,25	"Gestão de Processos"
FT 2020/35		2020-08-31	FT	29.968,89	6.982,84	36.951,73	"Gestão de Processos"
FT 2020/37		2020-08-31	FT	16.800,00	4.324,00	21.124,00	"Gestão de Processos"
FT 2020/39		2020-08-31	FT	13.200,00	3.036,00	16.236,00	"Gestão de Processos"

a) Registrada na contabilidade em 2019/12 – IVA deduzido: EUR 7.319,64 (considerou IVA Incluído no montante referente a "Custos Registos Criminais")

b) Registrada na contabilidade em 2020/09/30.

E... Lda. – NIF: ... (Doc. n.º 17)

Número Documento	NIF Emitente	Data Emissão	Tipo Documento	Valor Tributável	Valor Iva	Montante Total	Descrição
FT 2019/1		2019-12-30	FT	267.235,77	61.464,23	328.700,00	"Real Estate Consulting / Promotion"

Perfazendo, assim, o valor de IVA dedutível não aceite de € 156.638, 64, no que constitui o objecto da pretensão anulatória da Requerente.

I) A AT para negar a supra referida dedução vem referir como segue:

AT
autoridade
tributária e aduaneira

DIREÇÃO DE FINANÇAS DE LISBOA
Inspeção Tributária - Departamento B

Pelo que cabia à sociedade **A...** na qualidade de adquirente dos serviços de construção civil prestados pela sociedade **I...** Lda., conforme documentos também identificados supra, proceder à liquidação e entrega do imposto que se mostrou devido.

Assim sendo, do exposto resulta a constatação da dedução indevida de IVA por parte da sociedade **A...**, impondo-se correções de que daremos conta infra.

III.1.1.2.2 – Imóvel sito na Rua ... – Operações não conexas com operações tributáveis

O sujeito passivo registou na sua contabilidade as faturas identificadas nos pontos 1, 3 e 4 do ponto III.1.1.1, pela sociedade **I...** Lda., com o NIF: ..., emitiu, referentes a trabalhos realizados na Rua ...

Tratando-se de gastos incorridos com um imóvel que não se encontra afeto à atividade da sociedade **A...**, mas sim à residência (morada portuguesa) do seu gerente, **J...** com o NIF: ..., o IVA não é passível de dedução, face ao disposto no n.º 1 do art.º 20.º do CIVA, por se tratar da aquisição de serviços que não conferem direito a dedução.

III.1.2 – Aquisição de serviços que não conferem direito a dedução

III.1.2.1 – Descrição dos factos

Da análise realizada quer aos elementos disponibilizados pelo sujeito passivo, quer aos elementos constantes das bases de dados da AT, resultou a constatação de que a sociedade **I...** **A...** adquiriu serviços prestados por diversas entidades, entre as quais, as seguintes:

C... – NIF: ... (Doc. n.º 10)

Nome	NIF	Data	Tip.	Valor	Valor	Montante	Designação
Documento	Cedente	Emissão	Documento	Tributável	IVA	Total	
FPO14		2019-09-04	FR	5.600,00	1.120,00	6.720,00	"Prestação de serviços"
FPO15		2019-09-04	FR	7.272,72	1.454,54	8.727,26	"Prestação de serviços"
FPO16		2019-09-04	FR	4.600,00	920,00	5.520,00	"Prestação de serviços"
FPO16		2019-10-11	FR	9.440,55	1.888,11	11.328,66	"Prestação de serviços"
FPO19		2019-12-11	FR	10.510,00	2.102,00	12.612,00	"Prestação de serviços"
FPO20		2019-12-31	FR	11.501,16	2.300,24	13.801,40	"Prestação de serviços"
FPO21		2020-01-17	FR	760,00	152,00	912,00	"Contribuição referente a taxa a Zed 2019"

a) Registo na contabilidade em 2019/20

Atento o disposto no n.º 1 do art.º 20.º, conjugado com o n.º 5 do art.º 36.º, ambos do CIVA, foi solicitado ao SP que indicasse a que se referem, concretamente, as expressões "Prestação de serviços" e "Consultoria" indicadas nas faturas-recibo, tendo o SP informado que «... a designação "prestação de serviços" indicada nas faturas anexas e nas faturas anteriormente disponibilizadas referem-se a varias diligências que este prestador realiza para a concretização do negócio da **A...** Unipessoal, Lda., nomeadamente, recepção e boas-vindas dos clientes no aeroporto, acompanhamento dos mesmos às conservatórias (em qualquer ponto do país mediante vagas dos serviços), às lojas da cidade para obtenção de documentos civis, tratamento e acompanhamento da obtenção de contratos essenciais como fornecimento de electricidade, água,

comunicações e seguros por exemplo. Em suma, são realizadas e asseguradas por este prestador várias atividades e diligências para que os clientes se sintam acolhidos e integrados na sociedade» (sublinhado nosso) (Doc. n.º 11).

Concomitantemente, foram realizadas diligências junto deste prestador de serviços, ao abrigo do princípio de colaboração previsto no n.º 4 do art.º 59.º da LGT e no art.º 9.º do RCPITA, no sentido de que fossem disponibilizados os extratos de conta-corrente do cliente **A...** Unipessoal, Lda., relativos aos anos de 2019 e 2020, solicitando ainda a identificação detalhada do tipo de serviços efetivamente prestados, bem como a identificação dos eventuais clientes da sociedade **A...** Lda, a que respeitam um conjunto de faturas previamente identificadas, bem como a disponibilização da cópia de eventuais contratos, acordos ou quaisquer outros documentos que justificassem a prestação daqueles serviços (Doc. n.º 12).

Apesar de o SP: **C...** ter rececionado o pedido de colaboração em 2021 até à data não deu qualquer resposta ao nosso pedido.

D... Lda – NIF: _____ (Doc. n.º 13)

Ano	NIF	Valor	Valor	Valor	Descrição
Operações	Clientes	Prestado	Recebido	TOTAL	
2019	2019	1.000,00	500,00	500,00	"prestação de serviços"
2020	2020	2.000,00	1.000,00	1.000,00	"prestação de serviços"
2021	2021	3.000,00	1.500,00	1.500,00	"prestação de serviços"
2022	2022	4.000,00	2.000,00	2.000,00	"prestação de serviços"

Atento o disposto no n.º 1 do art.º 20.º conjugado com o n.º 5 do art.º 36.º, ambos do CIVA, foi solicitado ao SP que indicasse a que se refere, concretamente, a expressão "Prestação de serviços" indicada nas faturas, tendo o SP informado que «A designação "prestação de serviços" indicada nas faturas anteriormente disponibilizadas referem-se a várias diligências que este prestador realiza para a concretização do negócio da **A...** Unipessoal, Lda. Os serviços prestados são idênticos ao prestador **C...** ou seja, vão desde à receção e boas-vindas dos clientes no aeroporto, acompanhamento dos mesmos às conservatórias (também em qualquer ponto do país mediante) às lojas da cidade para obtenção de documentos e tratamento e acompanhamento da obtenção de contratos essenciais como fornecimento de eletricidade, água, comunicações e seguros, mas para clientes da gama elite.

Há uma diferenciação de trato entre o cliente comum e o cliente designado de gama alta (potenciais investidores) que, por exemplo, manifesta interesse em investir no país, quer na aquisição de imobiliário, por exemplo, quer na constituição de empresa para desenvolvimento de uma atividade económica» (Sublinhado nosso) (Doc. n.º 11).

Concomitantemente, foram realizadas diligências junto deste prestador de serviços, ao abrigo do princípio de colaboração previsto no n.º 4 do art.º 59.º da LGT e no art.º 9.º do RCPITA, no sentido de que fossem disponibilizados os extratos de conta-corrente do cliente: **A...** Unipessoal, Lda., relativos aos anos de 2019 e 2020, solicitando ainda a identificação detalhada do tipo de serviços efetivamente prestados, bem como a identificação dos eventuais clientes da sociedade **A...** Lda, a que respeitam um conjunto de faturas previamente identificadas, bem como a disponibilização da cópia de eventuais contratos, acordos ou quaisquer outros documentos que justificassem a prestação daqueles serviços (Doc. n.º 14).

Apesar das notificações terem sido remetidas para a sede da sociedade **D...**, Lda, constante quer do cadastro da AT, quer da respetiva Certidão Permanente, nenhuma foi recacionada e, consequentemente, foram devchidas a estes Serviços de Inspecção.

B..., Lda - NIF: _____, (Doc. n.º 15)

Número Documento	NIF Entidade	Data Referência	Tipo Documento	Valor Tribuável	Valor Taxa	Montante Total	Descrição
PT		2018-06-12	PT	54.351,00	8.009,75	42.434,75	"Serviços Jurídicos"
PT		2018-06-02	PT	31.053,90	7.205,32	38.194,10	"Serviços Jurídicos" e "Gestão Operativa Comercial"
PT		2018-10-10	PT	2.519,05	756,64	4.476,36	"Serviços para constituição de empresas", "Gestão de Registo - Previsões", "Mediadora", "Estruturação de Cash"
PT		2018-10-08	PT	24.003,24	2.072,51	22.230,23	"Serviços Jurídicos"
PT		2018-12-01	PT	17.624,73	4.072,71	21.700,64	"Serviços Jurídicos"
PT		2018-12-13	PT	18.032,50	2.004,41	20.242,91	"Serviços Jurídicos"
PT		2018-06-05	PT	32.307,11	2.196,76	32.217,35	"Serviços Jurídicos"
PT		2018-08-29	PT	58.307,21	4.802,39	54.471,29	"Serviços Jurídicos"
PT		2018-08-02	PT	18.710,00	3.728,00	18.400,00	"Serviços Jurídicos"
PT		2018-04-07	PT	32.381,50	5.148,98	27.334,72	"Serviços Jurídicos"
PT		2018-04-17	PT	15.303,27	2.603,54	13.505,91	"Gestão de Processos"
PT		2018-04-28	PT	15.591,02	4.579,72	24.471,00	"Gestão de Processos"
PT		2018-03-06	PT	78.221,07	8.157,28	43.234,25	"Gestão de Processos"
PT		2018-03-24	PT	26.248,04	2.802,84	32.851,72	"Gestão de Processos"
PT		2018-01-08	PT	18.323,70	4.324,00	22.124,00	"Gestão de Processos"
PT		2018-01-04	PT	12.423,00	2.030,00	13.430,00	"Gestão de Processos"

a) Regulação da contabilidade em 2018/18 - IVA deduzido: CUI 7.076/18 (para efeitos de inclusão no montante referenciado e "Gestão Operativa Comercial")

b) Regulação da contabilidade em 2018/18/18.

Atento o disposto no n.º 1 do art.º 20.º, conjugado com o n.º 5 do art.º 36.º, ambos do CIVA, foi solicitado ao SP que indicasse a que se refere, concretamente, as expressões "Serviços Jurídicos" e a "Gestão de projetos" indicadas nas faturas, tendo o SP informado que «A designação "serviços jurídicos" e "gestão de projetos" indicadas nas faturas anteriormente disponibilizadas referem-se ao aconselhamento e acompanhamento jurídico no normal desenvolvimento da atividade da empresa, mas a maior parte dos honorários são decorrentes do envolvimento do prestador nos processos de obtenção da nacionalidade dos clientes da

A..., Unipessoal Lda, constituição de empresas e processos visto gold, por exemplo» (Sublinhado nosso) (Doc. n.º 11).

A sociedade **B...**, Lda, com o NIF: _____ encontra-se registada desde 2018/08/20 para o exercício da atividade principal de "Outras atividades consultoria para os negócios e a gestão, CAE 70220" e, a partir de 2018/11/07, para o exercício das atividades secundárias de "Compra e venda de bens imobiliários, CAE 68100", "Arrendamento de bens imobiliários, CAE 68200" e de "Atividades de mediação imobiliária, CAE 68311", com enquadramento em sede de IVA no regime normal, periodicidade trimestral.

Possui como objeto social a "Gestão do património imobiliário próprio e por conta de outrem; elaboração e apoio a projetos de reabilitação urbana e de investimento imobiliário; gestão de prédios rústicos diretamente ou por conta de outrem; prestação de serviços de contabilidade financeira, de custos e gestão; consultoria e apoio em fiscalidade; elaboração de projetos de financiamento; compra e venda de imóveis; compra para revenda de imóveis; mediação imobiliária; atividades de arrendamento, exploração e gestão de prédios urbanos e rústicos".

Concomitantemente foram realizadas diligências junto deste prestador de serviços, ao abrigo do princípio de colaboração previsto no n.º 4 do art.º 59.º da LGT e no art.º 9.º do RCPITA, no sentido de que fossem

disponibilizados os extratos de conta-corrente do cliente **A...** Unipessoal, Lda., relativos aos anos de 2019 e 2020, solicitando ainda a identificação detalhada do tipo de serviços efetivamente prestados, bem como a identificação dos eventuais clientes da sociedade **A...** Lda, a que respeitam um conjunto de faturas previamente identificadas, bem como a disponibilização da cópia de eventuais contratos, acordos ou quaisquer outros documentos que justificassem a prestação daqueles serviços (Doc. n.º 16).

Apesar das notificações terem sido remetidas para a sede da sociedade **B...** Lda. constante quer do cadastro da AT, quer da respetiva Certidão Permanente, nenhuma foi rececionada e, conseqüentemente, foram devolvidas a estes Serviços de Inspeção.

