

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 639/2022-T

**Tema:** IVA – menção na fatura de NIF antigo após transformação societária – direito à dedução.

### **SUMÁRIO:**

Nos casos de transformação societária em que o cliente mantém a mesma entidade jurídica, as faturas referentes a operações locais, emitidas ao NIF anterior à transformação, titulam o direito à dedução do IVA quando seja demonstrada, pelos meios gerais de prova, a materialidade das operações.

### **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Fernanda Maçãs (Presidente), Dra. Catarina Belim e Prof. Doutor Miguel Patrício (Árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral, constituído em 3.01.2023, acordam no seguinte:

#### **I. RELATÓRIO**

**A...**, cidadão alemão, portador do passaporte n.º..., titular do número de identificação fiscal português n.º..., e residente em ... Alemanha,

**B...**, cidadão alemão, portador do passaporte n.º..., titular do número de identificação fiscal português n.º..., e residente em ..., Alemanha,

---

C..., cidadão alemão, portador do passaporte n.º..., titular do número de identificação fiscal português n.º ..., e residente em..., Alemanha, e

D..., cidadão alemão, portador do cartão de identificação civil alemão ..., titular do número de identificação fiscal português n.º ..., e residente em ... .., Alemanha,

adiante designados por "**Requerentes**", apresentaram pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT").

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante identificada por "AT" ou "Requerida".

## **A) O pedido**

1. Os Requerentes pretendem:

- (i) a anulação da decisão de indeferimento parcial dos recursos hierárquicos n.º ...2020... e n.º ...2020...,
- (ii) a anulação das seguintes liquidações adicionais de IVA:
  - n.º ... (...),
  - n.º ... (...), e
  - n.º ... (...),
- (iii) a anulação das seguintes liquidações adicionais de juros:
  - n.º ... (...),
  - n.º ... (...); e
  - n.º ... (...),

no valor total de € **522.973,26**.

## **B) Posição das partes**

- 
2. As liquidações acima resultam de liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios dos períodos 2010/03, 2010/04 e 2010/05.

***Posição dos Requerentes***

3. Os **Requerentes**, que atuam na qualidade de responsáveis subsidiários, no processo de execução fiscal n.º ...2015.. (apenso ao processo n.º ...2014...), instaurado em 2015 contra a sociedade de direito alemão E..., NIF ...("E..."), contestam as liquidações impugnadas alegando, em síntese, que:
- a. As liquidações derivam de correções ao crédito de IVA cujo reembolso foi solicitado Pela E... em novembro de 2010;
  - b. As correções têm por base faturas emitidas pelo fornecedor F..., UNIPESSOAL, LDA ("F...") com data posterior à transformação societária da E... na Alemanha em *Kommanditgesellschaft* (2009) e obtenção de um novo NIF português, PT..., mas que contêm a referência ao NIF português da E... anterior à transformação, i.e. PT ...;
  - c. A AT manteve as correções desconsiderando a verdade material subjacente às provas apresentadas pelos Requerentes em sede de reclamação graciosa e posterior recurso hierárquico as quais demonstram que:
    - as operações tituladas pelas faturas são materiais e verídicas, tendo o IVA correspondente sido pago à AT;
    - o NIF utilizado nas faturas da F... pertence à E... e é válido;
    - não obstante a sua transformação societária e obtenção de novo NIF português, a E... permaneceu a mesma pessoa jurídica, com a mesma atividade económica, apenas sob uma forma societária e uma denominação social diferentes.
  - d. As correções e liquidações efetuadas pela AT são ilegais por violação do disposto no artigo 19.º n.º 1 do Código do IVA e nos artigos 168.º e 169.º da Diretiva IVA, conforme:
    - Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia no Acórdão de 1 de março de 2012, proferido no caso C-280/10 Polski Trawertyn, que determinou

que:

*“assim, embora uma fatura tenha efetivamente uma função documental importante pelo facto de poder conter dados controláveis, existem circunstâncias nas quais os dados podem ser validamente comprovados através de outros meios que não sejam uma fatura e em que a exigência de dispor de uma fatura em todos os pontos conforme com as disposições da Diretiva 2006/112 teria como consequência pôr em causa o direito a dedução de um sujeito passivo”;*

- Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, 14 de novembro de 2011, no processo n.º 076/11 em que o Tribunal determinou que:

*“a falta de atualização do NIF do fornecedor pode eventualmente ser sancionada, mas por si só não retira ao adquirente o direito a dedução do IVA mencionado nas faturas. As faturas contêm os números de identificação fiscal dos emitentes capazes de comprovar que foram eles quem efetivamente forneceram os bens e serviços nela mencionados. Não tendo sido invocada e provada a falsidade das faturas ou que as transmissões consubstanciaram operações simuladas, a irregularidade praticada com a manutenção nas faturas do anterior número de identificação não as invalida para efeito de dedução do imposto nelas liquidado. Pode dizer-se que se tratou de uma irregularidade que de modo algum prejudicou os objetivos que se visam atingir com a indicação correta do número de contribuinte do fornecedor”;*

- e. Mesmo que se considere que o NIF usado nas faturas não é um NIF válido, a AT não pode negar o direito à dedução do IVA nelas incluído, por não estar em causa, de modo algum, a veracidade das operações ou identidade da adquirente, no caso a E... .
- f. As correspondentes liquidações de juros compensatórios carecem do seu pressuposto objetivo (a existência de um retardamento na entrega do imposto) e devem, por isso, ser anuladas.

### ***Posição da Requerida***

4. A **Requerida** defende as liquidações com base nos seguintes fundamentos:

- a. *“Face ao exposto conclui-se que o sujeito passivo procedeu à dedução indevida de IVA, por falta de documentos de suporte, ou por não cumprirem os requisitos do n.º 2 e n.º 6 do Art.º 19 do CIVA (documento emitido sem forma legal), relativamente às faturas do mencionado fornecedor F..., Unipessoal Lda. constantes das relações das compras [...] referente aos períodos 10.03, 10.04 e 10.05, por não possuírem o NIF do sujeito passivo com exceção da fatura n.º 900010187 de 21.04.2010 (...).”*  
(cfr. **Relatório de Inspeção** relativo às correções aqui em causa, pág. 6. Doc 17 junto ao Pedido de Pronúncia Arbitral “PPA”):

- b. *“II – Análise e Parecer*

*Após análise da presente exposição, verifica-se que o ora reclamante reitera nos fundamentos já apreciados em sede do projeto de informação relativamente às correções efetuadas em sede de ação inspetiva.*

*Após análise dos documentos apresentados pelos ora reclamantes, não se encontra comprovado que se trata do mesmo sujeito passivo, uma vez que estamos perante duas entidades não só com NIF nacionais diferentes, com também NIF europeus distintos, pelo que, se conclui estarmos perante duas entidades autónomas e distintas.*

*Relativamente ao pedido de inscrição e atribuição de NIF, verifica-se que foram feitos dois pedidos distintos os quais não permitem aferir que se trata do mesmo sujeito passivo, não existindo qualquer pedido de associação ou conversão do NIF.*

*Também não se encontram juntos aos autos quaisquer documentos equivalentes à certidão permanente que permitam aferir da estrutura societária, dos órgãos sociais, do conselho de administração e dos Estatutos pelos quais a sociedade passará a reger-se.*

*Por fim, não se encontram juntos aos autos quaisquer documentos contabilísticos referentes a eventuais gastos suportados com procedimentos obrigatórios para a transformação da sociedade, ou seja, documentos comprovativos de operações e atos jurídicos que conduzissem à alegada alteração do tipo societário.*

(...)

(cfr. decisão da **Reclamação Graciosa** subjacente ao recurso hierárquico aqui impugnado, Parte 2 do Processo Administrativo respeitante a “Processo Reclamação Graciosa” (página 106).

- c. *“Os Recorrentes insistem que, não obstante a existência dos dois registos em sede de IVA, em território nacional, trata-se da mesma entidade e, por conseguinte, do mesmo sujeito passivo. Entendem que, já foi apresentada toda a prova que lhes foi possível coligir [...]*

*Mais defendem que se trata de meras irregularidades formais e que, assim sendo, não se encontra vedado o direito a dedução, atenta a legislação e jurisprudência aplicável.*

*Salvo o devido respeito, não se pode concordar com tal tese.*

*Nos termos do artigo 19.º, n.ºs 2 e 6 do Código do IVA, “[s]ó confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo: a) Em faturas passadas na forma legal; (...), entendendo-se como tal “as faturas que contenham os elementos previstos nos artigos 36.º ou 40.º, consoante os casos”.*

*O artigo 36.º, n.º 5 do mesmo Código, estatui que “[a]s faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:*

- a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou correspondentes números de identificação fiscal;*
- b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários a determinação da taxa aplicável; (... );*
- c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;*
- d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;*

- e) *O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;*
- f) *A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores a realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura.*