E... Lda. - NIF: _____ (Doc. n.º 17)

Número Documento	NIF Emitente	Data Emissão	Tipo de Documento	Valor Tributável	Valor IVA	Número 2020	Outros	Classificação
FT 2019/1		2019-12-31	FT	207 229,77	61 404,22	328 / 210/01		"R" - "Outros / Reservas"

Atento o disposto no n.º 1 do art.º 20.º, conjugado com o n.º 5 do art.º 38.º, ambos do CIVA, foi solicitado ao SP que indicasse a que diz respeito, concretamente a expressão "Real Estate Consulting / Promotion" constante do descritivo da fatura n.º FT 2019/1, bem como cópia do(s) documento(s) comprovativo(s) do(s) respetivo(s) pagamento(s) e cópia do(s) contrato(s), orçamento(s), proposta(s) ou quaisquer outros documentos, subjacentes a esta fatura, tendo o SP informado que «A designação "real estate consulting / promotion" indicada na fatura do prestador refere-se aos serviços desenvolvidos durante o exercício de 2019 pela

E... Esta empresa prestou o acompanhamento e consultoria premium (16 clientes de segmento muito alto, maioritariamente estrangeiros, com necessidades específicas e bastante exigentes, prestando um serviço de excelência na consultoria imobiliária.

Existindo uma base de confiança entre as gerências de ambas as entidades, a **E...** emitiu um ad documento referente às prestações do ano (fatura n.º 1/2019).

A fatura 1/2019 foi regularizada do seguinte modo: por razões alheias à **A...** Unipessoal, Lda, a entidade **E...** deu indicações que não possuía conta bancária ativa pelo que não seria possível regularizar a fatura imediatamente. Não obstante, havia o IVA da fatura a regularizar por parte da **E...** e sem conta bancária ativa colocou-se o problema do devido cumprimento das obrigações fiscais.

Foi acordado entre as partes o seguinte: a **A...** assegurava o pagamento do IVA (pagamento realizado a 19 de fevereiro conforme comprovativo anexo) e assim que a empresa **E...** Lda. tivesse conta bancária regularizava o valor remanescente do documento (transferência bancária a 15 de junho de 2020 também anexa)» (Sublinhado nosso) (Doc. n.º 11).

A sociedade **E...** Lda., com o NIF: _____ encontra-se registada desde 2018/12/18 para o exercício da atividade principal de "Compra e venda de bens imobiliários, CAE 68100", com enquadramento em sede de IVA no regime normal, periodicidade trimestral e o tipo de operações: transmissões que não conferem direito à dedução (art.º 8.º do CIVA).

Possui como objeto social a "Compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim, arrendamento e exploração de imóveis e propriedades" e tem o IBAN afeto à atividade que consta da declaração de início de atividade apresentada em 2018/12/15 confirmado.

Concomitantemente, foram realizadas diligências junto deste prestador de serviços, ao abrigo do princípio de colaboração previsto no n.º 4 do art.º 59.º da LGT e no art.º 9.º do RCPITA, no sentido de que fossem disponibilizados os extratos de conta-corrente do cliente **A...** Unipessoal, Lda., relativos aos anos de 2019 e 2020, solicitando ainda a identificação detalhada do tipo de serviços efetivamente prestados, bem como a identificação dos eventuais clientes da sociedade **A...**, Lda. a que respeitam um conjunto de faturas previamente identificadas, bem como a disponibilização da cópia de eventuais contratos, acordos ou quaisquer outros documentos que justificassem a prestação daqueles serviços (Doc. n.º 18).

Em resposta ao nosso pedido de colaboração, através de e-mail recebido em 2021/03/31 (Doc. n.º 19), a sociedade **E...** Lda. remeteu a estes Serviços de Inspeção a cópia da fatura n.º FT 2019/1 (Doc. n.º 17), bem como a cópia dos extratos de conta-corrente relativos aos períodos económicos de 2019 e de 2020 (Doc. n.º 20), tendo esclarecido o seguinte:

*"No ano de 2019 prestámos diversos serviços no ramo imobiliário para o nosso Cliente **A...**, Lda.*

Por se tratar de processos que se prolongam no tempo até à sua conclusão, ou não, e devido à relação de confiança existente entre os órgãos sociais de ambas as empresas, definimos que faríamos o encontro de contas respeitante ao comissionamento imobiliário no final do ano.

Dentro dos serviços imobiliários prestámos essencialmente os seguintes:

Identificação de oportunidades para compra e arrendamento de apartamentos em zonas específicas.

Identificação de oportunidades para compra de edifícios para requalificação e posterior venda dos apartamentos.

Identificação de edifícios para compra e arrendamento dos apartamentos.

*Acompanhamento e aconselhamento de clientes da **A...** de elevado potencial.*

*Acompanhamento e aconselhamento de clientes da **A...** de elevado potencial que apenas falam hebraico.*

Identificação de investimentos imobiliários em diversos setores de atividade em curso.

*Relativamente aos Clientes da **A...** em causa não temos qualquer registo sobre os mesmos, uma vez que o nosso cliente é a **A...** e é a eles que prestamos o serviço.*

*Por forma a não criar qualquer confusão com o cliente da **A...** e por forma a salvaguardar as questões legais quanto ao regulamento geral de proteção de dados não fazemos nem temos qualquer registo." (Sublinhado nosso).*

Mais informou que "Pela confiança e experiência existente entre os órgãos sociais das empresas não existe contratos, acordos ou outros documentos de justificação dos serviços prestados uma vez que nunca houve necessidade" (Sublinhado nosso) (Doc. n.º 19).

III.1.2.2 – Fundamentação das correções

A alínea a) do n.º 1 do art.º 1.º do CIVA estabelece que estão sujeitas a imposto "as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal", vindo, por sua vez, os artigos 3.º e 4.º do Código, respetivamente, explicitar os conceitos de "transmissão de bens" e de "prestação de serviços" para efeitos deste imposto.

Segundo o n.º 1 do art.º 4.º do CIVA, o conceito de prestação de serviços tem um caráter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo, que não sejam definidas como transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Por outro lado, o direito à dedução do imposto suportado a montante é uma peça fundamental da estrutura do IVA, pois assegura a não cumulatividade do imposto e garante a sua neutralidade, do ponto de vista dos efeitos económicos. Efetivamente, conforme determina a 6.ª Diretiva, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributáveis, o sujeito passivo poderá deduzir o imposto suportado nas suas aquisições.

De igual forma também o CIVA acolhe este entendimento dispondo que os sujeitos passivos poderão deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram, o imposto suportado a montante para as realizar. É clara a intenção de separar ou individualizar as operações tributáveis das não tributáveis, com o objetivo de permitir a dedução de imposto apenas nos *inputs* que respeitem a operações tributáveis.

O exercício do direito à dedução do imposto encontra-se regulado pelos artigos 19.º e seguintes do CIVA. Efetivamente, refere o art.º 19.º, designadamente o n.º 1 e a sua alínea a) que "Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efetuaram: a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos". Por sua vez, impõe a alínea a) do n.º 1 do art.º 20.º que "Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas".

Porém, nos termos do disposto no segundo parágrafo do art.º 2.º da Primeira Diretiva "Em cada transação, o imposto sobre o valor acrescentado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço".

Por seu turno o art.º 166.º da Diretiva IVA condiciona o direito à dedução ao facto de os bens e serviços em causa serem "(...) utilizados para os fins (...) das operações tributadas.

Da análise conjugada destas duas disposições depreende-se que existe um certo nexo de causalidade entre o bem ou serviço adquirido (*input*) e o *output* tributado, para que o IVA seja suscetível de ser dedutível, ou seja, o IVA suportado numa determinada operação (IVA suportado a montante) só será dedutível na medida em que possa estar relacionada com uma operação (a jusante) efetivamente tributada, sendo que a relação em causa devará se afeita em função do reporte e inclusão do custo suportado, no preço da operação tributada.

Efetivamente, a técnica do IVA assenta no mecanismo de repercussão com vista atingir o ato final de consumo que se pretende tributar, sendo que, como se pretende, a repercussão só se atinge verdadeiramente sem efeitos cumulativos, na exata medida em que se garanta a dedução do IVA.

Sobre o alcance da expressão "(...) utilizados para (...)” o TJUE já se pronunciou⁴, considerando que os bens ou serviços a montante devem apresentar uma relação direta e imediata com uma ou diversas operações sujeitas a imposto a jusante, sendo que o direito à dedução do IVA pressupõe que as despesas em causa devam constituir parte integrante dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas.

Em sede de IVA, um sujeito passivo está obrigado, conforme determina a alínea b) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA, a proceder à emissão de fatura, por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data de transmissão de bens ou da prestação de serviços.

Por seu turno, as faturas devem obedecer aos condicionalismos estabelecidos no n.º 5 do art.º 36.º ou do n.º 2 do art.º 40.º, ambos do CIVA.

Quando as referidas normas, referem, na sua alínea b), que as faturas devem conter "*quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados...*", pretendem assegurar que o descritivo da fatura corresponda, exatamente, à realidade factual da operação em causa, de acordo com os termos habitualmente utilizados na linguagem corrente, contribuindo, assim, com rigor, para a determinação da taxa aplicável. Para alcançar este desiderato, se os bens transmitidos ou os serviços prestados, forem agrupados em categorias, a denominação atribuída a cada um dos agrupamentos deve refletir, com precisão, o respetivo conteúdo, não sendo admissível incluir na mesma designação, bens sujeitos a taxas diferenciadas.

Em síntese, conclui-se que, de harmonia com a alínea b) do n.º 5, do art.º 36.º ou do n.º 2 do art.º 40.º, ambos do CIVA, os bens transmitidos ou os serviços prestados devem ser inscritos na fatura clara e inequivocamente, utilizando as designações vigentes nas transações comerciais, permitindo, por esta via, a sua comum inteligibilidade e a correta atribuição da taxa de imposto que aos mesmos couber.

Efetivamente, 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.

Como se disse supra, os requisitos formais das faturas são os enumerados pelo art.º 36.º, n.º 5 do CIVA, tal como dispõe também a Diretiva que estabelece o sistema europeu comum do IVA, no seu art.º 226.º.

O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), através do mecanismo colaborativo do reenvio prejudicial, tem sido continuamente solicitado a interpretar e densificar as regras e os princípios de direito europeu em matéria de IVA referentes às condições de exercício do direito à dedução deste imposto e às consequências do incumprimento de (alguns) requisitos formais na emissão das faturas que o suportam.

⁴ Acórdão de 6 de abril de 1995, Proc. C-4/94

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

Sobre a relevância dos requisitos formais na jurisprudência do TJ e consequências do seu incumprimento, a primeira questão que se suscita prende-se com a suficiência do discriminativo constante das faturas, mais concretamente com saber se aquele observa as condições mínimas de detalhe estabelecidas pelo art.º 226.º, n.º 6 da Diretiva IVA, segundo o qual as faturas devem obrigatoriamente mencionar "a extensão e natureza dos serviços prestados".

Sobre esta questão, o TJUE, num caso relativamente recente, considerou insuficiente um descritivo que continha apenas a indicação de "serviços jurídicos prestados desde determinada data até ao presente", por ser demasiado genérico para identificar a concreta natureza dos serviços em causa e a sua extensão, sem prejuízo de não entender obrigatória a descrição dos serviços prestados de forma exhaustiva. Para o TJUE "a finalidade das menções que devem obrigatoriamente constar da fatura consiste em permitir às Administrações Fiscais a realização de controlos do pagamento do imposto devido e, se for caso disso, da existência do direito à dedução do IVA" (Sublinhado nosso).

E é à luz desta finalidade que importa analisar se as faturas emitidas à sociedade Hummingbird respeitam as exigências do art.º 226.º, n.º 6, da Diretiva IVA – cf. Acórdão do TJUE, de 15 de setembro de 2016, Barlis, C-518/14, n.ºs 26, 27 e 28.

Vejamos então:

- Faturas emitidas pelo SP: " C... com o NIF J – Consta o descritivo "Prestação de serviços" em 6 e "Consultoria referente a Nov e Dez 2019" numa.

Este SP esteve registado até 2020/01/17, data em cessou a sua atividade, para o exercício da atividade principal de "Outros prestadores de serviços, CIRS 1518" e das atividades secundárias de "Comércio a retalho em bancas, feiras e unidades móveis de venda, de produtos alimentares, bebidas e tabaco, CAE 47810" e de "Comércio a retalho em bancas, feiras e unidades móveis de venda, de outros produtos, CAE 47890".

Faço aos condicionalismos a que as faturas devem obedecer, estabelecidos no n.º 5 do art.º 36.º ou do n.º 2 do art.º 40.º, ambos do CIVA, foi solicitado à sociedade: A... para indicar a que se refere, concretamente, as expressões "Prestação de serviços" e "Consultoria" constantes das faturas emitidas por este fornecedor, tendo esta informado que as mesmas dizem respeito a serviços prestados no "... recebimento e boas-vindas dos clientes no aeroporto, acompanhamento das mesmas às conservatórias (em qualquer ponto do país mediante viagens dos serviços), às lojas do cidadão para obtenção de documentos civis, tratamento e acompanhamento da obtenção de contratos essenciais como fornecimento de eletricidade, água, comunicações e seguros por exemplo. Em suma, são realizadas e asseguradas por este prestador várias atividades e diligências para que os clientes se sintam acolhidos e integrados na sociedade".

Concomitantemente, foram realizadas diligências junto deste prestador de serviços, ao abrigo do abrigo do princípio de colaboração previsto no n.º 4 do art.º 59.º da LGT e no art.º 9.º do RCPITA, no sentido de que, nomeadamente, fossem identificados, com detalhe, o tipo de serviços efetivamente prestados, bem como a identificação dos eventuais clientes da sociedade **A...** Lda, a que respeitam um conjunto de faturas previamente identificadas, bem como a disponibilização da cópia de eventuais contratos, acordos ou quaisquer outros documentos que justificassem a prestação daqueles serviços. Porém, apesar de o SP: **C...** ter rececionado o pedido de colaboração em 2021/04/19, até à data não deu qualquer resposta ao nosso pedido.

- Faturas emitidas pela sociedade **D...** Lda., com o NIF: - Consta o descritivo "Prestação de serviços" em todas.

Esta SP encontra-se registado para o exercício da atividade principal de "Comércio a retalho de produtos cosméticos e de higiene, em estabelecimentos especializados, CAE 47750" e das atividades secundárias de "institutos de beleza, CAE 98022" e de "Outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão, CAE 70220".

Face aos condicionamentos a que as faturas devem obedecer, estabelecidos no n.º 5 do art.º 36.º ou do n.º 2 do art.º 40.º, ambos do CIVA, foi solicitada à sociedade **A...** para indicar a que se referia, concretamente, a expressão "Prestação de serviços" constantes das faturas emitidas por este fornecedor, tendo esta informado que "Os serviços prestados são idênticos ao prestador **C...**

... ou seja, vão desde o recebimento e boas-vindas dos clientes no aeroporto, acompanhamento dos mesmos às conservatórias (também em qualquer ponto do país mediante), às lojas do cidadão para obtenção de documentos civis, tratamento e acompanhamento de obtenção de contratos essenciais como fornecimento de eletricidade, água, comunicações e seguros, mas para clientes da gama alta.

Há uma diferenciação de trato entre o cliente comum e o cliente designado de gama alta (potenciais investidores) que, por exemplo, manifesta interesse em investir no país, quer na aquisição de imobiliário, por exemplo, quer na constituição de empresa para desenvolvimento de uma atividade económica".

Concomitantemente, foram realizadas diligências junto deste prestador de serviços, ao abrigo do abrigo do princípio de colaboração previsto no n.º 4 do art.º 59.º da LGT e no art.º 9.º do RCPITA, no sentido de que, nomeadamente, fossem identificados, com detalhe, o tipo de serviços efetivamente prestados, bem como a identificação dos eventuais clientes da sociedade **A...** Lda, a que respeitam um conjunto de faturas previamente identificadas, bem como a disponibilização da cópia de eventuais contratos, acordos ou quaisquer outros documentos que justificassem a prestação daqueles serviços.

Porém, apesar das notificações terem sido remetidas para a sede da sociedade **D...** Lda, consistente quer do cadastro da AT, quer da respetiva Certidão Permanente, nenhuma foi rececionada e, consequentemente, foram devolvidas a estes Serviços de Inspecção.

- Faturas emitidas pela sociedade **B...** Lda., com o NIF: ... -
Consta o descritivo "Serviços Jurídicos" em 9, "Gestão de Processos" em 6 e "Serviço para constituição de empresa"; "Custos do Registo - Empresa na Hora"; "Processo Visa"; "Processo Visto Gold" numa.
Este SP encontra-se registado para o exercício da atividade principal de "Outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão, CAE 70220" e das atividades secundárias de "Compra e venda de bens imobiliários, CAE 68100", de "Arrendamento de bens imobiliários, CAE 68200" e de "Atividades de mediação imobiliária, CAE 68311".
Face aos condicionalismos a que as faturas devem obedecer, estabelecidos no n.º 5 do art.º 36.º ou do n.º 2 do art.º 40.º, ambos do CIVA, foi solicitado à sociedade **A...** para indicar a que se referia, **concretamente**, as expressões "Serviços jurídicos" e "Gestão de projetos" constantes das faturas emitidas por este fornecedor, tendo esta informado que os serviços prestados se referem "... ao aconselhamento e acompanhamento jurídico no normal desenvolvimento da atividade da empresa, mas a maior parte dos honorários são decorrentes do envolvimento do prestador nos processos de obtenção da nacionalidade dos clientes da **A...** Unipessoal, Lda., constituição de empresas e processos visto gold, por exemplo".
Concomitantemente, foram realizadas diligências junto deste prestador de serviços, ao abrigo do obrigo do princípio de colaboração previsto no n.º 4 do art.º 59.º da LGT e no art.º 9.º do RCPITA, no sentido de que, nomeadamente, fossem identificados, com detalhe, o tipo de serviços efetivamente prestados, bem como a identificação dos eventuais clientes da sociedade **A...** Lda. a que respeitam um conjunto de faturas previamente identificadas, bem como a disponibilização da cópia de eventuais contratos, acordos ou quaisquer outros documentos que justificassem a prestação daqueles serviços.
Porém, apesar das notificações terem sido remetidas para a sede da sociedade **B...** Lda. constante quer do cadastro da AT, quer da respetiva Certidão Permanente, nenhuma foi rececionada e, conseqüentemente, foram devolvidas a estes Serviços de Inspecção.
- Fatura emitida pela sociedade **E...** Lda., com o NIF: ... - Consta o descritivo "Real Estate Consulting / Promotion".
Este SP encontra-se registado para o exercício da atividade principal de "Compra e venda de bens imobiliários, CAE 68100".
Face aos condicionalismos a que as faturas devem obedecer, estabelecidos no n.º 5 do art.º 36.º ou do n.º 2 do art.º 40.º, ambos do CIVA, foi solicitado à sociedade **A...** para indicar a que se referia, **concretamente**, a expressão "Real Estate Consulting / Promotion" constante da fatura emitida por este fornecedor, tendo esta informado que se trata de "... serviços desenvolvidos durante o exercício de 2019 pela **E...** Esta empresa prestou o acompanhamento e consultoria premium (15 clientes de segmento muito alto, maioritariamente estrangeiros, com necessidades específicas e bastante exigentes, prestando um serviço de excelência na consultoria imobiliária).
Existindo uma base de confiança entre as gerências de ambas as entidades, a **E...** emitiu um só documento referente às prestações do ano (fatura n.º 1/2019).

A fatura 1/2019 foi regularizada do seguinte modo: por razões alheias à **A...**, Unipessoal, Lda., a entidade **E...** deu indicações que não possuía conta bancária ativa pelo que não seria possível regularizar a fatura imediatamente. Não obstante, havia o IVA da fatura a regularizar por parte da **E...** e sem conta bancária ativa colocou-se o problema do devido cumprimento das obrigações fiscais.

Foi acordado entre as partes o seguinte: a **A...** assegurava o pagamento do IVA (pagamento realizado a 19 de fevereiro conforme comprovativo anexo) e assim que a empresa **E...** Lda. tivesse conta bancária regularizaria o valor remanescente do documento (transferência bancária a 15 de junho de 2020 também anexa)¹ (Sublinhado nosso).

Concomitantemente, foram realizadas diligências junto deste prestador de serviços, ao abrigo do abrigo do princípio de colaboração previsto no n.º 4 do art.º 59.º da LGT e no art.º 9.º do RCPITA, no sentido de que, nomeadamente, fossem identificados, com detalhe, o tipo de serviços efetivamente prestados, bem como a identificação dos eventuais clientes da sociedade **A...**, Lda, a que respeitam um conjunto de faturas previamente identificadas, bem como a disponibilização da cópia de eventuais contratos, acordos ou quaisquer outros documentos que justificassem a prestação daqueles serviços.

Em resposta ao nosso pedido de colaboração, para além de ter remetido as cópias da fatura n.º FT 2019/1 e dos extratos de conta corrente relativos aos períodos económicos de 2019 e de 2020, esclareceu ainda, resumidamente, que no ano de 2019 prestou diversos serviços no ramo imobiliário, nomeadamente:

- ✓ Identificação de oportunidades para compra e arrendamento de apartamentos em zonas específicas;
- ✓ Identificação de oportunidades para a compra de edifícios para requalificação e posterior venda dos apartamentos;
- ✓ Identificação de edifícios para compra e arrendamento dos apartamentos;
- ✓ Acompanhamento e aconselhamento de clientes da **A...** de elevado potencial;
- ✓ Acompanhamento e aconselhamento de clientes da **A...** de elevado potencial que apenas falam hebraico; e
- ✓ Identificação de investimentos imobiliários em diversos setores de atividade em curso.

Assim, à luz do regime jurídico explanado supra, afigura-se-nos que as faturas emitidas pelo SP: **C...** e pelas sociedades **D...** Lda. e **B...** Lda., não respeitam as exigências formais taxativamente previstas nas alíneas b) do art.º 226.º da Diretiva IVA e b) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, por insuficiência de elementos obrigatórios do conteúdo das mesmas, mormente os descritivos da prestação de serviços com a menção lacónica de "Prestação de serviços", "Consultoria referente a Nov e Dez 2019", "Prestação de serviços", "Serviços Jurídicos" e "Gestão de Processos".

Esta insuficiência de elementos obrigatórios do conteúdo das faturas, nomeadamente a discriminação dos serviços concretamente prestados, as quantidades unitárias e os seus totais, preço e data da sua execução, inviabiliza a sua consideração para efeitos do exercício do direito à dedução do IVA, pois não permitem o controlo das faturas, designadamente ao nível da dedução do IVA, bem como à correta imputação dos gastos. Não se trata de uma mera exigência formalista, mas de um verdadeiro requisito de substância inerente à necessidade de comprovação da dedutibilidade do IVA suportado com as prestações de serviços faturadas, pois faltando as referidas menções na fatura, não se pode saber a que prestações de serviços as faturas respeitam concretamente.

Como requisitos de natureza subjetiva para o exercício do direito à dedução do imposto exige-se, nomeadamente, que os bens e serviços devam estar diretamente conexonados com a realização de atividades económicas tributáveis, o que significa que o direito à dedução não existe quando os inputs se destinam a operações isentas ou situadas fora do campo de incidência do IVA, como determinam quer o art.º 20.º, n.º 1, alínea a) do CIVA e o próprio art.º 158.º da DIVA.

Chamada a concretizar as condições substantivas exigíveis para o exercício do direito à dedução (o ónus da prova das condições substantivas do direito à dedução recai sobre o sujeito passivo, nos termos do n.º 1 do art.º 74.º da LGT), as explicações dadas pela sociedade **A...**, não permitem corroborar as conclusões que aquela extrai daqueles documentos, nem permite demonstrar os serviços prestados.

Desde logo, as faturas emitidas não contêm os elementos previstos nos referidos normativos legais, não permitindo validar e justificar os serviços que foram elencados pela sociedade **A...**, nomeadamente se foram faturados, por que valores, quantidades unitárias e respetivos valores unitários.

Tais elementos possuem uma importância fulcral com vista a apurar se os valores totais que se encontram evidenciados nas faturas correspondem aos serviços que a sociedade **A...** alega terem sido prestados.

Nem tão pouco os prestadores dos serviços, a quem foi solicitado, ao abrigo do princípio da colaboração previsto no n.º 4 do art.º 59.º da LGT e no art.º 9.º do RCPITA, que identificassem, com detalhe, o tipo de serviços efetivamente prestados, bem como a identificação dos eventuais clientes da sociedade **A...**, Lda, a que respeitaram um conjunto de faturas por si emitidas à sociedade **A...** previamente identificadas, chegaram, até à data, a esclarecer quais os serviços efetivamente prestados.

No que concerne à fatura emitida pela sociedade **E...** Lda., do cujo descritivo consta tratar-se de serviços de *“Real Estate Consulting / Promotion”*, constata-se que a mesma titula serviços prestados no ramo imobiliário, durante o exercício de 2019, nomeadamente: a identificação de oportunidades para compra e arrendamento de apartamentos em zonas específicas; a identificação de oportunidades para a compra de edifícios para requalificação e posterior venda dos apartamentos; a identificação de edifícios para compra e arrendamento dos apartamentos; o acompanhamento e aconselhamento de clientes da **A...** de elevado potencial; o acompanhamento e aconselhamento de clientes da **A...** de elevado potencial que apenas falam hebraico; e a identificação de investimentos imobiliários em diversos setores de atividade em curso.

Ora, visto que:

1. A tributação da prestação de serviços relacionados com bens imóveis ocorre sempre no lugar onde se situa o imóvel (alínea a) dos n.ºs 7 e 8 do art.º 6.º do CIVA);
2. Conforme referido pelo sujeito passivo, o seu core business é a consultoria para a obtenção da cidadania Portuguesa do descendentes de judeus sefarditas;
3. As faturas emitidas pela sociedade "A..." e sem liquidação de IVA, registadas no campo 8, respeitam a serviços realizados na obtenção da cidadania portuguesa para cidadãos israelitas;
4. Cerca de 77% dos montantes registados no campo 3 (EUR 204.889,55) das DPs relativas aos períodos de 2018/01 a 2019/12 diz respeito a serviços prestados por entidades residentes em países terceiros (74,90%), operações localizadas em Portugal, pelo que coube à sociedade "A..." na qualidade de adquirente, a liquidação do imposto que se mostrou devido e à aquisição de serviços de construção civil (1,81%), relativamente às quais operou a regra de inversão do sujeito passivo inserta na alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, pelo que coube também à sociedade "A..." na qualidade de adquirente, a liquidação do imposto que se mostrou devido;
5. O montante remanescente (EUR 47.719,55) registado no campo 3 das DPs relativas aos períodos de 2019/01 a 2019/12, dizem respeito a:
 - a) Vendas de mercadorias no mercado nacional – EUR 16.222,86;
 - b) Prestação de serviços no mercado nacional – EUR 20.951,11; e
 - c) Prestação de serviços secundários no mercado nacional – EUR 10.545,58.

Não se vislumbra existir, relativamente também a esta fatura, o requisito formal da sua conexão com atividades exercidas pela sociedade "A..." que confirmam tal direito.