*(...)*

*No caso vertente, e tal como se evidenciou na fundamentação do projeto de decisão em análise, estamos perante dois registos para efeitos de IVA em território nacional que, estando associados a números de identificação fiscal alemães distintos, apresentaram declarações periódicas, onde liquidaram e deduziram imposto, como se de dois sujeitos passivos autónomos se tratasse.*

*Ou seja,*

*"Através da consulta dos "Movimentos da Conta de Reembolsos Pagos"/"C/Correntes por Natureza"/IVA/MGIT, apura-se que foi pago um reembolso de IVA, no valor de €125.145,75, ao sujeito passivo não residente, com o registo de IVA PT ... – G... GMBH, com referência ao período 2010-03, e o segundo, no valor de € 814.007,51, com referência ao período 20201-09, que veio, posteriormente, a reduzir para o valor de € 196.891,61, os quais foram objeto de indeferimento".*

*Ora, a este respeito, que se afigura ser uma questão material, e não de mero formalismo, os Recorrentes limitam-se a insistir que, não obstante os números de identificação fiscal serem distintos, respeitam a uma só e mesma entidade.*

*Deste modo, os Recorrentes nada referem quanto ao facto de ambos os registos para efeitos de IVA em território nacional terem sido utilizados para apresentar declarações periódicas, onde se inscreveram liquidações e deduções de imposto e respetivos pedidos de reembolso.*

*Como é evidente, nem a Administração alemã, nem o processo de execução fiscal nos pode esclarecer quanto a esta questão.*

*Como se havia referido e aqui se repete, "in limine", permitir-se-ia a dedução de*

*imposto em duplicado, o que atentaria contra o princípio da neutralidade do imposto.*

*Portanto, não se diga que os elementos em poder da AT seriam suficientes para que esta pudesse reconhecer o direito a dedução, não obstante a questão formal, que se prende com o número de IVA indicado na fatura.*

*Não se ignoram, nem se desprezam, as provas apresentadas pelos Recorrentes, no sentido de que se trata de um só e mesmo sujeito passivo, apenas se conclui que as dúvidas suscitadas pelos SIT, em face dos dados em poder da AT, têm razão de ser e mostram-se fundadas, pelo que as liquidações reclamadas não padecem de qualquer erro imputável aos serviços.*

*Com efeito, a questão não se fica pela mera existência de dois números de IVA em território nacional, que têm associados diferentes números de identificação fiscal alemães, na medida em que se constata que cada um daqueles foi utilizado para apresentar declarações periódicas, efetuar deduções de IVA e solicitar pedidos de reembolso em Portugal.*

*Ademais, tratando-se de um só e mesmo sujeito passivo, não se afigura difícil aos Recorrentes fazerem prova das deduções efetuadas em cada um dos registos para efeitos de IVA em território nacional, para demonstrar que não houve duplicação das deduções efetuadas, o que não lograram fazer.*

*Não se alegue que passaram mais de 10 anos porquanto a entidade em causa e seus responsáveis (ora revertidos) nem sempre prestaram a devida colaboração, chegando a admitir erros materiais e não de mera preterição de formalidades legais.*

*(...)*

*Certo é que, não padecendo as liquidações de qualquer erro que possa ser imputável aos serviços, serão aplicáveis as regras gerais do ónus de prova, consagradas no artigo 74.º da LGT, competindo ao Recorrente comprovar os factos constitutivos dos direitos que vem invocar.”*

*(cfr. decisão do **Recurso Hierárquico** aqui impugnado, Doc 1 e Doc. 2 juntos ao PPA).*

### **C) Tramitação processual**

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi entregue em 24.10.2022.

Os Requerentes não procederam à indicação de árbitro, tendo a designação do coletivo competido ao Conselho Deontológico do CAAD, a qual não mereceu oposição.

Os árbitros designados aceitaram tempestivamente a nomeação.

O tribunal arbitral ficou constituído em 03.01.2023.

A AT apresentou resposta em que invocou a existência de questão prejudicial - a decisão a proferir no Proc. n.º .../14...BELRS – solicitou, em conformidade, suspensão da instância e apresentou o processo administrativo (“PA”).

Na sequência de despacho arbitral de 11.02.2023, os Requerentes pronunciaram-se sobre a questão prejudicial em 24.02.2023.

Por despacho arbitral de 17.03.2023 foi prescindida a realização da reunião a que se refere o art. 18.º do RJAT e concedido prazo para alegações escritas sucessivas.

Foi relegada para a decisão arbitral a apreciação da questão prejudicial suscitada pela Requerida.

As Partes apresentaram alegações, mantendo as suas posições.

## **II. FUNDAMENTAÇÃO**

### **II.1 Factos provados**

- a. A E... é uma empresa comercial de direito alemão que fabrica equipamentos de áudio para automóveis e outros equipamentos eletrónicos (cfr. Doc 13 do PPA).
- b. A E... era denominada G... GmbH no início de 2009, registada no RNPC com o NIPC e NIF ... (cfr. informação junta ao PA).
- c. A E... foi objeto de uma transformação societária em outubro de 2009 ao abrigo da lei comercial alemã (com efeitos a fevereiro de 2009) (cfr. Doc 13 do PPA).
- d. Pela transformação societária, a E... passou a assumir a forma de *Kommanditgesellschaft* (limitação de responsabilidade societária) e a ter na sua

indicação & Co KG (Doc. 14 junto ao PPA), passando a ser denominada E... GMBH & Co KG.

- e. A E... permaneceu a mesma entidade jurídica, com a mesma atividade, após a transformação societária (cfr. Docs. 13 a 16 do PPA).
- f. A E... foi reinscrita no RNPC após a transformação, tendo sido atribuído um novo NIPC e NIF ... (cf. Docs. 13 a 16 do PPA).
- g. Em 24.10.2012 a E... solicitou, via o NIPC..., uma reapreciação de pedido de reembolso de IVA do período de 10.09 no valor de € 814.007,51 (cfr. Doc. 17 do PPA).
- h. Foi aberta a Ordem de Serviço n.º OI2012... e efetuada uma inspeção de IVA pelos Serviços de Inspeção Tributária para o ano de 2010.
- i. O Relatório de Inspeção identifica que as faturas de compras dos períodos de 2010/03, 2010/04 e 2010/05 do fornecedor F..., UNIPESS0AL, LDA. mencionam o NIF ... (com exceção da fatura n.º 900010187 de 21.04.2010 que menciona o NIF ...).
- j. O teor do Relatório de Inspeção é o seguinte (Doc. 17, pág 6/38):  
*“Face ao exposto conclui-se que o sujeito passivo procedeu à dedução indevida de IVA, por falta de documentos de suporte, por não cumprirem os requisitos do n.º 2 e n.º 6 do Art.º 19.º do CIVA (documento emitido sem forma legal) relativamente às faturas do mencionado fornecedor F... (...) por não possuírem o NIF do sujeito passivo, com exceção da fatura n.º 900010187 de 21.04.2010 (...).”*
- k. Foram emitidas as respetivas correções que deram origem às liquidações adicionais aqui impugnadas.
- l. Os Requerentes foram citados na qualidade de responsáveis subsidiários no processo de execução fiscal n.º ...2015... (apenso ao processo n.º ...2014...) da sociedade de direito alemão E..., relativo às liquidações adicionais de IVA e juros aqui impugnadas (cfr. Docs. 9 a 12 do PPA).

- m. Os Requerentes apresentaram reclamações graciosas, na qualidade de devedores solidários, em outubro de 2019, tendo as reclamações sido indeferidas (art. 8.º e Doc. 18 do PPA).
- n. Os Requerentes apresentaram, em setembro de 2020, recurso hierárquico contra as decisões de indeferimento das reclamações graciosas (Docs. 20 a 21 do PPA).
- o. A AT deferiu parcialmente os recursos hierárquicos interpostos pelos Requerentes, por carta registada, notificados a 25.07.2022 (Docs. 1 e 2 do PPA e PA).
- p. O deferimento parcial deferiu a redução do imposto a liquidar para € 522.973,26.
- q. Os Requerentes apresentaram pedido de pronúncia arbitral contra o indeferimento parcial e liquidações no valor de € 522.973,26 em 24.10.2022.
- r. A E..., na qualidade de devedora principal, deduziu ação administrativa especial convolada em impugnação judicial n.º .../14.... BELRS contra as liquidações aqui em causa.
- s. Esta ação foi considerada procedente em 29.04.2021, tendo sido interposto recurso pela AT, a aguardar decisão na presente data (cfr. ponto 5 da Resposta).