III.1.3 – Cálculo do imposto em falta

Fase à legislação e factos mencionados impõem-se correções como se passa a indicar:

Período	Ponto	Deposita			
		Campo	Correção	Debitado	Corrigido
2018/01	II.1.1 e II.1.2	24	8.652,06	11.192,83	2.487,77
2018/01	I.1.2	24	13.766,06	32.747,66	19.981,60
2018/12	I.1.2	24	82.020,64	25.442,75	11.004,09
2019/01	I.1.2	24	174,00	1.421,33	1.315,33
2019/02	I.1.2	24	5.165,76	6.755,17	1.589,41
2019/03	I.1.2	24	9.284,06	10.533,65	1.254,57
2019/04	I.1.2	24	5.165,16	5.847,10	704,02
2019/05	I.1.2	24	8.507,44	10.240,34	1.690,90
2019/07	I.1.2	24	5.107,26	6.227,22	1.075,24
2019/08	II.1.1 e II.1.2	24	8.882,20	12.424,80	3.502,60
2019/09	I.1.2	24	6.680,04	8.101,07	1.211,29
Total das Correções			218.916,21		

IV - MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRETOS
Não aplicável ao caso em apreciação.

V - CRITÉRIOS DE CÁLCULO DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRETOS
Não aplicável ao caso em apreciação.

VI - REGULARIZAÇÕES EFETUADAS PELO SUJEITO PASSIVO NO DECURSO DA AÇÃO DE INSPEÇÃO
Não aplicável ao caso em apreciação.

VII - INFRAÇÕES VERIFICADAS

No período de 2019/08 verificou-se a dedução indevida de imposto, o que constitui infração ao disposto no n.º 8 do art.º 19.º do CIVA, punível pelo art.º 114.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho.

Nos períodos de 2019/08, 2019/10, 2019/12, 2020/01, 2020/02, 2020/03, 2020/04, 2020/08, 2020/07 e 2020/09 e 2020/09 verificou-se a dedução indevida de IVA mencionado em documentos passados de forma não legal e que não confere direito à dedução, o que constitui infração ao disposto no n.º 2 do art.º 19.º, conjugado com o n.º 5 do art.º 36.º, ambos do CIVA, punível pelo art.º 119.º do RGIT.

No período de 2019/08 e 2020/08 verificou-se a dedução indevida de IVA na aquisição de serviços não utilizados pelo SI² para realização de operações tributáveis, o que constitui infração ao disposto no n.º 1 do art.º 20.º, conjugado com o n.º 5 do art.º 36.º, ambos do CIVA, punível pelo art.º 114.º, n.º 2 do RGIT.

VIII - OUTROS ELEMENTOS RELEVANTES

VIII.1 – Justificação do crédito de imposto

O crédito de imposto que ora o sujeito passivo solicita o reembolso, formado a partir do período de 2019/08, advém do facto de, por um lado, cerca de 94% das operações ativas e das que deram lugar à liquidação de imposto a favor do Estado respeitarem prestações de serviços mencionadas nas declarações recapitulativas (0,04%), a prestação de serviços isentas ou não tributadas, operações que conferem direito a dedução (93,63%) e a aquisições intracomunitárias de bens (0,39%), pelo que apenas 5,94% daquelas operações diz respeito a prestações de serviços sujeitas à taxa normal, onde se incluem os serviços prestados por entidades residentes em países terceiros, operações localizadas em Portugal, pelo que coube à sociedade **A...** na qualidade de adquirente, a liquidação do imposto que se mostrou devido (80,90%) e a aquisição de serviços

de construção civil (1,95%), relativamente às quais, também na qualidade de adquirente, liquidou o IVA devido por aplicação da regra de inversão do SP, tendo deduzido, por outro lado, o imposto suportado a montante com a aquisição de inventários (existências) sujeitos à taxa normal (1,31%), de outros bens e serviços (97,92%), bem como de regularizações a favor do SP (0,77%).

VIII.2 – Reflexo das correções no pedido de reembolso

Face às irregularidades deletadas propõe-se, de acordo com os factos e os fundamentos que constam deste Relatório, correções de natureza meramente aritmética, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), que ascendem ao montante total de EUR 158.648,54.

Na declaração periódica do IVA apresentada em 2020/11/10, relativa ao período de 2020/09, o sujeito passivo apurou um crédito de imposto a recuperar no montante de EUR 169.964,78 (campo 94), tendo solicitado o reembolso do montante de EUR 69.964,78 (campo 95) e reportado para o período seguinte o montante de EUR 100.000,00 (campo 96).

Em resultado:

1. Da proposta de correções em sede de IVA que ascendem ao montante total de EUR 158.648,54;
2. Da diferença no montante de EUR 0,03 entre o valor declarado do crédito acumulado no fim do período de imposto (EUR 169.964,78) e o considerado no processamento automático (EUR 169.964,75);

o montante do crédito de imposto a recuperar no período de 2020/09 irá ser recalculado, passando a ascender a EUR 11.316,21, pelo que se propõe o deferimento do pedido de reembolso de IVA neste montante.

VIII.3 – Dívidas fiscais e gestão de divergências

Consultada a aplicação Sistema de Execuções Fiscais WEB (SEF WEB), constata-se que, nesta data, não existem quaisquer processos de execução fiscal ativos em nome da sociedade em análise.

Concomitantemente, consultada a aplicação de "Gestão de divergências", nomeadamente a Lista de Divergências por Sujeito Passivo, verifica-se que constam registos referentes a 15 situações irregulares: 5 com origem em "FIUC- Faltosos IUC", que se encontram na situação de "Findo sem correções" e 10 "EFAT - Anomalias E-Fatura - Emitente", que se encontram na situação de "Findo com correções".

IX – Direito de audição

IX.1 – Notificação do projeto de correções do relatório de Inspecção

O SP foi notificado através de ofício n.º de 2021/09/09, com o registo dos CTT n.º RH (Doc. n.º 21), para, querendo, exercer o direito de audição sobre o projeto de conclusões do relatório de inspecção, tendo-lhe sido concedido o prazo de 16 (quinze) dias para o efeito.

A notificação enviada foi entregue em 2021/09/10, como se demonstra do print extraído do endereço eletrónico <https://www.ctt.pt/leapl> (Doc. n.º 22).

IX.2 – Análise do exercício do direito de audição

Em 2021/09/28 foi rececionado nesta Direção de Finanças o exercício do direito de audição previsto no art.º 60.º da LGT, bem como no art.º 60.º do RCPIT (registo GPS n.º 2021), remetido pela procuradora constituída pela sociedade **A...** Unipessoal, Lda., Dra. **K...** com o NIF: , advogada, titular da cédula profissional n.º , com domicílio profissional na Rua a quem conferiu os mais amplos poderes forenses gerais, incluindo os de subestabelecer (Doc. n.º 23).

Assim, cumpre-nos analisar os fundamentos apresentados SP, através da sua mandatária, no exercício do direito de audição, adiante designado abreviadamente de DA:

Pontos 1 a 8 do DA – Enquadramento do SP

Nestes pontos do DA, a mandatária do SP começa por fazer referência ao início da atividade da sociedade **A...** em 2013/04/01, ao seu enquadramento em sede de IVA, ao facto de a mesma possuir as "... suas obrigações tributárias regularizadas, tanto em sede de IVA como em sede de IRC", esclarecendo que, "... no âmbito do procedimento de inspecção, derivação do pedido de reembolso de IVA n.º 2014, o SP sempre prestou a máxima colaboração com a Autoridade Tributária, facultando os elementos solicitados, com vista ao cabal esclarecimento das questões colocadas" e que "... em cumprimento do solicitado, veio esclarecer toda a sua atividade, concretizando-a, tendo explicitado que o seu core business consiste, essencialmente, na consultoria para a obtenção da cidadania portuguesa de descendentes de judeus sefarditas, mas também em atividades conexas com a compra e venda de imóveis e angariação de imóveis, entre outras" (sublinhado e negrito nosso).

Mais acrescenta que "... para o exercício da sua atividade o SP tem a necessidade de contratar serviços de outras empresas e pessoas singulares", concluindo que "De facto a documentação e informação prestada pelo SP em sede inspetiva resulta claro e inequívoco a prova da atividade efetivamente exercida pelo SP, bem como a necessidade de contratar serviços de outras empresas e pessoas singulares para o efeito, bem como a legitimidade e legalidade para poder deduzir o IVA em tais operações".

Nossa resposta:

Tratam-se de pontos introdutórios do DA, cujas alegações apresentadas não põem em causa a fundamentação por nós efetuada ao longo do nosso Projeto de Relatório, pelo que nos dispensamos de fazer quaisquer considerações, não deixando, contudo, de salientar que a atividade exercida pelo SP compreende não só na prestação de serviços de consultoria para a obtenção da cidadania portuguesa de descendentes de judeus sefarditas, mas também em atividades conexas com a compra e venda de imóveis e angariação de imóveis, entre outras.

Pontos 7 a 14 do DA – Trabalhos realizados no imóvel sito na Rua (sede da sociedade)

Nestes pontos do DA, a mandatária do SP vem a defender que *“... não obstante a desaplicação da regra de inversão do sujeito passivo, o IVA associado a essas opções foi liquidado atempadamente pelo prestador dos serviços, pelo que não há lugar a qualquer correção, tendo em conta que a ratio legis subjacente ao mecanismo de inversão do sujeito passivo reside fundamentalmente em combater a fraude fiscal e garantir que o imposto devido é entregue nos cofres do Estado”* e que *“... embora nos termos da lei o IVA devesse ter sido autoliquidado pelo SP, por via da aplicação do mecanismo da inversão do sujeito passivo, o Estado não foi lesado visto que o imposto foi pago pelo prestador dos serviços de construção civil”*. (sublinhado nosso).

Prosegue fazendo referência à regra estabelecida na alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA que estabelece que são sujeitos passivos de IVA *“As pessoas singulares ou coletivas que mencionem indevidamente IVA em fatura”*, que corresponde à transposição do artigo 203.º da Diretiva n.º 2006/112/ZCE onde se refere que o *“IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura”*, bem como a declarações e decisões emanadas do TJUE, que versam sobre a qualificação de sujeito passivo do imposto, defendendo que *“Sendo devido a liquidação do imposto independentemente da preferência da regra da reverse charge, nos termos das disposições do direito interno e de direito europeu, e não ocorrendo prejuízo para o erário público – o que se verifica in casu –, não existe qualquer motivo legal para desconsiderar a liquidação e pagamento de imposto já efetuado e, portanto, o SP não poder obter o reembolso do imposto que já havia suportado anteriormente”* (sublinhado e negrito nosso).

Com a justificação de que *“O artigo 19.º, n.º 1, do CIVA confere direito à dedução relativamente ao imposto devido ou pago pela aquisição de bens ou serviços a outros sujeitos passivos, incluindo no que se refere à aquisição de bens ou serviços abrangidos pela alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º, ou seja, em relação a adquirentes de serviços de construção civil em que se aplique a regra da inversão do sujeito passivo”* e de que *“Por outro lado, o artigo 20.º do mesmo Código, sob a epígrafe “Operações que conferem o direito à dedução”, na parte que mais interessa considerar, dispõe que o imposto é dedutível quando tenha incidido sobre operações de transmissão de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas”, conclui que “Deste modo, não obstante a regra de inversão do sujeito passivo, no âmbito dos serviços titulados pela Fatura n.º FT 2019/24, emitida em 2019/07/25, não se poderá, face aos argumentos invocados, considerar indevida a dedução do respetivo IVA, devendo o mesmo ser reembolsado ao SP conforme peticionado”*.

Nossa resposta:

Para que haja inversão do sujeito passivo, é necessário que, cumulativamente, se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil e o adquirente seja sujeito passivo do IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.

A regra de inversão a que se refere a alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA A é abrangente, no sentido de nela serem incluídos todos os serviços de construção civil, independentemente de os mesmos fazerem ou não parte do conceito de empreitadas ou subempreitadas a que se referem os artigos 1207.º e 1213.º do Código Civil. A referência, no articulado, a serviços em "regime de empreitada ou subempreitada" é meramente indicativa e não restritiva.

Significa isto que, nestes casos, há a inversão do sujeito passivo, cabendo ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, sem prejuízo do direito à dedução, nos termos gerais do CIVA, designadamente do previsto nos seus artigos 19.º a 25.º.

Concomitantemente determina o n.º 8 do art.º 19.º do CIVA, aditado pela Lei n.º 66-B/2012-31/12 (Lei do Orçamento do Estado para 2013) que "Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação" (sublinhado e negrito nosso).

Ou seja, nos casos em que seja obrigatória a aplicação do mecanismo da inversão do sujeito passivo, apenas confere direito a dedução o imposto liquidado pelo adquirente dos bens ou dos serviços, decorrendo daqui que, ainda que o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços liquide indevidamente IVA nessas operações, esse imposto não confere o direito a dedução, ficando assim assegurada a eficácia do mecanismo legal da inversão do sujeito passivo, previsto na alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA.

O Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 21/2007, de 29 de janeiro, que introduziu esta regra no CIVA, ajuda a esclarecer o alcance desta norma, ao referir que: "Assim, por via da inversão do sujeito passivo, passa a caber aos adquirentes ou destinatários daqueles serviços, quando se configuram como sujeitos passivos com direito à dedução total ou parcial do imposto proceder à liquidação do IVA devido, o qual poderá ser também objeto de dedução nos termos gerais. Com esta medida, visam acautelar-se algumas situações que redundam em prejuízo do erário público, atualmente decorrentes do nascimento do direito à dedução do IVA suportado, sem que esse imposto chegue a ser entregue nos cofres do Estado."

Trata-se de um regime instituído com o fim de prevenir a fraude e garantir a eficácia no recebimento do imposto.