## **II.2 Factos não provados**

Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

## **II.3 Fundamentação da decisão da matéria de facto**

- 5. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

6. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).
7. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, com base nos elementos documentais aí indicados.
8. Em particular, na determinação de que a E... permaneceu a mesma entidade jurídica, a prosseguir a mesma atividade, após a transformação societária, foram tidos em conta: cópia do registo comercial desse ato na Alemanha e em Portugal, certidões do RNPC e documentação anexa a estas que inclui as transcrições do registo alemão e parecer jurídico contendo as consequências societárias e fiscais da transformações junto ao processo, documentos para os quais a Requerida não arguiu falsidade ou falta de veracidade (cfr. Docs. 13 a 16 do PPA).

### **III. SANEAMENTO**

9. O Tribunal encontra-se regularmente constituído. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas. O processo não enferma de nulidades.

#### **III.1 Questão Prejudicial**

10. A Requerida entende que a ação administrativa especial intentada contra as liquidações adicionais em referência, convolada em impugnação judicial n.º .../14.... BELRS, que corre termos nos tribunais judiciais – em que é autora a E..., na qualidade de devedora

principal - é prejudicial à presente ação, correndo-se o risco de, num e noutro processo, se tomarem decisões opostas relativamente à mesma questão.

11. Esta ação foi procedente na 1.<sup>a</sup> instância, em 29.04.2021, tendo sido interposto recurso pela AT, a aguardar decisão na presente data (cfr. ponto 5 da Resposta).

12. Na sua fundamentação, a Requerida invoca o Acórdão do STJ no processo n.º 1220/15.9T8STR.E1.S1, e solicita a suspensão da instância nos termos do artigo 272.º do CPC:

*“2.4. Em conclusão, pode extrair-se de mais relevante:*

- I. A litispendência, pressupondo a repetição da mesma ação em dois processos, depende, pois, da verificação cumulativa da identidade de sujeitos, do pedido e da causa de pedir, de modo a evitar contradizer ou reproduzir decisão anterior.*
- II. A litispendência pode andar próxima da situação prejudicial, na qual pode existir, também, o risco de contradição ou reprodução de uma decisão judicial anterior.*
- III. Estando pendente causa prejudicial, a solução passa pela suspensão da instância, nomeadamente nos termos previstos no art. 272.º do Código de Processo Civil.*
- IV. Os sujeitos da ação não são idênticos, quando a ré, devedora solidária, responde por obrigação própria, resultante de contrato de seguro, diferente da obrigação do demandado na outra ação, essa com origem na responsabilidade civil por facto ilícito.”*

13. Nos termos deste artigo 272.º do CPC:

*“1 – O tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta ou quando ocorrer outro motivo justificado.*

*2 – Não obstante a pendência de causa prejudicial, não deve ser ordenada a suspensão se houver fundadas razões para crer que aquela foi intentada unicamente para se obter a suspensão ou se a causa dependente estiver tão adiantada que os prejuízos da suspensão superem as vantagens.”*

14. Decorre assim da letra da lei que:

- o n.º 1 concede ao tribunal o poder de ordenar a suspensão da instância;
- a suspensão exige um teste de proporcionalidade dos interesses em jogo;
- não deve ser ordenada a suspensão se o adiamento da causa for tal que, considerado o tempo previsível de duração da ação prejudicial, os prejuízos da suspensão superem as vantagens.

15. Neste contexto, os Requerentes contrapuseram, na sua pronúncia sobre a questão prejudicial, que:

- a Lei não obstará a que os presentes Autores tivessem optado por apresentar ações separadas o que, naturalmente, não resultaria numa ação prejudicial;
- a questão prejudicial exige dependência entre a primeira e segunda ação, e não uma situação de sobreposição de situações jurídicas, estando em causa uma mesma questão de facto que prejudica vários agentes diferentes;
- a inaplicabilidade da suspensão é a solução mais justa, uma vez que o procedimento de reversão levantado contra os Requerentes começou há mais de 12 anos.

16. Compulsados os autos e analisados os argumentos das Partes, este Tribunal entende não ser de suspender a instância atendendo a que:

- os Requerentes têm legitimidade processual para se defender contra as liquidações adicionais que lhes são cobradas tanto que correm em paralelo, nos termos da lei, os processos de liquidação e execução da dívida contra a devedora principal e os devedores subsidiários com as inerentes garantias de defesa dos contribuintes;
- os Requerentes estão a aguardar o desfecho desta causa há mais de 12 anos e é incerto o tempo que demorará até ao trânsito em julgado da decisão definitiva em sede judicial;

- a eventual existência, a final, de decisões contraditórias, poderá ser resolvida via recurso em sede de uniformização de jurisprudência (284.º CPPT);

julga este tribunal, segundo um juízo de proporcionalidade e *ratio* custo/benefício, que os prejuízos da suspensão superarão as suas vantagens, pelo que não deve ser ordenada a suspensão da instância, nos termos do artigo 272.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, sendo indeferido o pedido da AT nesta parte.

## **IV. O DIREITO**

### **IV.1 Fundamentação relevante para apreciação da legalidade dos atos tributários**

17. Os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD decidem segundo o direito constituído (artigo 2.º, n.º 2, do RJAT), estando a sua atividade limitada à declaração da ilegalidade de atos dos tipos referidos no artigo 2.º, n.º 1, do mesmo diploma.
18. No âmbito de um contencioso de mera legalidade, esta tem de ser apreciada com base no ato impugnado *tal como ocorreu*, com a fundamentação que nele foi utilizada.
19. Está-se, assim, no âmbito de um contencioso de mera legalidade, em que se tem de apreciar a legalidade ou ilegalidade do ato impugnado tal como ocorreu, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a outros atos, de conteúdo decisório total ou parcialmente coincidente com o ato praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas a posteriori, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o ato cuja declaração de ilegalidade é pedida, inclusivamente as aventadas no processo arbitral.

20. Por isso, não pode a AT, após a prática do acto, justificá-lo por razões diferentes das que constem da sua fundamentação expressa.

#### **IV.2 Fundamentação das liquidações a apreciar**

21. No essencial, as liquidações em análise têm por base os seguintes fundamentos:

*“(...) o sujeito passivo procedeu à dedução indevida de IVA, por falta de documentos de suporte, ou por não cumprirem os requisitos do n.º 2 e n.º 6 do Art.º 19 do CIVA (documento emitido sem forma legal), relativamente às faturas do mencionado fornecedor F..., Unipessoal Lda. constantes das relações das compras [...] referente aos períodos 10.03, 10.04 e 10.05, por não possuírem o NIF do sujeito passivo com exceção da fatura n.º 900010187 de 21.04.2010 (....)”.*

(cfr. **Relatório de Inspeção** relativo às correções aqui em causa, pág. 6. Doc 17 junto ao Pedido de Pronúncia Arbitral “PPA”):

##### *II – Análise e Parecer*

*(...)*

*Após análise dos documentos apresentados pelos ora reclamantes, não se encontra comprovado que se trata do mesmo sujeito passivo, uma vez que estamos perante duas entidades não só com NIF nacionais diferentes, com também NIF europeus distintos, pelo que, se conclui estarmos perante duas entidades autónomas e distintas.*

*Relativamente ao pedido de inscrição e atribuição de NIF, verifica-se que foram feitos dois pedidos distintos os quais não permitem aferir que se trata do mesmo sujeito passivo, não existindo qualquer pedido de associação ou conversão do NIF.*

*Também não se encontram juntos aos autos quaisquer documentos equivalentes à certidão permanente que permitam aferir da estrutura societária, dos órgãos sociais, do conselho de administração e dos Estatutos pelos quais a sociedade passará a reger-se.*

*Por fim, não se encontram juntos aos autos quaisquer documentos contabilísticos*

*referentes a eventuais gastos suportados com procedimentos obrigatórios para a transformação da sociedade, ou seja, documentos comprovativos de operações e atos jurídicos que conduzissem à alegada alteração do tipo societário.*

*Relativamente ao montante das correções e do reembolso, os ora reclamantes reiteram no alegado e já apreciado em sede do projeto de decisão. (...)*

(cfr. decisão da **Reclamação Graciosa** subjacente ao recurso hierárquico A..., extensível aos demais, aqui impugnado, Parte 2 do PA “Processo Reclamação Graciosa” (página 106).

*“Os Recorrentes insistem que, não obstante a existência dos dois registos em sede de IVA, em território nacional, trata-se da mesma entidade e, por conseguinte, do mesmo sujeito passivo. Entendem que, já foi apresentada toda a prova que lhes foi possível coligir [...]*

*Mais defendem que se trata de meras irregularidades formais e que, assim sendo, não se encontra vedado o direito a dedução, atenta a legislação e jurisprudência aplicável.*

*Salvo o devido respeito, não se pode concordar com tal tese.*

*(...)*

*No caso vertente, e tal como se evidenciou na fundamentação do projeto de decisão em análise, estamos perante dois registos para efeitos de IVA em território nacional que, estando associados a números de identificação fiscal alemães distintos, apresentaram declarações periódicas, onde liquidaram e deduziram imposto, como se de dois sujeitos passivos autónomos se tratasse.*