Afiguram-se assim bem explícitas as razões subjacentes ao regime de "reverse charge" ou inversão do sujeito passivo, bem como o entendimento maioritário da Doutrina e Jurisprudência quanto ao sentido e alcance do regime em presença.

Pois tal entendimento é sufragado pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores. A este propósito pronunciou-se o Tribunal Central Administrativo Norte, entre outros, no Acórdão de 26-02-2015, do qual se extrai o seguinte:

"O prestador de serviços é, regra geral, o sujeito passivo do IVA, mas nas situações denominadas de reversão da dívida tributária ou inversão do sujeito passivo (reverse charge), o adquirente dos serviços ou dos bens toma-se o sujeito passivo do imposto pela respetiva aquisição, devendo proceder, em conformidade, à liquidação do imposto.

Segundo as regras de incidência subjetiva previstas no art.º 2.º do CIVA são sujeitos passivos, as pessoas singulares ou coletivas que, de modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam as atividades aí elencadas.

Existem, todavia, situações em que o adquirente dos serviços e dos bens se torna sujeito passivo do imposto pela respetiva aquisição. São as denominadas situações de "reverse charge", reversão da dívida tributária ou inversão da sujeição ou do sujeito passivo, ou seja, nestes casos, a dívida reverte do prestador de serviços para o adquirente. Sendo o adquirente o sujeito do imposto, deverá proceder em conformidade, à liquidação do imposto, sendo-lhe atribuído o direito à dedução do IVA pago pela aquisição dos serviços, nos termos do disposto no artigo 19.º, n.º 1, alíneas c) e d) do CIVA. Nesta situação, o adquirente é o sujeito passivo do imposto e, portanto, é ele que procede à liquidação do IVA tendo direito à dedução do IVA por essas aquisições. O adquirente, sujeito passivo do IVA, deve proceder à liquidação do imposto que se mostre devido naquelas operações, sempre que o fornecedor seja, também, sujeito passivo do imposto". (sublinhado nosso).

Este entendimento jurisprudencial encontra-se, ainda, sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo, como bem resulta da decisão vertida no Acórdão de 27-02-2013, onde se firmou o seguinte entendimento: "por aplicação das regras gerais, o prestador de serviços é o sujeito passivo do IVA, mas nas denominadas situações de reversão da dívida tributária ou inversão da sujeição ou do sujeito passivo (reverse charge) o adquirente dos serviços ou dos bens toma-se o sujeito passivo do imposto pela respetiva aquisição, devendo proceder, em conformidade, à liquidação do imposto, sendo-lhe atribuído o direito à dedução do IVA pago pela aquisição dos serviços".

Por último, também a jurisprudência arbitral segue este entendimento, como resulta, por exemplo, na decisão arbitral proferida no processo n.º 361/2015-T, de 07-01-2015, no qual se decidiu que: "O artigo 2.º, n.º 1, alínea j) do CIVA estabelece que "são sujeitos passivos do imposto (...) as pessoas singulares ou coletivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confiram o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada".

Assim, face aos normativos supra indicados, dúvidas não restam que, ainda que o transmitente dos bens ou prestador de serviços liquide indevidamente IVA nessas operações, esse imposto não é deduzível, por força do regime de inversão do imposto.

Nam sequer poderá colhar uma eventual alegação de duplicação de coleta, desde logo, porque quem estava obrigada à autoliquidação do imposto era, pelas razões supra expostas, a sociedade **A...**

² De Acórdão TCA de 25-02-2015, processo n.º 20448/15, SRE/TC, 1ª secção, 1.ª J.ª
³ Cf. Acórdão STA de 27-02-2013, Processo n.º 01/0701, Inconformidade.

A este propósito, convoca-se o que foi decidido no processo arbitral n.º 061/2018-T: *“Com efeito, e como se assinala, por ex., no seguinte aresto do STA: ‘1 - Por aplicação das regras gerais, o prestador de serviços é o sujeito passivo do IVA, mas nas denominadas situações de reversão da dívida tributária ou inversão da sujeição ou do sujeito passivo (reverse charge), o adquirente dos serviços ou dos bens torna-se o sujeito passivo do imposto pela respetiva aquisição, devendo proceder, em conformidade, à liquidação do imposto, sendo-lhe atribuído o direito à dedução do IVA pago pela aquisição dos serviços. 2 - A duplicação da coleta, prevista no art 225.º do CPPT, resulta da aplicação da mesma preceito legal mais do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária concreta, sendo que a não exigência de segundo pagamento [é recorrente/requerente], a que a invocação da duplicação de coleta se reconduz, apenas se pode justificar se o primeiro [exigido à prestadora de serviços] era devido, pois, se não o foi, o que foi pago poderá ser ulteriormente reembolsado, através dos meios adequados de impugnação e revista do acto tributário e, numa situação desse tipo, não se justifica que se prescinda do segundo pagamento, que é efectivamente devido.’* (Ac. do STA de 27/2/2013, rec. 01079/12).

Referindo ainda, o mencionado aresto, que *“não se verificam os pressupostos da duplicação da coleta, pois, como refere o Ministério Público, no seu douto Parecer, «(...) o pagamento do IVA electuado pela prestadora de serviços de construção de civil não é devido, uma vez que o sujeito passivo do imposto é o recorrente. Não sendo devido tal pagamento não faz qualquer sentido que se prescinda do pagamento por parte do recorrente, esse sim, legalmente, devido». Assim sendo, sempre assistirá à prestadora de serviços a possibilidade de poder obter o reembolso do imposto indevidamente liquidado através dos mecanismos e meios processuais adequados. Como observa, neste sentido, o Ministério Público, no seu douto Parecer, «O referido pagamento do IVA por parte da prestadora de serviços poderia ter sido resolvido pela devolução das facturas pois recorrente para serem rectificadas ou solicitando aquela que efectuasse a regularização prevista no artigo 72.º/3 do CIVA, sendo a impugnante/recorrente reembolsada, pois prestadora dos serviços, do IVA que lhe foi indevidamente liquidado. (...) A recorrente não pode é, por via da acção de impugnação judicial, pretender o reembolso do IVA, indevidamente pago, por via da aquisição do acto tributário sindicado, pois que, como se viu, a liquidação tem arrimo legal, uma vez que o sujeito passivo do IVA é ela mesma e não a prestadora de serviços, não se verificando, pois, a alegada duplicação da coleta».*

Ou seja, face ao regime de inversão de imposto em presença, não seria aceitável outro entendimento diferente do que vem exposto, sob pena de impedir a AT de corrigir este tipo de situações, impondo ao verdadeiro sujeito passivo a liquidação adicional. Outro entendimento seria o equivalente a ter a “solução” para contornar o regime legal do reverse charge. De notar que, a receita do estado não é necessariamente a mesma, no caso da autoliquidação (como devia ter sido) ou de liquidação por parte do prestador de serviços. Não é, por isso, correta a conclusão da mandatária da sociedade **A...** sobre a ausência de prejuízo para o Estado.

Pontos 15 a 26 do DA – Trabalhos realizados no imóvel sito na Rua

Nestes pontos do DA, a mandatária da sociedade **A...** começa por alegar que, tal como exposto relativamente aos trabalhos realizados no imóvel sito na Rua **B...**, *“... o mesmo se diga quanto às facturas emitidas e pedido de reembolso de IVA no que concerne aos serviços prestados no imóvel sito na Rua **B...**, acrescentando que **B...** o SP registou corretamente as facturas melhor identificadas no processo emitidas*

peis sociedade **I...** Lda., NIF ..., pelos trabalhos realizados na Rua ..., n.º ..., S... Recorre ao disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA (operações que conferem o direito à dedução), bem como na alínea a) do n.º 1 do art.º 1.º (incidência objetiva), para concluir que "... não se poderá concordar com o exposto no relatório no que respeita à afirmação de que a aquisição dos serviços de construção civil no imóvel sito na Rua ... não conferem direito à dedução da IVA, com base no facto de o imóvel em questão não se encontrar(a) afeto à atividade da sociedade, porquanto tal não corresponde a verdade" (sublinhado nosso).

Prosegue a mandatária da sociedade **A...** defendendo que "... não obstante o imóvel em questão corresponder à propriedade e inerentemente ao domicílio fiscal do gerente do SP, **J...** tal não obsta a que o mesmo seja efetivamente utilizado pelo SP para o exercício da sua atividade, como aliás se verifica", pois, "Atendendo ao crescimento da atividade da sociedade em Portugal ocorreu a necessidade da sociedade, desde junho de 2019, expandir as suas instalações para além da sua sede, mais exatamente para o imóvel sito na Rua ..., n.º ..., em ..., ao facto de "Tal necessidade se veio a consolidar com a pandemia referente ao Covid 19 e daí derivado, com a carência de mais espaço para que fosse possível a sociedade exercer a sua atividade em cumprimento das regras sanitárias da Direção Geral da Saúde, nomeadamente através do desdobramento da equipa de trabalho", e "Tendo em consideração que o gerente do SP, **J...**, não reside habitualmente em Portugal e que devido a Pandemia do Covid 19 ocorreu a impossibilidade de viajar de Israel para Portugal, nomeadamente para a mencionada morada, foi tal imóvel cedido à sociedade para que pudesse aí exercer a sua atividade, tal como na sua sede, passando, assim, a dispor de ambos os locais como instalações afetas à atividade da sociedade".

Assim, "Nessa medida, os trabalhos de construção civil realizados no imóvel sito na Rua ..., n.º ... em ... leve em vista a adaptação e utilização do mesmo pela sociedade, nomeadamente para o exercício da sua atividade", "... foi celebrado contrato no âmbito do qual o gerente cedeu, a título gratuito, o imóvel de sua propriedade, para utilização do mesmo pela sociedade, sendo certo que as obras de construção civil realizadas foram pagas pela sociedade, uma vez que, no âmbito da sua atividade, beneficiou das mesmas, sendo tais obras efetuadas com vista ao exercício da atividade do SP no local em apreço", juntando cópia "Contrato de Comodato de Bem Imóvel", outorgado em 2019/06/01.

Conclui a mandatária da sociedade **A...** que "Deste modo, as faturas emitidas pela sociedade **I...** Lda., NIF ..., pelos trabalhos realizados na Rua ..., n.º ... são passíveis de dedução do IVA, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 20.º do CIVA, ou seja, foi uma operação de prestação de serviços sujeita a imposto, estando a mesma relacionada com a atividade da sociedade, tendo tal prestação de serviços sido efetuada para o exercício da mesma".

Nossa resposta:

Apesar de anteriormente ter sido solicitada a justificação para o facto da sociedade **A...** ter assumido gastos e deduzido o respetivo IVA, relativamente aos "Trabalhos realizados na Rua ..., N.º ..." e à "Colocação de telha na Rua ..., N.º ...", a verdade é que

nada foi dito sobre esta matéria, não tendo sido dada qualquer explicação para o reconhecimento dos-
gestos por parte da sociedade **A...** bem como para a dedução do IVA suportado com tais gastos.

Apenas em sede de DA, vem a sociedade **A...**, por intermédio de sua mandatária, justificar que "... os
trabalhos de construção civil realizados no imóvel sito na Rua **I...**, n.º **I...**, em **I...** tiveram
em vista a adaptação e utilização do mesmo pela sociedade, nomeadamente para o exercício da sua
atividade", tendo sido "... celebrado contrato no âmbito do qual o gerente **J...**, a título gratuito, o imóvel, de
sua propriedade, para utilização do mesmo pela sociedade, sendo certa que as obras de construção civil
realizadas foram pagas pela sociedade, uma vez que, no âmbito da sua atividade, beneficiou das mesmas,
sendo tais obras efetuadas com vista ao exercício da atividade do SI² no local em apreço".

Da análise realizada à cópia do "Contrato de Comodato do Bem Imóvel disponibilizada em sede de DA,
constata-se que o mesmo foi outorgado em 2015/06/01, tendo como signatário **J...**, com o
NIF: **J...**, o qual interveio quer na qualidade de "Comodatário", quer na qualidade de gerente da
sociedade **A...** Unipessoal, Lda, com o NIPC: **A...** (Comodatária). Por este contrato, o
"Comodatário" entregou à "Comodatária", a que esta aceitou, o "... imóvel sito em Rua **I...**,
freguesia de **I...** e **I...**, concelho de Cascais, descrito na Conservatória do Registo
Predial de Cascais sob o n.º **I...** da referida freguesia e inscrito na respetiva matriz urbana sob o n.º **I...**,
para que esta utilize como suas instalações para o exercício da atividade que constitui o seu objeto social,
conforme constante de certidão permanente da sociedade".

Importa, contudo, ter presente o seguinte:

O prédio inscrito na matriz predial urbana da União das Freguesias de **I...** e **I...** sob o artigo
n.º **I...** possui como afetação "Habitação", n.º de pisos "1" e tipologia/divisões "3". Trata-se de um prédio
adquirido pelo gerente da sociedade **A...**, **J...**, com o NIF: **J...** por escritura
pública outorgada em 2018/01/30, cuja afetação declarada foi "Exclusivamente para habitação própria e
permanente".

Da análise realizada à base de dados da AT, constata-se que o SI: **J...**, com o NIF:
gerente da sociedade **A...**, continua a possuir a sua residência (morada portuguesa) na
Rua **I...**, N.º **I...**, **I...** Estoril.

Concomitantemente, constata-se que nas faturas emitidas pela sociedade **I...**,
I... Lda, com o NIF: **I...**, identificadas nos pontos 1, 3 e 4 do ponto III.1.1.1, foi
liquidado IVA à taxa reduzida.