*Ou seja,*

*"Através da consulta dos "Movimentos da Conta de Reembolsos Pagos"/"C/Correntes por Natureza"/IVA/MGIT, apura-se que foi pago um reembolso de IVA, no valor de €125.145,75, ao sujeito passivo não residente, com o registo de IVA PT ... – G...*

*GMBH, com referência ao período 2010-03, e o segundo, no valor de € 814.007,51, com referência ao período 20201-09, que veio, posteriormente, a reduzir para o valor de € 196.891,61, os quais foram objeto de indeferimento”.*

*Ora, a este respeito, que se afigura ser uma questão material, e não de mero formalismo, os Recorrentes limitam-se a insistir que, não obstante os números de identificação fiscal serem distintos, respeitam a uma só e mesma entidade.*

*Deste modo, os Recorrentes nada referem quanto ao facto de ambos os registos para efeitos de IVA em território nacional terem sido utilizados para apresentar declarações periódicas, onde se inscreveram liquidações e deduções de imposto e respetivos pedidos de reembolso.*

*Como é evidente, nem a Administração alemã, nem o processo de execução fiscal nos pode esclarecer quanto a esta questão.*

*Como se havia referido e aqui se repete, “in limine”, permitir-se-ia a dedução de imposto em duplicado, o que atentaria contra o princípio da neutralidade do imposto.*

*Portanto, não se diga que os elementos em poder da AT seriam suficientes para que esta pudesse reconhecer o direito a dedução, não obstante a questão formal, que se prende com o número de IVA indicado na fatura.*

*Não se ignoram, nem se desprezam, as provas apresentadas pelos Recorrentes, no sentido de que se trata de um só e mesmo sujeito passivo, apenas se conclui que as dúvidas suscitadas pelos SIT, em face dos dados em poder da AT, têm razão de ser e mostram-se fundadas, pelo que as liquidações reclamadas não padecem de qualquer erro imputável aos serviços.*

*Com efeito, a questão não se fica pela mera existência de dois números de IVA em território nacional, que têm associados diferentes números de identificação fiscal alemães, na medida em que se constata que cada um daqueles foi utilizado para apresentar declarações periódicas, efetuar deduções de IVA e solicitar pedidos de reembolso em Portugal.*

*Ademais, tratando-se de um só e mesmo sujeito passivo, não se afigura difícil aos Recorrentes fazerem prova das deduções efetuadas em cada um dos registos para efeitos de IVA em território nacional, para demonstrar que não houve duplicação das deduções efetuadas, o que não lograram fazer.*

*Não se alegue que passaram mais de 10 anos porquanto a entidade em causa e seus responsáveis (ora revertidos) nem sempre prestaram a devida colaboração, chegando a admitir erros materiais e não de mera preterição de formalidades legais.*

*(...)*

*Certo é que, não padecendo as liquidações de qualquer erro que possa ser imputável aos serviços, serão aplicáveis as regras gerais do ónus de prova, consagradas no artigo 74.º da LGT, competindo ao Recorrente comprovar os factos constitutivos dos direitos que vem invocar.”*

(cfr. decisão do **Recurso Hierárquico** aqui impugnado, Doc. 1 e Doc. 2 juntos ao PPA).

### **IV.3 Análise quanto ao vício de ilegalidade das liquidações**

22. Os Requerentes pretendem a anulação das liquidações em apreço, na medida em que as mesmas são ilegais por violação do disposto no artigo 19.º, n.º 1, do Código do IVA, e nos artigos 168.º e 169.º da Diretiva IVA, tendo em conta que foi comprovado que as faturas em causa correspondem a operações verdadeiras, utilizadas no âmbito da atividade económica da E..., sociedade que se manteve a mesma pessoa jurídica não obstante a transformação societária da sua forma e designação.
23. Este Tribunal entende que assiste razão aos Requerentes:
  - Dos elementos junto aos autos, conforme factos provados, resulta que a E... permaneceu, após a transformação societária, a mesma entidade jurídica;

- Resulta ainda que a sua atividade económica (que confere direito à dedução) permaneceu o fabrico de equipamentos de áudio para automóveis e outros equipamentos eletrónicos;
- Dos elementos junto aos autos, incluindo PA, resulta que os elementos que comprovam a transformação societária à luz do direito comercial alemão foram apresentados à AT; parte desses elementos constam do arquivo do Registo Nacional de Pessoas Coletivas, pelo que poderiam ser validados ou requeridos pelos Serviços de Inspeção ao abrigo dos seus poderes de inquirição e descoberta material.
- A esta mesma conclusão – de que a E... permaneceu a mesma entidade jurídica após a transformação societária – parece chegar a AT em sede de Recurso Hierárquico quando dispõe “*Não se ignoram, nem se desprezam, as provas apresentadas pelos Recorrentes, no sentido de que se trata de um só e mesmo sujeito passivo*”. Talvez por isso a AT pareça “fundamentar a posteriori” as liquidações invocando que o que está verdadeiramente em causa é o risco de dupla dedução de IVA “*Como se havia referido e aqui se repete, “in limine”, permitir-se-ia a dedução de imposto em duplicado, o que atentaria contra o princípio da neutralidade do imposto.*”. Este argumento é, no entanto, novo – não sendo utilizado no Relatório de Inspeção nem na decisão de Reclamação Graciosa que confirma as correções. Não pode, como tal, ser admitido, uma vez que no processo de impugnação judicial e nos processos arbitrais (sua alternativa) a legalidade do ato impugnado é aferida tal como este ocorreu, com a fundamentação que nele foi utilizada (vide Acórdão do STA, 28-10-2020, proferido no processo 02887/13.8BEPRT).
- A jurisprudência do TJUE, órgão máximo de interpretação das regras que gerem o sistema harmonizado do IVA, determina que, em circunstâncias como a presente (operações locais, distintas das situações transfronteiriças em que a identificação do adquirente é um requisito essencial para aplicar as isenções de IVA nas operações intracomunitárias), os dados podem ser validamente comprovados através de outros meios e não é lícito limitar o respetivo direito à dedução quando

se demonstra a materialidade das operações (cfr. caso C-280/10 Polski Trawertyn, caso Senatex GmbH C-518/14 e caso Barlis C-516/14, todos com a mesma linha de raciocínio). O mesmo entendimento é refletido na decisão do STA, processo n.º 076/11, de 14.11.2022.

24. Por tudo o exposto conclui-se que tendo os Requerentes comprovado:
- (i) a materialidade das operações realizadas – não sendo invocado, no relatório de inspeção, fraude ou duplicação indevida de dedução por prova documental, e
  - (ii) que a E... se manteve a mesma pessoa jurídica após a transformação societária, sendo o seu NIF mencionado nas faturas, apesar de correspondente a um registo anterior à transformação,

devem as liquidações adicionais ser anuladas, na medida em que não é legítimo corrigir as deduções de IVA efetuadas por violação dos princípios da dedução e neutralidade do IVA ínsitos no artigo 19.º, n.º 1, do Código do IVA, e nos artigos 168.º e 169.º da Diretiva IVA.

#### **IV.4 Dos juros compensatórios**

25. A Requerente impugna igualmente a liquidação de juros compensatórios em relação aos atos tributários de liquidação adicional de IVA impugnados.

26. Nos termos do artigo 35.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, “são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”.

27. Como tem sido entendimento corrente, os juros compensatórios devidos nos termos da referida disposição constituem uma reparação de natureza civil que se destina a indemnizar a Administração Tributária pela perda de disponibilidade de uma quantia que

não foi liquidada atempadamente. Tratando-se de uma indemnização de natureza civil, ela só exigível se se verificar um nexo de causalidade entre a atuação do sujeito passivo e o atraso na liquidação e essa atuação possa ser censurável a título de dolo ou negligência.

28. Pressupostos que a Requerida não demonstrou.

29. A procedência do pedido arbitral torna também neste ponto procedente o pedido.

## V. DECISÃO ARBITRAL

Nestes termos, este Tribunal Arbitral decide julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- a) Anular a decisão de indeferimento parcial dos recursos hierárquicos n.º ...2020... e n.º ...2020...;
- b) Anular as seguintes liquidações adicionais de IVA:
  - n.º ... (...),
  - n.º ... (...), e
  - n.º ... (...),
- c) Anular as seguintes liquidações adicionais de juros:
  - n.º ... (...),
  - n.º ... (...); e
  - n.º ... (...).

no valor total de € **522.973,26**, tudo com as demais consequências legais.

d) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

**VALOR: € 522.973,26**, indicado no Pedido pelos Requerentes e não contestado pela Requerida.

### **CUSTAS**

Fixa-se ao processo o valor de taxa de arbitragem de **€ 7.956,00** nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, conforme artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

30 de maio de 2023

Os árbitros,

Fernanda Maçãs (Árbitra Presidente)

Catarina Belim (Árbitra Vogal, relator)

Miguel Patrício (Árbitro Vogal)