A verba 2.27 da Lista I anexa ao CIVA contempla as "Empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação,
restauro, reparação ou conservação de imóveis ou partes autónomas destes afetos à habitação, com exceção
dos trabalhos de limpeza, de manutenção dos espaços verdes e das empreitadas sobre bens imóveis que
abranjam a totalidade ou uma parte dos elementos constitutivos de piscinas, saunas, campos de ténis, golfe ou
mini-golfe ou instalações similares. A taxa reduzida não abrange os materiais incorporados, salvo se o respetivo
valor não exceder 20 % do valor global da prestação de serviços". Estão abrangidos pela referida verba, as
empreitadas de beneficiação, remodelação, renovação, restauro, reparação ou conservação realizadas em
imóveis afetos à habitação.

De acordo com o entendimento constante do ponto 3 do Ofício-Circulado n.º 30135, de 2012/09/26, a mencionada verba engloba unicamente os serviços efetuados em imóvel, ou parte de imóvel que, não estando licenciado para outros fins, esteja afeto à habitação, considerando-se imóvel, ou parte de imóvel afeto à habitação, o que esteja a ser utilizado como tal no início das obras e que, após a execução das mesmas, continue a ser efetivamente utilizado para o mesmo fim.

Estão excluídas da aplicação da taxa reduzida as obras de construção e similares (acréscimos, sobrelevação e reconstrução de bens imóveis), bem como a manutenção de espaços verdes, nem abrange os materiais neles incorporados.

No entanto, se os materiais incorporados na empreitada representarem um valor menor ou igual a 20% do custo total da mesma, a taxa aplicável será, na totalidade, a taxa reduzida de liquidação em IVA. Se aqueles materiais representarem mais de 20% do valor global da mesma, o empreiteiro deverá ter em conta o seguinte: se na faturação emitida forem autonomizados os valores dos serviços prestados e dos materiais, deve aplicar-se a taxa reduzida aos serviços prestados, e a taxa normal aos materiais; se a fatura for emitida pelo preço global da empreitada, não tem aplicação a citada verba, devendo o seu valor (serviços prestados e materiais) ser totalmente tributado à taxa normal.

Ou seja, apenas existe a possibilidade de beneficiar da verba 2.27 da Lista I anexa ao CIVA, desde que estejam em causa obras realizadas em imóveis afetos a habitação, e forem executadas através da modalidade de empreitada (por empreitada deve entender-se que se está perante uma obra que se faz segundo determinadas condições, por um preço previamente estipulado, um trabalho ajustado globalmente e não consoante o trabalho diário), contrastada entre o empreiteiro e o dono da obra, podendo ser aplicada a taxa reduzida de IVA de 6% (constante da alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IVA), desde que se encontrem reunidas as restantes condições por ela impostas, designadamente as referentes aos materiais.

A este propósito veja-se a ficha doutrinária n.º 17985, por despacho de 2021/02/01, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação).

Pelo que não se compreende que, se o imóvel foi entregue através **Contrato de Comodato de Bem Imóvel** para que a sociedade **A...** o utilize como suas instalações para o exercício da atividade que constitui o seu objeto social, como poderiam os serviços de construção civil prestados neste imóvel ter sido tributados à taxa reduzida prevista no n.º 1 do art.º 15.º do CIVA, considerada a verba 2.27 da Lista I anexa ao CIVA e, sobretudo, como a sociedade **A...** pode ter aceite a aplicação desta taxa, uma vez que, como vem defender, o mesmo deixou de estar afeto a habitação própria e permanente do seu gerente e respetivo cônjuge, para ser utilizada para o exercício da sua atividade.

Pontos 27 e 28 do DA – Aquisição de serviços que não conferem direito à dedução – **C...**

Nestes pontos do DA, a mandatária da sociedade **A...** chega a alegar que **... prestou todos os esclarecimentos devidos, tendo, inclusive, descrito pormenorizadamente os serviços concretamente prestados...** (sublinhado nosso) por este sujeito passivo, juntando uma declaração em que o mesmo atesta que prestou serviços à sociedade **A...** no ano de 2019, nomeadamente **... acompanhamento dos clientes da sociedade a lojas de cidadão e conservatórias para obter o respetivo cartão de cidadão e*

passaporte português, bem como a lojas de telecomunicações, serviços de electricidades e de água, de mediação de seguros e rent-a-car" (Doc. n.º 2 do DA).

Nossa resposta:

Imporia antes de mais clarificar que, caso a sociedade **A...** tivesse efetivamente prestado todos os esclarecimentos devidos e descrito pormenorizadamente os serviços concretamente prestados pelo SP:

C..., como vem agora alegar a sua mandatária, sabermos, concretamente, quais os serviços prestados sob a designação de "Prestação de serviços" e de "Consultoria" constantes das faturas e, assim, aferir da sua relação com as operações de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas realizadas pela sociedade **A...**, como seria o caso, por exemplo, da consultoria para a obtenção da cidadania portuguesa de descendentes de judeus sefarditas.

Efetivamente, como consta do Projeto de Relatório, atenta o disposto no n.º 1 do art.º 20.º, conjugado com o n.º 5 do art.º 36.º, ambos do CIVA, foi solicitado à sociedade **A...**: cuja, relativamente a cada uma das fatura-recibo emitidas pelo SP, **C...**, previamente identificadas, fosse indicado a que se referem, concretamente, as expressões "Prestação de serviços" e "Consultoria", tendo a mesma informado, genericamente, que «... a designação "prestação de serviços" indicada nas faturas anexas e nas faturas anteriormente disponibilizadas referem-se a várias diligências que este prestador realiza para a concretização do negócio da **A...**, Unipessoal, Lda, nomeadamente, acompanhamento a bordo-vidas dos clientes no aeroporto, acompanhamento nos mesmos às conservatórias (em qualquer ponto do país mediante vagas dos serviços), às lojas do cliente para utilização de documentos civis, tratamento e acompanhamento de obtenção de contratos essenciais como formalização de electricidade, água, comunicações e seguros por exemplo. Em suma, são realizadas e asseguradas por este prestador várias atividades e diligências para que os clientes se sintam acolhidos e integrados nas sociedades (sublinhado nosso) (Doc. n.º 11).

Concomitantemente, ao abrigo do princípio de colaboração previsto no n.º 4 do art.º 59.º da LGT e no art.º 9.º do RCPITA, foram realizadas diligências junto do SP: **C...** no sentido de que fossem disponibilizados os extratos de conta-corrente do cliente **A...** Unipessoal, Lda., relativos aos anos de 2019 e 2020, solicitando ainda a identificação detalhada do tipo de serviços efetivamente prestados, bem como a identificação dos eventuais clientes da sociedade Hummingbird, Lda, a que respeitam um conjunto de faturas previamente identificadas, bem como a disponibilização da cópia de eventuais contratos, acordos ou quaisquer outros documentos que justificassem a prestação daqueles serviços (Doc. n.º 12). Apesar de ter sido rececionado o pedido de colaboração em 2021/04/13, SP, **C...** não deu qualquer resposta ao nosso pedido.

Perém, em sede de DA chegou à mandatária da sociedade **A...** a disponibilizar cópia de uma declaração emitida pelo SP: **C...** onde o mesmo atesta que prestou serviços à sociedade

A... no ano de 2019, nomeadamente serviços de acompanhamento dos clientes da sociedade **A...** e Lojas do Cidadão e Conservatórias para efeito de obtenção de cartões de cidadão e passaportes portugueses, bem como a lojas de telecomunicações, serviços de electricidades e de água, de mediação de seguros e rent-a-car.

Todavia, não foram remetidos os elementos/documentos previamente solicitados que justificassem a prestação daqueles serviços, particularmente, cópias dos extratos de conta-corrente relativos aos anos de 2019 e 2020 do cliente **A...** Lda., identificação dos eventuais clientes a que respeitam o conjunto de faturas previamente identificadas e cópias de eventuais contratos ou acordos celebrados.

Ora, as expressões "Prestação de serviços" e "Consultoria" indicadas nas faturas-recibo emitidas pelo SP: **C...** a não respeitam as exigências formais taxativamente previstas nas alíneas b) do art.º 228.º da Diretiva IVA e b) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, por insuficiência de elementos obrigatórios do conteúdo das mesmas, nomeadamente os descritivos da prestação de serviços, nem sequer os esclarecimentos prestados em sede de DA permitem aferir se tais serviços se destinaram à realização, por parte da sociedade **A...** das operações previstas no n.º 1 do art.º 20.º do CIVA.

Assim, reafirma-se que não se vislumbra existir, relativamente às faturas-recibo emitidas pelo SP: **C...** o requisito formal da sua conexão com as atividades exercidas pela sociedade **A...** que confirmam tal direito, uma vez que os serviços por si prestados dizem respeito à obtenção da cidadania portuguesa para cidadãos israelitas, prestados às entidades: **F...** Lda., com o NIF: IL... e endereço em " ... **G...** Ltd., com o NIF: IL... e endereço em " ... israel); e **H...** , com o NIF: ... e endereço em " ... Israel, enquanto que os serviços adquiridos ao SP: **C...** respeitam, atendendo aos esclarecimentos prestados pela própria sociedade **A...** e à declaração emitida pelo SP: **C...** , disponibilizada em sede de DA, a serviços de " ... acompanhamento dos clientes da sociedade a lojas de cidadão e conservatórias para obter o respetivo cartão de cidadão e passaporte português, bem como a lojas de telecomunicações, serviços de electricidades e de água, de mediação de seguros e rent-a-car" (sublinhado nosso).

Pontos 29 e 30 do DA – Aquisição de serviços que não conferem direito à dedução – **D...** Lda. Nestes pontos do DA, a mandatária da sociedade **A...** chega a alegar que " ... prestou todos os esclarecimentos devidos tendo inclusive descrito pormenorizadamente os serviços concretamente prestados..." (sublinhado nosso) por esta sociedade, juntando uma declaração em que a mesma atesta que prestou serviços à sociedade **A...** durante os anos de 2019 e de 2020, nomeadamente " ... serviços denominados Premium Boas-vindas a Portugal, que consistem na recepção no aeroporto e, consoante a necessidade e tipo de cliente, o acompanhamento dos clientes da sociedade " **A...** UNIPessoal LDA, em deslocações e imobiliárias, para a implementação de empresas estrangeiras em Portugal, na criação de novas empresas em Portugal, a escritórios de advogados, escritórios de contabilidade, lojas de cidadão, conservatórias, lojas telecomunicações, escolas de condução, serviços de electricidades e de água, de mediação de seguros, rent-a-car e muitos outros serviços semelhantes consoante as particularidades dos Clientes da **A...** UNIPessoal LDA, bem como tendo em consideração os serviços prestados por esta" (Doc. n.º 3 do DA).

Nossa resposta:

De igual modo, importa em primeiro lugar clarificar que, caso a sociedade **A...** tivesse efetivamente prestado todos os esclarecimentos devidos e descrito pormenorizadamente os serviços concretamente prestados pela sociedade **D...** Lda., como vem agora alegar a sua mandatária, saberíamos, concretamente, quais os serviços prestados sob a designação de "Prestação de serviços", constante das faturas por si emitidas e, assim, aferir da sua relação com as operações de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas realizadas pela sociedade **A...** como seria o caso, por exemplo, da consultoria para a obtenção da cidadania portuguesa de descendentes de judeus sefarditas.

Efetivamente, como consta do Projeto de Relatório, atento o disposto no n.º 1 do art.º 20.º, conjugado com o n.º 5 do art.º 36.º, ambos do CIVA, foi solicitado à sociedade **A...** que, relativamente a cada uma das faturas emitidas pela sociedade **D...** de previamente identificadas, fosse indicado a que se refere, concretamente, a expressão "Prestação de serviços", tendo a mesma informado que «A designação "Prestação de serviços" indicada nas faturas anteriormente disponibilizadas referem-se a várias diligências que este prestador realiza para a concretização do negócio da **A...** Unipessoal, Lda. Os serviços prestados são idênticos ao prestador **C...** ou seja, vão desde o recebimento e boas-vindas nos clientes no aeroporto, acompanhamento dos mesmos às conservatórias também em qualquer ponto do país (mediante) às leis do cidadão para obtenção de documentos civis, tratamento e acompanhamento da obtenção de contactos essenciais como fornecimento de eletricidade, água, comunicações e seguros, mas para clientes da gama alta.

Há uma diferenciação do trato entre o cliente comum e o cliente designado de quem são investidores (investidores) que, por exemplo, manifesta interesse em investir no país, quer na aquisição de imobiliário, por exemplo, quer na constituição de empresa para desenvolvimento de uma atividade económica» (Sublinhado nosso) (Doc. n.º 11).

Concomitantemente, foram realizadas diligências junto da sociedade **D...** Lda., ao abrigo do princípio de colaboração previsto no n.º 4 do art.º 59.º da LGT e no art.º 2.º do RCPITA, no sentido de que fossem disponibilizados os extratos de conta-corrente do cliente **A...** Unipessoal, Lda., relativos aos anos de 2019 e 2020, solicitando ainda a identificação detalhada do tipo de serviços efetivamente prestados, bem como a identificação dos eventuais clientes da sociedade **A...** Lda. e que respetam um conjunto de faturas previamente identificadas, bem como a disponibilização da cópia de eventuais contratos, acordos ou quaisquer outros documentos que justificassem a prestação daqueles serviços (Doc. n.º 14).

Apesar das notificações terem sido remetidas para a sede da sociedade **D...** Lda. constante quer do cadastro da AT, quer da respetiva Certidão Permanente, nenhuma foi recionada e, conseqüentemente, foram devolvidas a estes Serviços de Inspeção.

Contudo, em sede de DA chegou a mandatária da sociedade **A...** a disponibilizar cópia de uma declaração emitida pela sociedade **D...** Lda., onde a mesma atesta que prestou serviços à sociedade **A...** durante os anos de 2019 e de 2020, nomeadamente serviços de receção no aeroporto e, consoante a necessidade e tipo de cliente, de acompanhamento dos clientes da sociedade **A...** em deslocações e imobiliárias, para a implementação de empresas estrangeiras em Portugal, na criação de novas

empresas em Portugal, a escritórios de advogados, a escritórios de contabilidade, a lojas de cidadão, a conservatórias, a lojas telecomunicações, a escolas de condução, a prestadores de serviços de electricidade, de água, de mediação de seguros e de rent-a-car.

Todavia, não foram remetidos os elementos/documentos previamente solicitados que justificassem a prestação daqueles serviços, particularmente, cópias dos extratos de conta-corrente relativos aos anos de 2019 e 2020 do cliente **A...** Unipessoal, Lda., identificação dos eventuais clientes a que respeitam o conjunto de faturas previamente identificadas e cópias de eventuais contratos ou acordos celebrados.

Ora, a expressão "Prestação de serviços" indicada nas faturas emitidas pela sociedade **D...** Lda. não respeita as exigências formais taxativamente previstas nas alíneas b) do art.º 226.º da Diretiva IVA e b) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, por insuficiência de elementos obrigatórios do conteúdo das mesmas, mormente os descritivos da prestação de serviços, nem sequer os esclarecimentos prestados em sede de DA permitem aferir se tais serviços se destinaram à realização, por parte da sociedade **A...**, das operações previstas no n.º 1 do art.º 20.º do CIVA.

Assim, realma-se que não se vislumbra existir, relativamente às faturas emitidas pela sociedade **D...**

Lda., o requisito formal da sua conexão com as atividades exercidas pela sociedade **A...** que confirmam tal direito, uma vez que os serviços por si prestados dizem respeito à obtenção da cidadania portuguesa para cidadãos israelitas, prestados às entidades: **F...** da, com o NIF: IL e endereço em **I...** e **G...** Ltd, com o NIF: IL e endereço em **I...**

Israel e **H...** m o NIF: IL e endereço em **I...**, enquanto que os serviços adquiridos à sociedade **D...** sa, Lda. respetam, atendendo aos esclarecimentos prestados pela própria sociedade Hummingbird e à declaração emitida pela sociedade **D...** Lda., disponibilizada em sede de DA, a serviços de "... recepção no aeroporto e, consoante a necessidade e tipo de cliente, o acompanhamento nos clientes da sociedade **A...** UNIPESSOAL LDA, em delegações a imobiliárias, para a implementação de empresas estrangeiras em Portugal, na criação de novas empresas em Portugal, a escritórios de advogados, escritórios de contabilidade, lojas de cidadão, conservatórias, lojas telecomunicações, escolas de condução, serviços de electricidade e de água, de mediação de seguros, rent-a-car e muitos outros serviços semelhantes consoante as particularidades dos Clientes d **A...** UNIPESSOAL LDA, bem como tendo em consideração os serviços prestados por esta" (sublinhado nosso).

Pontos 31 a 36 do DA – Aquisição de serviços que não conferem direito à dedução – **B...**

Lda.

Nestes pontos do DA, a mandatária da sociedade **A...** chega a alegar que "... prestou todos os esclarecimentos devidos, tendo inclusive, descrito pormenorizadamente os serviços concretamente prestados..." (sublinhado nosso) pela sociedade **B...** Lda., designadamente que

os mesmos dizem respeito a "... serviços de aconselhamento e acompanhamento jurídico do normal desenvolvimento da atividade do SP, nomeadamente em processos de obtenção da nacionalidade de clientes do SP, constituição de empresas e processos visto geral, por exemplo" (Doc. n.º 11).

Prosegue defendendo que, em faturas emitidas por aquela sociedade, consta do seu descritivo "serviços para a constituição de empresas, custos de registo, empresa na hora, processo visa e processo visto gold", acrescentando que "... na documentação remetida pelo SP se verifica igualmente que se encontram a ser tramitados junto das várias entidades oficiais do país, nomeadamente de conservatórias por todo o país, processos de obtenção de nacionalidade e de vistos dos clientes do SP" e que "Sendo certo que para o efeito, o SP contratou serviços jurídicos de acompanhamento de tais processos junto do Advogado, Dr. L... N... tendo o mesmo inclusive emitido recibos validas dos serviços prestados que constam dos autos e aceites pela Autoridade Tributária", tendo o referido advogado constituído "...em 2018.08.10, na qualidade de sócio gerente, a sociedade B... Lda, NIF ... passando o acompanhamento dos processos de obtenção de nacionalidade e de vistos dos clientes do SP a ser efetuado pela sociedade em apreço...". Junta cópia da Certidão Permanente da sociedade B... Lda. (Doc. n.º 4 do DA).

Nossa resposta:

Importa em primeiro lugar clarificar que, caso a sociedade A... tivesse efetivamente prestado todos os esclarecimentos devidos e descrito pormenorizadamente os serviços concretamente prestados pela sociedade B... Lda., como vem agora alegar a sua mandatária, saberíamos, concretamente, quais os serviços prestados sob a designação de "Serviços jurídicos" e de "Gestão de projetos", constante das faturas por si emitidas e, assim, aferir da sua relação com as operações de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas realizadas pela sociedade A... como seria o caso, por exemplo, da consultoria para a obtenção da cidadania portuguesa de descendentes de judeus sefarditas.

Efetivamente, como consta do Projeto de Relatório, atento o disposto no n.º 1 do art.º 20.º, conjugado com o n.º 5 do art.º 36.º, ambos do CIVA, foi solicitado à sociedade Hummingbird que, relativamente a cada uma das faturas emitidas pela sociedade B... da previamente identificadas, fosse indicado a que se referem, concretamente, as expressões "Serviços jurídicos" e "Gestão de projetos" indicadas nas faturas, tendo a mesma informado que «A designação "serviços jurídicos" e a "gestão de projetos" indicadas nas faturas anteriormente disponibilizadas referem-se ao aconselhamento e acompanhamento jurídico no normal desenvolvimento da atividade da empresa, mas a maior parte dos honorários são decorrentes do envolvimento do prestador nos processos de obtenção da nacionalidade dos clientes da A... Unipessoal, Lda., constituição de empresas e processos visto gold, por exemplo» (Sublinhado nosso) (Doc. n.º 11).

Concomitantemente, foram realizadas diligências junto da sociedade B... Lda., ao abrigo do princípio de colaboração previsto no n.º 4 do art.º 59.º da LGT e no art.º 9.º do RCPITA, no sentido de que fossem disponibilizados os extratos de conta-corrente do cliente A... Unipessoal, Lda., relativos aos anos de 2019 e 2020, solicitando ainda a identificação detalhada do tipo de serviços efetivamente prestados, bem como a identificação dos eventuais clientes da sociedade A... Lda. a que respeitam um conjunto de faturas previamente identificadas, bem como a disponibilização da cópia de eventuais contratos, acordos ou quaisquer outros documentos que justificassem a prestação daqueles serviços (Doc. n.º 16).

Apesar das notificações terem sido remetidas para a sede da sociedade **B...** Lda, constante quer do cadastro da AT, quer da respetiva Certidão Permanente, nenhuma foi rececionada e, conseqüentemente, foram devolvidas a estes serviços de inspecção.

Trata-se de uma sociedade que se encontra registada desde 2018/08/20 para o exercício da atividade principal de "Outras atividades consultoria para os negócios e a gestão, CAE 70220" e, a partir de 2019/11/07, para o exercício das atividades secundárias de "Compra e venda de bens imobiliários, CAE 68100", "Arrendamento de bens imobiliários, CAE 68200" e de "Atividades de mediação imobiliária, CAE 55311" e que possui como objeto social a "Gestão de património imobiliário próprio e por conta de outrem; elaboração e apoio a projetos de reabilitação urbana e de investimento imobiliário; gestão de prédios rústicos diretamente ou por conta de outrem; prestação de serviços de contabilidade financeira, de custos e gestão; consultoria e apoio em fiscalidade; elaboração de projetos de financiamento; compra e venda de imóveis; compra para revenda de imóveis; mediação imobiliária; atividades de arrendamento, exploração e gestão de prédios urbanos e rústicos".

Apesar da mandatária da sociedade **A...** vir alegar que os serviços prestados pela sociedade **B...** Lda, são, no fundo, uma continuidade dos serviços prestados pelo seu sócio gerente, o advogado **L...**, o certo é que, nem as atividades para que se encontra registada a sociedade **B...** Lda, nem tão-pouco o seu objeto social, abarcam a prestação de serviços de cariz jurídico. No entanto não é este o cerne da questão.

Na realidade, são as expressões "Serviços jurídicos" e "Gestão de projetos" indicadas nas faturas emitidas pela sociedade **B...** Lda, que não respeitam as exigências formais taxativamente previstas nas alíneas b) do art.º 226.º da Diretiva IVA e c) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, por insuficiência de elementos obrigatórios do conteúdo das mesmas, mormente os descritivos da prestação de serviços, que nem sequer os esclarecimentos prestados em sede do DA possibilitam aferir se tais serviços se destinaram à realização, por parte da sociedade **A...** das operações previstas no n.º 1 do art.º 20.º do CIVA.

Assim, reafirma-se que não se vislumbra existir, relativamente às faturas emitidas pela sociedade

B... Lda, o requisito formal da sua conexão com as atividades exercidas pela sociedade **A...** que confram tal direito, uma vez que os serviços por si prestados dizem respeito à obtenção da cidadania portuguesa para cidadãos israelitas, prestados às entidades: **F...** Lda, com o NIF: [redacted] e endereço em [redacted], Israel; **G...** Lda, com o NIF: [redacted] e endereço em [redacted], Israel; e **H...** com o NIF: [redacted] e endereço em [redacted], Israel, enquanto que os serviços adquiridos à sociedade **B...** Lda, respeitam, atendendo aos esclarecimentos prestados pela própria sociedade **A...** a "... serviços de aconselhamento e acompanhamento jurídico do normal desenvolvimento da atividade do SP, nomeadamente em processos de obtenção de nacionalidade de clientes do SP, constituição de empresas e processos visto gold" (sublinhado no caso).

Pontos 37 e 38 do DA – Aquisição de serviços que não conferem direito à dedução – **E...** Lda.

Nestes pontos do DA, a mandatária da sociedade Hummingbird chega a alegar que "... prestou todos os esclarecimentos devidos, tendo inclusive, descrito pormenorizadamente os serviços concretamente

prestados...” (sublinhado nosso) pela sociedade **E...** Lda., a qual veio, ela própria, “... confirmar os serviços prestados ao SP, a emissão da Fatura decorrente dos mesmos, bem como remeteu documentação comprovativa da prestação dos serviços em apreço”.

Nossa resposta:

Antes de mais, importa clarificar que, caso a sociedade **A...** tivesse efetivamente prestado todos os esclarecimentos devidos e descrito pormenorizadamente os serviços concretamente prestados pela sociedade

E... Lda., como vem agora alegar a sua mandatária, saberíamos, concretamente, quais os serviços prestados sob a designação de “Real Estate Consulting / Promotion”, constante da fatura por si emitida e, assim, aferir os sua relação com as operações de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dote não isentas realizadas pela sociedade **A...**, como seria o caso, por exemplo, de consultoria para a obtenção da cidadania portuguesa de descendentes de judeus sefarditas.

Efetivamente, como consta do Projeto de Relatório, atento o disposto no n.º 1 do art.º 20.º, conjugado com o n.º 5 do art.º 36.º, ambos do CIVA, foi solicitado à sociedade **A...** que, relativamente à fatura emitida pela sociedade **E...** Lda. previamente identificada, fosse indicado a que se refere, concretamente, a expressão “Real Estate Consulting / Promotion” indicada na fatura, tendo a mesma informado que «a designação “real estate consulting / promotion” indicada na fatura do prestador refere-se aos serviços desenvolvidos durante o exercício de 2019 pela **E...**». Esta empresa prestou o acompanhamento e consultoria premium (18 clientes de segmento muito alto, maioritariamente estrangeiros com necessidades específicas e bastante orientadas para um campo de excelência na consultoria imobiliária...” (Sublinhado nosso) (Doc. n.º 11).

Concomitantemente, ao abrigo do princípio de colaboração previsto no n.º 4 do art.º 59.º da LCT e no art.º 3.º do RCPITA, foram realizadas diligências junto da sociedade **E...** Lda., no sentido de que fossem disponibilizados elementos e prestados esclarecimentos, no sentido de se apurar quais os serviços efetivamente prestados, titulados pela mencionada fatura n.º FT 2019/1 (Doc. n.º 18).

Através de e-mail recebido em 2021/03/31 (Doc. n.º 19), a sociedade **E...** Lda. informou o seguinte: “No ano de 2019 prestámos diversos serviços no ramo imobiliário para o nosso Cliente” **A...** Lda.

Por se tratar de processos que se prolongam no tempo até à sua conclusão, ou não, e devido à relação de confiança existente entre os órgãos sociais de ambas as empresas, definimos que forámos o encontro de costas respeitante ao comissionamento imobiliário no final do ano.

Dentro dos serviços imobiliários prestados essencialmente os seguintes:

- Identificação de oportunidades para compra e arrendamento de apartamentos em zonas específicas.
- Identificação de oportunidades para compra de edifícios para requalificação e posterior venda dos apartamentos.
- Identificação de edifícios para compra e arrendamento dos apartamentos.
- Acompanhamento e aconselhamento os clientes da **A...** a nível de potencial.

Acompanhamento e aconselhamento de clientes da **A...** de elevado potencial que apenas falam hebraico.

Identificação de investimentos imobiliários em diversos setores de atividade em curso.

Relativamente aos Clientes da **A...** em causa não temos qualquer registo sobre os mesmos, uma vez que o nosso cliente é a **A...** e é a eles que prestamos o serviço.

Por forma a não criar qualquer confusão com o cliente da **A...** e por forma a salvaguardar as questões legais quanto ao regulamento geral de proteção de dados não fizemos nem temos qualquer registo." (Sublinhado nosso).

Mais informou que "fela confiança e experiência existente entre os órgãos sociais das empresas não existe contratos, acordos ou outros documentos de justificação dos serviços prestados uma vez que nunca houve necessidade." (Sublinhado nosso) (Doc. n.º 19).

A sociedade **E...** Lda., com o NIF: **1111111111**, encontra-se registada desde 2013/12/18 para o exercício da atividade principal de "Compra e venda de bens imobiliários, CAE 69100", com enquadramento em sede de IVA no regime normal, periodicidade trimestral e o tipo de operações: transmissões que não conferem direito à dedução (art.º 9.º do CIVA).

Assim, reafirma-se que não se vislumbra existir, relativamente à fatura emitida pela sociedade **E...** Lda., o requisito formal da sua conexão com as atividades exercidas pela sociedade **A...** que confirmam tal direito, uma vez que os serviços por si prestados dizem respeito à obtenção da cidadania portuguesa para cidadãos israelitas, prestados às entidades **F...** Lda., com o NIF: **1111111111** e endereço em **1111111111** Israel; **G...** Lda., com o NIF: **1111111111** e endereço em **1111111111** Israel; e **H...** Lda., com o NIF: **1111111111** e endereço em **1111111111** Israel, enquanto que os serviços adquiridos à sociedade **E...** Lda. respeitam, atendendo aos esclarecimentos prestados quer pela própria sociedade **A...** quer pela prestadora dos serviços, a sociedade **E...** Lda., a "... diversos serviços no ramo imobiliário..." (sublinhado nosso).

Pontos 39 a 64 do DA – Fundamentação das correções

Nestes pontos do DA, a mandatária da sociedade **A...** começa por alegar que "Não se pode aceitar a fundamentação utilizada no que concerne à não aceitação da dedução do IVA, com base no facto de os bens e serviços não serem utilizados para os fins das operações tributadas, nomeadamente considerando que a maior parte dos serviços prestados pela SP não são tributados em sede de IVA" (sublinhado nosso).

Prossegue referindo o conceito de «sujeito passivo» constante do art.º 9.º da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 29-11-2006, ao princípio da neutralidade do sistema comum do IVA, fazendo referência a vários acórdãos do TJUE, ao direito à dedução (art.º 19.º do CIVA), às operações que conferem o direito à dedução (art.º 20.º do CIVA) e à possibilidade de dedução do IVA relativamente a atividades preparatórias (com referências a vários acórdãos do TJUE), defendendo que "... da jurisprudência que o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem produzido sobre a matéria, a propósito, sobretudo, da interpretação das normas pertinentes da Sexta Diretiva, decorre que a norma do artigo 20.º do CIVA deve ser interpretada no sentido de

que não se exige que os bens e serviços adquiridos estejam diretamente relacionados com o exercício da atividade mas não que esta se tenha iniciado”.

Defende, por outro lado, que, “... no que respeita à falta de requisitos formais e materiais das faturas em apreço, não se poderá igualmente concordar com o teor da relatório e conclusão do mesmo, devendo tais faturas ser aceites para efeitos de dedução de IVA”, não podendo a Administração Fiscal “... recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto de a fatura não observar alguns requisitos formais se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos”, recorrendo ao conceito de gastos e perdas inserta no n.º 1 do art.º 23.º do CIRC para defender ainda que “... a aceitação, para efeitos de IRC, de gastos com prestações de serviços traduz-se no reconhecimento de que os mesmos se destinaram à atividade económica do Requerente”.

Mea defende que “No caso em apreço, mais do que a mera disponibilidade de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos se encontram satisfeitos, a Autoridade Tributária reconheceu que os serviços em causa se destinaram à atividade económica do Requerente, que é tributada em sede de IVA”, pois “Não invocando a Autoridade Tributária qualquer obstáculo no controlo do pagamento de imposto constante das faturas em causa, nem qualquer hipotético não pagamento do mesmo pelos seus emittentes e resultando dos autos que os emittentes das faturas em causa são sujeitos passivos do IVA, bem como o SP, há que concluir que estão preenchidos os requisitos substantivos do direito à dedução, não podendo a Administração Fiscal à luz do princípio da neutralidade, do princípio da proporcionalidade e do princípio da justiça, recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto das faturas, efetivamente, não preencherem alguns dos requisitos formais exigidos pelo artigo 36.º do Código do IVA e 22.º, da Diretiva 2006/112” (sublinhado nosso).

Com recurso ao CIRC, defende que “Dos princípios constitucionais da tributação pelo lucro real das empresas e da capacidade contributiva decorre que a dedutibilidade de gastos efetivamente suportados para efeitos de determinação do lucro tributável da empresa pode ser objeto de prova através de elementos que, complementando a fatura que não contenha todos os elementos exigidos pelo artigo 23.º, n.º 4, do Código do IRC, comprovem a materialidade das operações e que foi efetuado in casu”, lançando mão de jurisprudência emanada do TJUE que reafirma “... que o princípio fundamental da neutralidade do IVA implica que a dedução tenha lugar se as exigências materiais forem observadas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais...”, para concluir que as “... denominações dos serviços prestados “SERVIÇOS JURÍDICOS”, GESTÃO DE PROCESSOS, REAL ESTATE CONSULTING/PROMOTION, afigura-se suficientemente clara para a exigência de indicação da “denominação usual” dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável, uma vez que de cada destinação, resulta o tipo de serviço ou consulta em causa”, concluindo que “... ao contrário do que se entendeu no RIT, a consequência das faturas não preencherem todos os requisitos legais previstos no art.º 36.º do CIVA não é não serem suporte válido para a dedução de imposto, sendo o TJUE taxativo no sentido de que a Administração Fiscal não pode recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto de a fatura não preencher os requisitos” (sublinhado nosso).

Termina a mandatária da sociedade **A...** a defender que “... relativamente ao IVA titulado pelos documentos a que se reportam as correções propostas no RIT, considera-se que as deficiências formais

oportunidades pela AT não são, em concreto, próprias de, por si, afastarem o direito do SP à dedução do imposto pelas mencionado, uma vez que, conforme resulta do próprio RIT, a AT dispõe de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos, em termos de lhe permitir a realização de controlos do pagamento do imposto devido e da existência do direito à dedução do IVA" e que "... sem prejuízo das eventuais sanções que possam caber ao caso, pela violação dos normativos que regem o formalismo das faturas, está a AT na posse de informação necessária a assegurar o controle de verificação dos requisitos substantivos do direito à dedução do SP, não lhe sendo ilícito, por isso, afastar tal direito com fundamento nas referidas deficiências formais", pelo que "... deverá ser dado provimento ao presente direito de audição e, em consequência, ser aceite o reembolso da totalidade da IVA requerido pela sociedade

A... Unipessoal, Lda, não se aceita, assim, os fundamentos constantes do Relatório de Inspecção Tributária, nem as correções de natureza aritméticas propostas" (sublinhado nosso).

Nossa resposta:

Em primeiro lugar importa ter presente que, como a própria mandatária do SP resfizou, "o core business" da sociedade **A...** "... consiste, essencialmente, na consultoria para a obtenção da cidadania portuguesa de descendentes de judeus sefarditas, mas também em atividades conexas com a compra e venda de imóveis e angariação de imóveis, entre outras" (sublinhado e negrito nosso)

Em segundo lugar, com o devido respeito, a alegação da mandatária da sociedade **A...** de que a fundamentação utilizada por estes Serviços de Inspecção para a não aceitação da dedução do IVA teve por base o facto de os bens e serviços por si adquiridos não terem sido utilizados para os fins das operações tributadas, dado que a maior parte dos serviços prestados não são tributados em sede de IVA, não corresponde à verdade.

Na realidade, o que estes Serviços de Inspecção procuraram, por todos os meios ao seu alcance, inclusive, apelando à colaboração quer da própria sociedade **A...**, quer dos vários prestadores de serviços, foi aferir da relação desses serviços com as operações de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas realizadas pela sociedade **A...** 1, como seria o caso, por exemplo, dos serviços de consultoria para a obtenção da cidadania portuguesa de descendentes de judeus sefarditas, prestados a clientes com endereço fora do território comunitário, operações não localizadas no Território Nacional, nos termos do n.º 5 do art.º 6.º do CIVA, a contrário, mas que conferem o direito à dedução.

Em terceiro lugar, também com o devido respeito, não se compreende a conclusão a que chegou a mandatária da sociedade **A...** de que estes Serviços de Inspecção reconheceram que os serviços em causa se destinaram à atividade económica da mesma, a qual é tributada em sede de IVA, se, apesar de todos os seus esforços, não logrou conhecer, por intermédio quer da sociedade **A...**, quer dos vários prestadores de serviços, quais os serviços efetivamente prestados por estes últimos, titulados por cada uma das faturas por si emitidas, por forma a conseguir relacioná-los com as operações de transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas realizadas pela sociedade **A...** onde se incluem as operações não localizadas no Território Nacional, nos termos do n.º 6 do art.º 6.º do CIVA, a contrário.

Cfr. RIT junto aos autos.

I) Em discordância com a não aceitação da dedutibilidade do referido IVA nas liquidações em crise nos autos, as Requerentes apresentaram junto do CAAD, em 26-05-2022, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

3. FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão de mérito dos autos que não se tenham provado.

4. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

De referir que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo Requerente enquanto autor (cfr. artºs.596º, nº.1 e 607º, nºs. 2 a 4, do C.P.Civil, na redacção que lhe foi dada pela

Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.artº.123.º, nº.2, do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artº. 607º, nº.5, do C.P.Civil, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na Lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr.artº.371º, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, nº. 2 do CPPT, 596.º, nº. 1 e 607.º, nº. 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, nº. 1, alíneas a) e e) do RJAT. No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal fundou-se, essencialmente, na análise crítica da prova documental junta aos autos.

5. DO DIREITO

Os art.ºs 123.º e 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no seu conjunto, subsidiariamente aplicáveis às decisões em processo arbitral, enumeram os requisitos a ter em conta na elaboração da sentença, sem prejuízo de se considerar igualmente o art.º 608.º do Código de Processo Civil.

Segundo o disposto no n.º 1 deste preceito, as questões processuais que sejam suscetíveis de determinar a absolvição da instância devem ser conhecidas segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica, mas, como é óbvio, a questão que deve ser apreciada em primeiro lugar é a da competência do próprio tribunal, cujo conhecimento tem que ser tomado

antecipadamente a qualquer outra, por força do art.º 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e alínea a) do n.º 1 do art.º 278.º do CPC.

Conforme despacho arbitral oportunamente notificado às partes, e após análise do processo, verificou o Tribunal que a Requerente contesta a não aceitação pela AT da dedutibilidade do IVA no valor de € 156.638,64, ao contrário do valor que indicou no seu PPA de apenas € 31.492,92.

Por ser matéria de conhecimento oficioso - cfr artigo 3.º n.º 3 do CPC aplicável ex vi artigo 29º, do RJAT, foram as partes notificadas para se pronunciar sobre o valor da causa e sobre a incompetência do Tribunal Arbitral, não tendo nenhuma respondido.

O objecto do presente processo arbitral prende-se, unicamente, com a dedutibilidade do IVA num conjunto de facturas cujo imposto não aceite é de € 156.638,64. Independentemente das razões de facto ou de direito que possam assistir à Requerente para obter o provimento dos seus pedidos, a verdade é que o resultado do vencimento da ação ascenderia a € 156.638,64, sendo, portanto, este o montante da utilidade económica que deve servir de fundamento ao valor do processo.

Aqui chegado, torna-se imperativo ter em consideração que o art.º 5º do RJAT prevê que o pedido arbitral deve ser julgado por tribunal coletivo sempre que ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo, que atualmente se situa em € 60 000,00.

Com base no valor da causa indicado pela Requerente no PPA foi constituído o tribunal singular, o que, tendo em conta o anteriormente exposto, constitui uma infração às regras da competência do tribunal arbitral em função do valor da causa (art.º 102.º do CPC e art.º 5.º n.º 3, alínea a) do RJAT), situação que determina a incompetência relativa do tribunal sendo esta “... sempre de conhecimento oficioso seja qual for a ação em que se suscite” (art.º 104.º, n.º 2 do CPC).

A incompetência em razão do valor da causa constitui uma exceção dilatória (art.º 577.º do CPC), que nos termos do art.º 576.º, n.º 2, obsta “...a que o tribunal conheça do mérito da causa e dão lugar à absolvição da instância ou à remessa do processo para outro tribunal.”

No caso não é aplicável a norma atinente à remessa do processo para outro tribunal, pelo que a consequência só pode ser a da extinção da instância.

Pelo exposto fica prejudicado o conhecimento dos pedidos.

6. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Declarar a incompetência deste tribunal arbitral em razão do valor do litígio nos termos supra expostos e absolver a Requerida da instância;
- b) Julgar prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas no processo;
- c) Condenar a Requerente no pagamento das custas arbitrais.

* * *

Fixa-se ao processo o valor de € 31.492,92, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1,

alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, por ser esse o montante correspondente ao valor da causa indicado no pedido arbitral. Custas devidas no valor de € 1.836,00 a cargo da Requerente (cfr. Decisão arbitral proferida no Processo n.º 151/2013) conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2023.

O árbitro,

Dr. Henrique Nogueira Nunes

A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico.