

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 29/2023-T

Tema: IVA – Direito à dedução, requisitos, ,

DECISÃO ARBITRAL

I. Sumário

I – São fiscalmente dedutíveis os gastos incorridos com operações enquadráveis no conjunto de despesas gerais relacionadas com a atividade económica de um sujeito passivo.

II – O princípio da neutralidade do IVA impõe que o imposto pago a montante possa ser deduzido se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os requisitos formais não se encontrem preenchidos, desde que a efetividade dos serviços prestados seja demonstrada pelo sujeito passivo, o que pode ser feito, casuisticamente, pela junção de documentos ou prova testemunhal.

II. Relatório

[•], sociedade comercial por quotas, registada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o número de matrícula e de identificação fiscal [•], com sede na Avenida [•], doravante designada por “Requerente, veio, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem (RJAT) e da alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral, pedindo:

- a. Que na sequência do indeferimento tácito do Pedido de Reclamação Graciosa das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) n.ºs [•], referentes aos períodos de tributação 201805M, 201806M, 201807M, 201808M, 201809M, 201810M, 201811M, juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas relativas

ao período de 2018, seja declarada a ilegalidade e a consequente anulação das liquidações de IVA e juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas;

- b. A Condenação da AT a restituir à Requerente do valor do imposto pago em excesso;
- c. A condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, até ao reembolso integral do montante do imposto indevidamente pago.

É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”),

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, a qual comunicou a aceitação da designação dentro do prazo.

Em 3 de março de 2023, as partes foram notificadas da designação do árbitro não tendo arguido qualquer impedimento.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 28 de março de 2022.

Notificada para o efeito por despacho de 21 de março 2022, a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada de Requerida ou AT, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação, mais requereu a dispensa da produção de prova testemunhal, uma vez que a matéria sob escrutínio é exclusivamente de direito.

Ao abrigo do princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção de uma pronúncia de mérito¹, o Tribunal agendou a realização

¹Alínea c) do artigo 16.º do RJAT

da reunião para o dia 1 de junho de 2023, nos termos do artigo 18.º do RJAT, tendo sido prestadas declarações de parte e ouvidas as testemunhas indicadas pela Requerente, foi ainda admitida a junção aos autos dos documentos apresentados pela Requerente, e concedido à Requerida o prazo de vista para, querendo, se pronunciar sobre os mesmos.

Por último, Requerente e Requerida foram notificadas para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 20 dias.

Ambas as partes apresentaram alegações escritas, que reiteraram e desenvolveram as respetivas posições de facto e de direito e, adicionalmente, fizeram uma apreciação crítica da prova produzida.

III. Descrição sumária dos factos

III. 1 Posição da Requerente

A Requerente intentou a presente impugnação contra as liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) montante de € 9.570,13 e juros compensatórios, do valor de € 1.216,32 referente ao proporcional dos juros das liquidações, no total de € 10.786,45, que resultaram das correções efetuadas às deduções de IVA em sede de inspeção tributária pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), constantes do Relatório de Inspeção Tributária de 3 de dezembro de 2021.

A Requerente foi objeto de Inspeção Tributária ao IRC e IVA ao exercício de 2018 credenciada pela OI [•], tendo a AT concluído no Relatório de Inspeção Tributária (RIT) que a Requerente deduziu indevidamente imposto (IVA) no ano de 2018, por referência aos seguintes gastos:

- a. Gastos com rendas e alugueres no valor de € 23.500,00, referentes a ações de charme e aprofundamento de relações comerciais com potenciais clientes;
- b. Gastos com alojamento no montante de € 6.717,55 respeitante a uma ação de reconhecimento e de *team-building*;

- c. Gastos com prestações de serviços no montante de € 9.876,00 pagos pela Requerente como contrapartida por serviços prestados.

A acrescer às acima mencionadas correções a AT corrigiu ainda regularizações efetuadas pela Requerente no montante de € 1.475,12.

A Requerente não impugnou as correções relativas às notas de crédito NC 7 7/10108 e NC 7 7/10109, movimentos contabilísticos 2018-02-28 0002 20054 e 2018-02-28 0002 20055, no valor de € 437,00.

A Requerente sustenta que os gastos desconsiderados pela AT estão devidamente documentados, inscrevem-se no âmbito da atividade desenvolvida e foram despendidos para a prossecução do objeto e objetivos da sociedade Requerente, contribuíram para obter proveitos e conseqüentemente geraram operações tributáveis.

Em sede de procedimento inspetivo, a Requerente justificou a necessidade dos gastos e juntou documentação relativa aos mesmos, tendo logrado provar, bem além do que lhe seria exigível, não só de que forma os custos em questão estão conexos à sua atividade, mas tendo até indicado especificamente exemplos concretos do sucesso dos custos em questão e do lucro que a Requerente obteve como consequência direta dos mesmos.

Alude ainda à jurisprudência assente no sentido de que a indispensabilidade entre custos e proveitos se afere num sentido económico: os custos indispensáveis são os contraídos no interesse da empresa, que se ligam com a sua capacidade, por inserção no seu escopo lucrativo (de forma mediata ou imediata) e no exercício da sua atividade concreta. A Autoridade Tributária não pode sindicá-las a bondade e oportunidades das decisões económicas da gestão da empresa. Não se pode intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade.

No tocante à correção das regularizações, a Requerente sustenta que não havia obrigação de retificar as faturas porque não liquidou imposto a menos.

Também no que respeita ao IRC, no âmbito da mesma inspeção, a AT desconsiderou os gastos por entender que não se encontravam diretamente relacionados com a atividade da Requerente, tendo efetuado

correções que a Requerente impugnou junto do tribunal arbitral, tendo obtido ganho de causa já na pendência da presente ação.

III.2 Posição da Requerida

A Requerida defende que o RIT conclui, fundamentadamente, pela correção das deduções uma vez que ao abrigo do CIVA apenas se pode deduzir imposto suportado na aquisição de bens e serviços que se destinem à realização de transmissões de bens e serviços sujeitas a imposto e não isentas (...), ou seja, de acordo com o disposto no artigo 20.º do CIVA apenas se pode deduzir o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos desde que os mesmos se destinem a realizar operações ativas sujeitas a imposto.

Para a AT, *“ainda que estejam em causa bens ou serviços necessários ou fundamentais para o exercício da atividade, não será admitida a dedução do IVA se os mesmos forem excluídos nos termos do artigo 21.º (exclusões do direito à dedução)”*

Adicionalmente, defende a AT que, ainda que estivessem reunidos os demais requisitos legais, para que haja lugar à dedução é necessário que o imposto a deduzir conste de fatura ou documento equivalente, passado na forma legal nos termos do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

Com efeito, a AT entende que a Requerente não comprovou qualquer ligação entre as despesas e a sua atividade comercial, pelo que os documentos que suportaram a dedução eram ineptos para esse efeito. Ou seja, como os gastos detetados não se encontravam diretamente relacionados com a atividade do sujeito passivo a AT concluiu que o imposto que incidiu sobre a aquisição dos bens e serviços em causa não poderia ter sido deduzido pelo sujeito passivo, uma vez que não se destinavam a realizar operações ativas sujeitas e não isentas de imposto.

Relativamente às regularizações, defende a AT que nos termos do n.º 5 do artigo 78.º do CIVA quando o valor tributável de uma operação ou o respetivo impostos sofrerem retificações para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o

que se considera indevida a respetiva dedução havendo retificações para menos alterações de que resulte imposto a favor do Estado.

Veio ainda a AT apontar um diferencial no valor da impugnação, atribuído a um lapso de cálculo, tendo solicitado a correção do valor impugnado para € 10.778,16.

IV. Saneamento

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigo 2.º n.º 1 alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2 alínea a) do RJAT..

As partes gozam de capacidade e personalidade jurídica, são legítimas, (artigo 4.º e 10.º n.º 2 do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

V. Decisão

A. Matéria de Facto

A.1 Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade por quotas que tem como objeto social “Prestação de serviços de gestão, de informática, de marketing e de publicidade, a edição publicações e ainda o comércio, importação e exportação e representação de produtos e utilidades afins.”(Cfr.. PA junto pela AT)
2. Está inscrita com a atividade principal de “Agências de publicidade” a que corresponde o CAE 73110, com início em 01/06/1986. (Cfr. PA junto pela AT)

3. É conhecida pela marca [•], prestando serviços para diversas marcas e clientes. (prova por declarações de parte, prova testemunhal e logotipo do documento n.º 5)
4. Tem como gerentes [•] [•], este desde janeiro de 2022 ([Prova testemunhal e consulta das publicações dos atos societários *on line* (<https://publicacoes.mj.pt>)])
5. A Requerente encontra-se enquadrada para efeitos de IVA no regime mensal.”(Cfr. PA junto pela AT)
6. Em 2021, a Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo externo ao abrigo da OI [•]. (Cfr. PA junto pela AT)
7. Notificada para o efeito a Requerente exerceu o direito de audição prévia em 25.11.2021. (cf. Doc. n.º 2)
8. Em 17.12.2021 a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária, datado de 3 de dezembro de 2021, que manteve as correções. (Cf. PA junto pela AT)
9. Do relatório de inspeção resultaram correções por desconsideração de gastos não aceites em IRC, por não se encontrarem diretamente relacionados coma a atividade da Requerente.(cf. PA)
10. As correções efetuadas pela AT ao apuramento do lucro tributável (IRC), foram impugnadas junto dos tribunais arbitrais. [cf. Decisão junta pela Requerente (ainda não publicada)]
11. No âmbito da inspeção foram realizadas as seguintes correções em sede de IVA:

PERÍODO	VALOR IVA		
	CAMPO 24	CAMPO 40	Total
201802		€ 437,00	€ 437,00
201805	€ 1.081,00	€ 922,13	€ 2.003,13
201806	€ 1.081,00		€ 1.081,00
201807	€ 1.081,00		€ 1.081,00
201808	€ 1.499,53	€ 224,25	€ 1.723,78
201809	€ 1.081,00		€ 1.081,00
201810		€ 328,74	€ 328,74
201811	€ 2.271,48		€ 2.271,48
Total	€ 8.095,01	€ 1.912,12	€ 10.007,13

Cfr. RIT e PA

12. No seguimento de tais correções foi a Requerente notificada das demonstrações de liquidação de IVA e demonstrações de acerto relativas aos períodos de IVA que se identificam de seguida:

Número de Documento	Número de Liquidação / compensação	Período	Imposto	Juros	Total
202100010900710	202100028337861	fev/18	€ 437,00		€ 437,00
202100028337862	2021039247059	fev/18		€ 63,83	€ 63,83
202100010900711	202100028337862	fev/18		€ 63,83	€ 63,83
202100010900712	202100028337863	mai/18	€ 2.003,13		€ 2.003,13
202100010900713	202100028337864	mai/18		€ 272,64	€ 272,64
202100010900714	202100028337865	jun/18	€ 1.081,00		€ 1.081,00
202100010900715	202100028337866	jun/18		€ 143,46	€ 143,46
202100028337866	2021039247308	jun/18		€ 143,46	€ 143,46
202100010900716	202100028337867	jul/18	€ 1.081,00		€ 1.220,78
202100028337868	2021039247458	jul/18		€ 139,78	€ 139,78
202100010900717	202100028337868	jul/18		€ 139,78	€ 139,78
202100010900718	202100028337869	ago/18	€ 1.723,78		€ 1.723,78
202100028337870	2021039247469	ago/18		€ 217,24	€ 217,24
202100010900719	202100028337870	ago/18		€ 217,24	€ 217,24
202100010900720	202100028337871	set/18	€ 1.081,00		€ 1.081,00
202100028337872	2021039247474	set/18		€ 132,32	€ 132,32
202100010900721	202100028337872	set/18		€ 132,32	€ 132,32
202100010900722	202100028337873	out/18	€ 328,74		€ 328,74
202100028337874	2021039247579	out/18		€ 39,23	€ 39,23
202100010900723	202100028337874	out/18		€ 39,23	€ 39,23
202100010900724	202100028337875	nov/18	€ 2.271,48		€ 2.271,48
202100028337876	2021039247585	nov/18		€ 263,36	€ 263,36
202100010300725	202100028337876	nov/18		€ 263,36	€ 263,36
			€ 10.007,13	€ 1.271,86	€ 11.418,77

13. A AT efetuou regularizações no montante de € 1.475,12. (Cfr. RIT)
14. Em 02.05.2028, a Requerente celebrou com a [•] um Contrato de Cedência de Espaço e Equipamentos, espaço onde realiza operações de aprofundamento de relações comerciais, pelo prazo de um ano. (Cf. PA e do. n.º)
15. No ano de 2018, a Requerente realizou diversas ações de aprofundamento de relações comerciais com potenciais clientes, nomeadamente [•], a [•], o [•], a [•] e a [•]. (Declarações de parte e prova testemunhal)
16. Destas ações realizadas no aludido espaço derivaram os seguintes clientes e rendimentos:
- **Cliente: [•]**
- N/ Factura nº 4/23979, emitida no dia 30/11/2018, no valor de 1.125,00 euros + IVA;
 - N/ Factura nº 4/23980, emitida no dia 30/11/2018, no valor de 1.250,00 euros + IVA;
 - N/ Factura nº 4/24027, emitida no dia 21/12/2018, no valor de 1.125,00 euros + IVA;
 - N/ Factura nº 4/24028, emitida no dia 21/12/2018, no valor de 1.250,00 euros + IVA.
- Total de proveitos = € 4.750,00

➤ **Cliente:** [•]

- N/ Factura nº 4/23837, emitida no dia 12/09/2018, no valor de 11.485,00 euros + IVA;
- N/ Factura nº 4/23838, emitida no dia 12/09/2018, no valor de 580,00 euros + IVA;
- N/ Factura nº 4/23839, emitida no dia 12/09/2018, no valor de 200,00 euros + IVA;
- N/ Factura nº 4/23840, emitida no dia 12/09/2018, no valor de 240,00 euros + IVA;
- N/ Factura nº 4/23841, emitida no dia 12/09/2018, no valor de 605,00 euros + IVA;
- N/ Factura nº 4/23860, emitida no dia 26/09/2018, no valor de 540,00 euros + IVA;
- N/ Factura nº 4/23891, emitida no dia 16/10/2018, no valor de 660,00 euros + IVA;
- N/ Factura nº 4/23919, emitida no dia 29/10/2018, no valor de 200,00 euros + IVA;
- N/ Factura nº 4/23920, emitida no dia 29/10/2018, no valor de 120,00 euros + IVA;
- N/ Factura nº 4/23963, emitida no dia 27/11/2018, no valor de 1.180,00 euros + IVA;
- N/ Factura nº 4/23971, emitida no dia 30/11/2018, no valor de 570,00 euros + IVA;
- N/ Factura nº 4/24004, emitida no dia 11/12/2018, no valor de 3.150,00 euros + IVA;
- N/ Factura nº 4/24020, emitida no dia 19/12/2018, no valor de 2.500,00 euros + IVA;
- N/ Factura nº 4/24021, emitida no dia 19/12/2018, no valor de 660,00 euros + IVA;
- N/ Factura nº 4/24044, emitida no dia 21/12/2018, no valor de 180,00 euros + IVA.

Total de proveitos = € 22.870,00

➤ **Cliente:** [•]

- N/ Factura nº 4/23951, emitida no dia 07/11/2018, no valor de 2.750,00 euros + IVA;
- N/ Factura nº 4/24008, emitida no dia 11/12/2018, no valor de 2.750,00 euros + IVA.

Total de proveitos = € 5.500,00

- **Cliente:** [•]N/ Factura nº 4/24024, emitida no dia 19/12/2018, no valor de 1.475,00 euros + IVA.

Total de proveitos = € 1.475,00

➤ **Cliente:** Sindicato dos Bancários do Sul e Ilhas

- N/ Factura n.º 4/23895, emitida no dia 16/10/2018, no valor de 10.634,00 euros + IVA.

Total de proveitos = € 10.634,00

(Cfr. cópia das referidas faturas – Doc. n.º 5 e prova por declarações de parte)

17. A Requerente tinha um contrato de cedência de espaço celebrado por o prazo de um ano com a sociedade comercial Conscom – Construção e Comercialização Imobiliária, Lda, em 02.05.2018.
(Cfr. Anexo ao RIT – PA)
18. No mesmo ano a Requerente efetuou uma ação de reconhecimento e *team building* onde reuniu alguns quadros da empresa, no período de 28/07/2018 a 05/08/2018. (Prova por declarações de parte, prova testemunhal e documentos n.ºs 3 e 6)
19. A entidade exploradora da Quinta [•] emitiu uma fatura à Requerente, referindo-se na mesma uma estadia no período de 28/07/2018 a 05/08/2018, numa moradia com 4 quartos e com uma lotação máxima de 8 adultos, mencionado que o hospede era o Senhor [•]. (cfr. Docs. n.ºs 3 e 6)
20. No exercício de 2018, [•], portador do NIF [•], emitiu uma Fatura-Recibo Ato Isolado, no montante de € 9.876,00, com a menção “prestação de serviços” (Cfr. PA facto não contestado pela Requerente)
21. A fatura (ato isolado) é referente ao pagamento de uma prestação de serviços de angariação de cliente. (Cfr. declarações de Parte e prova testemunhal)
22. O prestador de serviços angariou como cliente a [•] a quem a Requerente emitiu as seguintes faturas:

Cliente: [•]

- N/ Fatura nº 4/23650, emitida no dia 16/04/2018, no valor de 2.469,00 euros + IVA;
- N/ Fatura nº 4/23651, emitida no dia 16/04/2018, no valor de 2.469,00 euros + IVA;
- N/ Fatura nº 4/23718, emitida no dia 30/05/2018, no valor de 2.469,00 euros + IVA;
- N/ Fatura nº 4/23756, emitida no dia 29/06/2018, no valor de 2.469,00 euros + IVA;
- N/ Fatura nº 4/23795, emitida no dia 31/07/2018, no valor de 2.469,00 euros + IVA;
- N/ Fatura nº 4/23832, emitida no dia 31/08/2018, no valor de 2.469,00 euros + IVA;
- N/ Fatura nº 4/23876, emitida no dia 28/09/2018, no valor de 2.469,00 euros + IVA;
- N/ Fatura nº 4/23930, emitida no dia 31/10/2018, no valor de 2.469,00 euros + IVA.

Total de proveitos = € 19.752,00

(cfr. Doc. n.º 7 e prova por declarações de parte)

23. As retificações efetuadas pelas Notas de Crédito n.ºs 7/7/10111, emitida em 30-05-2018; 7 7/10114 emitida em 01-08-2018 e NC 7 7/10119 emitida em 24-10-2018 tratou-se de meras correções de lapsos, internos, e não do imposto em falta. (cfr. Os 3 Documentos juntos em 01/06/2023 e prova testemunhal)
24. A Requerente efetuou o pagamento das liquidações.
25. Em 15 de junho de 2022 a Requerente apresentou Reclamação Graciosa que não foi objeto de decisão expressa pela AT. (Cfr. Doc. n.º 1 e PA)
26. O pedido arbitral foi apresentado em 13 de janeiro de 2023.

A.2 Factos não Provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação da competência material do Tribunal foram considerados provados.

A.3 Motivação da Matéria de facto

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que 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).

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 da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal e a sua convicção relativamente à matéria de facto resultou da análise crítica dos documentos e informações constantes dos autos, do processo administrativo apenso, os quais não foram impugnados, da prova por declarações de parte e prova testemunhal produzida

na reunião do artigo 18.º do RJAT, bem assim como da posição assumida pelas partes nas respetivas peças processuais.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC. Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 317.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes, a prova documental junta aos autos, bem como as declarações dos legais representantes e o depoimento da testemunha arrolada, consideram-se provados com relevo para esta decisão arbitral, os factos acima elencados.

O Contabilista da sociedade, , depôs de forma isenta, imparcial e objetiva, não só explicou “*o modus operandi*” da empresa, mormente quanto às operações comerciais externas, bem como as iniciativas internas para reforço dos laços entre trabalhadores. Por último, o depoimento desta testemunha foi esclarecedor e determinante na compreensão e prova das regularizações contabilísticas efetuadas pela Requerente.

No entender do tribunal, quer os depoentes quer a testemunha eram conhecedoras dos factos sobre que incidiram os seus depoimentos, falaram com verdade e, até, com notável espontaneidade, o que conduziu à prova dos factos acima elencados.

Quanto ao valor probatório das declarações de parte, entende este Tribunal que as mesmas podem constituir, elas próprias, uma fonte privilegiada de factos-base de presunções judiciais, lançando luz e permitindo relacionar - congruentemente - outros dados probatórios avulsos alcançados em sede de julgamento e da análise dos documentos, repudiando o pré juízo de desconfiança e desvalorização das declarações de parte que estão sujeitas à livre apreciação do Tribunal, tal como o estão a prova pericial e a prova por inspeção.

As declarações prestadas pelas partes, às questões que lhes forma colocadas, foram espontâneas e objetivas tendo servido para corroborar a prova documental junta ao processo.

B. Do Mérito

Objeto dos Autos

Nos presentes autos está em causa, fundamentalmente, saber se a Requerente pode proceder à dedução do IVA referente aos valores dos gastos acima referidos.

Está assim em causa legalidade das correções em sede de IVA, efetuadas pela AT em aplicação do artigo 20.º do CIVA, impondo-se ao Tribunal apurar se os gastos estão diretamente relacionados com a atividade económica da Requerente, ou se foram suportados para obter proveitos ou rendimentos em benefício da SPGC, e que os aludidos gastos (não) estão excluídos do direito à dedução nos termos do artigo 21.º do CIVA.

Está também em causa a legalidade das regularizações efetuadas.

C. Do Direito

Interessa começar por efetuar o devido enquadramento jurídico da questão.

Relativamente ao mecanismo da dedução, considera-se o disposto nos artigos 20.º e 21.º do CIVA, na redação à data.

Assim, dispõe o artigo 20.º do CIVA:

Artigo 20.º - Operações que conferem o direito à dedução

1 - Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;

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

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

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

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

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

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

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

2 - Não confere, porém, direito à dedução o imposto respeitante a operações que dêem lugar aos pagamentos referidos na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º

Os requisitos do direito à dedução ao abrigo desta norma são os seguintes:

- Que o imposto tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo (corpo do n.º 1)
- Para a realização de operações de prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas (corpo do n.º 1 da alínea a)

Por seu turno, o **artigo 21.º do CIVA**, na parte que nos interessa, estipula o seguinte:

Artigo 21.º

Exclusões do direito à dedução

1 - Exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas:

- a) (...);*

c) Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens;

d) Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de recepção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais recepções;

e) Despesas de divertimento e de luxo, sendo consideradas como tal as que, pela sua natureza ou pelo seu montante, não constituam despesas normais de exploração.

2 - Não se verifica, contudo, a exclusão do direito à dedução nos seguintes casos:

a) (...);

b) (...);

c) Despesas mencionadas nas alíneas a) a d) do número anterior, quando efectuadas por um sujeito passivo do imposto agindo em nome próprio mas por conta de um terceiro, desde que a este sejam debitadas com vista a obter o respectivo reembolso;

d) Despesas mencionadas nas alíneas c) e d), com excepção de tabacos, ambas do número anterior, efectuadas para as necessidades directas dos participantes, relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados directamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50 %;

e) Despesas mencionadas na alínea c) e despesas de alojamento, alimentação e bebidas previstas na alínea d), ambas do número anterior, relativas à participação em congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados directamente com as entidades organizadoras dos eventos e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 25 %.

f) (...);

g) (...);

h) (...);

3 - (...).

O tema da dedutibilidade do IVA e das exclusões a essa dedutibilidade tem sido amplamente debatido na jurisprudência nacional, bem assim como na jurisprudência comunitária, decisões judiciais e arbitrais às quais será dado o devido enquadramento aquando da apreciação das regularizações sob escrutínio.

O Tribunal acompanhará, assim, de perto a jurisprudência assente quanto a esta matéria, tendo como ponto de partida de que o direito à dedução é um princípio fundamental da neutralidade do IVA, e do sistema comum do IVA, e que não pode ser limitado exceto nos casos especialmente previstos, razão pela qual as disposições que preveem derrogações ao direito à dedução do IVA são de interpretação restrita.

O que aliás resulta do acórdão BP Soupergaz, proferido pelo TJUE em 6 de julho de 1995, no âmbito do processo n.º C-62/93, citado pela AT na sua resposta, bem assim como o Acórdão do TJUE de 5 de Julho de 2018, Marle Participations, C-320/17, n.º 24.

Impõe-se referir, a propósito dos requisitos para a dedução do IVA, que para o Tribunal Europeu o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado alguns certos requisitos formais.²

Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito à dedução do IVA, conforme previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA, constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Este direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que oneraram as operações efetuadas a montante» (Acórdão do TJUE de 5 de Julho de 2018, Marle Participations, C-320/17, n.º 24).

«O regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante,

² (v. neste sentido, acórdãos de 21 de outubro de 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42; de 1 de março de 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 43; e de 9 de julho de 2015, *Salomie e Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 58, 59 e jurisprudência aí referida). – cf. Acórdão *Barlis*, n.º 42.

consequentemente, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem elas próprias, em princípio, sujeitas ao IVA» (acórdão citado n.º 35).

Já o conceito de atividade económica tem um carácter objetivo «no sentido de que a atividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objetivos ou dos seus resultados. Assim, uma atividade é, regra geral, qualificada de económica quando tem carácter permanente e é realizada contra uma remuneração recebida pelo autor da operação (Acórdãos do TJUE de 29 de Outubro de 2009, Comissão/Finlândia, C-246/08, n.º 37 e de 5 de Julho de 2018, Marle Participations, C-320/17, n.º 22).

É pois, dentro deste quadro legal e jurisprudencial, que o Tribunal apreciará a questão de mérito.

Por outra palavras, quanto ao requisito material ou objetivo, não é exigível que o imposto a deduzir tenha incidido sobre bens adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo com vista à realização das operações que conferem direito à dedução nos termos do artigo 20.º do CIVA, ou devendo os bens e serviços em causa estar direta e imediatamente relacionados com a atividade do sujeito passivo³.

A jurisprudência europeia admite o direito à dedução, mesmo não havendo uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante, desde que os gastos suportados a montante façam parte das despesas gerais do sujeito passivo, citando-se o acórdão SVEDA UAB, de 22 de outubro de 2015, C-126/14 ECLI:EU:C:2015:712, n.º 28, nos termos do qual: “o Tribunal de Justiça também admitiu um direito a dedução do IVA a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando as despesas incorridas fazem parte das despesas gerais desse sujeito passivo e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo. Estas despesas têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (v., neste sentido, acórdãos Investrand, C 435/05, EU:C:2007:87, n.º 24, e SKF, C 29/08, EU:C:2009:665, n.º 58).”.

A respeito do cumprimento dos requisitos formais para a admissibilidade da dedução, “em linha com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, de que faz eco a jurisprudência mais recente dos nossos tribunais

³ Neste sentido, acórdãos Investrand, C 435/05, EU:C:2007:87, n.º 24, e SKF, C 29/08, EU:C:2009:665, n.º 58

*superiores e também arbitral, o incumprimento de algumas formalidades das faturas não torna inevitável o afastamento do direito à dedução, como consequência de uma violação do artigo 266.º n.º 6 da Diretiva IVA.*⁴

Por último, quanto ao requisito subjetivo também está preenchido porquanto a Requerente é um sujeito passivo de IVA que não beneficia exclusivamente de isenções incompletas.

1. Gastos com rendas e alugueres

A AT questionou a Requerente se as despesas, com IVA dedutível, contribuíram para realizar proveitos conforme estatuído no artigo 23.º do CIRC, concluindo no ponto III.2.1 do RIT que da análise dos mesmos, atendendo ao estatuído no artigo 20.º do CIVA, as mesmas não se destinaram a realizar operações ativas, sujeitas e não isentas.

Mais arguiu o facto destes gastos terem por base um contrato de Cedência de Espaço e Equipamentos celebrado em 02.05.2018, pelo prazo de um ano, com a sociedade comercial [•], representada pelo mesmo sócio-gerente da Requerente.

A AT refere a circunstância do contrato de cedência do espaço ter sido celebrado entre entidades relacionados sem, todavia, impugnar a veracidade das declarações das partes vertidas no contrato, a sua validade e eficácia jurídica, nem tão pouco alegado a celebração do mesmo em fraude à lei, razão pela qual o mesmo faz prova das declarações das partes (artigos 363.º n.º 2 e 376.º n.º 1 do Código Civil), sendo certo que, juridicamente as entidades relacionadas não estão impedidas de celebrar contratos entre si, nem tais relações, só por si, são causas invalidantes dos contratos.

Os gastos com rendas e alugueres foram ainda questionados pela AT por não se encontrarem diretamente relacionados com a atividade da Requerente, bem assim como do ponto de vista da sua aptidão

⁴ Cf, decisão do CAAD de 30.12.2020, Proc. n.º 353/2020-T

para a obtenção de proveitos⁵, tendo pedido à Requerente para explicitar quais as faturas emitidas aos Clientes, i.é, do ponto de vista da verificação dos requisitos materiais à dedução.

A Requerente pronunciou-se, no âmbito do exercício do direito de audição prévia, no sentido de que *“as ações de charme e de aprofundamento de relações comerciais com potenciais clientes ou clientes, vieram a traduzir-se em oportunidades de concorrer em novos projetos /clientes e na angariação de novos clientes e ainda a consolidar relações e aprofundar negócio com clientes já existentes”* (cfr. parágrafo 7 do direito de audição, junto como documento n.º 2).

Adicionalmente juntou uma lista concreta de Clientes que angariou como consequência dessas *operações de charme*, bem assim como as faturas emitidas, e os rendimentos que derivaram das ações realizadas no referido espaço, já no âmbito do processo arbitral requereu que fosse, prestadas declarações de parte e arrolou uma testemunha, ambos ouvidos na reunião.

Ora, em termos de ónus da prova, plasmado no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, cabia à AT provar que as referidas despesas ocorridas não tinham uma ligação direta e imediata com a atividade constante no CAE, e, conseqüentemente, dar origem à realização de um direito constitutivo que lhe cabe do ponto legal através de uma liquidação adicional de imposto, por não estarem reunidos os pressupostos para a dedutibilidade do imposto suportado a montante.

Na verdade, como decorre do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-11-2017, processo n.º 0485/17, *“(...) no âmbito do procedimento e do processo tributário o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da AT e dos contribuintes recai sobre quem os invoque (nº 1 do art. 342º do CCivil e nº 1 do art. 74º da LGT). Assim, (...), impende sobre a AT o ónus de provar a factualidade que a leve a proceder a correcções à matéria colectável declarada pelos sujeitos passivos. Ou seja, cabe à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, como factos constitutivos de tal direito, em termos daquele princípio da legalidade, segundo a sua actual compreensão, entendido não como mero limite à actividade da administração mas como fundamento de toda a sua actividade, cabendo, por sua vez, ao contribuinte apresentar prova bastante da legalidade do acto, quando se mostrem verificados estes pressupostos (...)*”.

⁵ Ponto III.2.1. do RIT - IVA deduzido indevidamente

Dito de outra forma se, para a Requerida AT, não se encontravam cumpridos os critérios previstos no artigo 20.º, n.º 1 do CIRC, impendia sobre si o ónus de fundamentar a sua posição aduzindo razões económicas e contabilísticas adequadas à realidade da Requerente, de modo a pôr em causa o tratamento fiscal adotado.

A Requerida devia ter provado a factualidade que a levou a não aceitar a dedução de imposto, factualidade essa que, como foi recentemente reconhecido pelo TCA Norte, *“tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte”*.

Finalmente, no que concerne à comprovação dos custos, constitui jurisprudência pacífica que, nesta sede, os meios de prova não têm de revestir necessariamente natureza documental. Como ficou consignado nas Decisões Arbitrais proferidas nos processos 510/2020-T 534/2021-T, *“(…) para efeitos de dedutibilidade de um custo entendia a doutrina e a jurisprudência que aquele requisito se demonstra através de documentos que comprovem os custos realizados, sendo que esses documentos podem consistir em meros documentos, faturas, recibos ou até uma nota interna da empresa, conquanto se revelem credíveis e consistentes. Só não sendo considerados como custos fiscalmente relevantes os que não são suportados em documentos válidos. Assim sendo, quanto à prova documental, esta é por norma o meio de prova exigido em razão da sua adequação à prática comercial, não sendo, no entanto, de excluir outros meios de prova para comprovar os custos efetivamente realizados, e como complemento da mesma, como, por exemplo, a prova testemunhal ou a prova pericial.”*

Ora, a Requerente logrou provar que os serviços estão conexos com a sua atividade como indicou exemplos concretos de sucesso dos custos em questão e do lucro que obteve em consequência dos gastos efetuados. Factos corroborados pela prova testemunhal produzida na reunião, bem como pelas declarações de parte do gerente [•], que de forma categórica declarou que as “operações de charme” realizadas no espaço cedido visam criar ambiente para o negócio, pois é preciso estar próximo do cliente ou de quem decide para criar boa vontade (*goodwill*) para as propostas apresentadas. Servem ainda para reforçar laços com clientes e angariar novos clientes, mais foi perentório em afirmar que os gastos tiveram um impacto direto na faturação.

Falecendo o argumento aduzido pela AT quanto à ausência de correspondência entre o custo incorrido e a atividade da Requerente.

Em suma, para efeitos de dedutibilidade do IVA basta que a operação em questão possa ser enquadrada no conjunto das despesas gerais relacionadas com a atividade económica de um sujeito passivo, como é o caso, existindo doutrina e jurisprudência arbitral nesse sentido, isto é, no sentido de não ter de se estabelecer para cada operação a montante, uma relação direta e imediata com uma operação tributável a jusante.

Face à prova documental e testemunhal impõe-se, pois, concluir que as operações são reais, a rentabilidade do contrato está provada, as despesas incorridas têm umnexo com o conjunto da atividade do sujeito passivo, inexistem indícios de fraude ou evasão fiscal, inexistindo dúvidas razoáveis que justifiquem essa não dedutibilidade, encontrando-se assim preenchidos os requisitos formais e materiais que conferem o direito à dedutibilidade do IVA.

Por conseguinte declara-se a ilegalidade da liquidação adicional com a consequente anulação.

2. Gastos com alojamento

A AT questionou o destino, o motivo do gasto e a ausência de uma relação imediata entre este gasto e a atividade económica da Requerente, ou seja, a contribuição de tal gasto para a realização de proveitos.

No âmbito da inspeção efetuada, o gasto foi desconsiderado porque, de acordo com a fundamentação da AT constante no RIT e que se transcreve abaixo, a Requerente não comprovou o nexoe entre gasto e a sua contribuição para a obtenção de proveitos:

III.1.1.2 - Gastos com Alojamento

Na análise efetuada à contabilidade detetou-se o registo contabilístico 2018-08-05 0001 80015, referente a despesas registadas como gastos e contabilizadas como Trabalhos especializados, nas contas 6221311 – IVA taxa normal e 6221312 – IVA taxa reduzida, o alojamento no Aldeamento Turístico Martinhal Quinta, de 28/07/208 a 05/08/208.

Conta	Descrição	Movimento	Valor
6221311	IVA Taxa Normal	2018-08-05 0001 80015	91,06
6221312	IVA Taxa Reduzida	2018-08-05 0001 80015	6.626,49
Total			6.717,55

Tendo sido questionado o sujeito passivo para indicar o destino, o motivo das mesmas, bem como se as mesmas contribuíram para a realização de proveitos conforme estatuído no artigo 23º do IRC, o sujeito passivo em resposta ao nosso pedido, não comprovou a sua contribuição para a obtenção de proveitos, indicando que *“Tratou-se de uma ação de reconhecimento e team-building com os funcionários das primeiras linhas – equipa de gestores cliente e de criativos - da Spgc, Lda.-Tux&Gill, tendo em vista preparar (comercial e produção) o final de ano que se antevia difícil.”*

Na Resposta apresentada nos termos do artigo 17.º do RJAT, a AT defende que a Requerente não estabelece uma relação imediata entre os gastos e a sua atividade económica, não identifica os funcionários que nela participaram, sendo que a fatura emitida pela entidade exploradora relativa a tal gasto por fazer referência ao hóspede Sr. [•] sócio-gerente da Requerente.

No decurso da inspeção a Requerente esclareceu que a moradia foi utilizada para ações de *team building*, juntou uma declaração emitida pela entidade exploradora que explicita o tipo de imóvel usado para o efeito (moradia com quatro quartos), a uma estadia de 8 noites, bem como o período de alojamento

Adicionalmente, na reunião realizada ao abrigo do artigo 18.º do RJAT, o sócio-gerente da Requerente nas declarações de parte esclareceu que esta ação abrangeu apenas alguns quadros de chefia, mais concretamente diretores, com o propósito de definir estratégias para a empresa bem como os termos da sua implementação. Mais declarou que a empresa faz regularmente este tipo de ações para além do jantar de Natal.

As declarações de parte foram reforçadas pelo depoimento prestado pelo contabilista da Requerente que confirmou que estas iniciativas são feitas com alguma frequência e não teve qualquer dúvida em contabilizar a fatura em questão.

Cumprir referir, quanto ao tema do ónus da prova que, conforme se conclui no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 25-08-2018, proferido no processo n.º Proc. n.º 00449/09.3BEVIS *“competete à Administração provar a existência de indícios sérios de que a operação faturada não corresponde à*

realidade (art.º 74º/1 LGT). Feita esta prova, recai sobre o sujeito passivo o ónus da prova da veracidade da transação⁶.

Significa isto que, “Nos termos do n.º 2 alínea a) do referido preceito⁷, a presunção de veracidade não se verifica quando as declarações, contabilidade ou escrita revelem “indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável do sujeito passivo”. No caso dos autos, em que estamos perante situação em que as facturas contabilizadas (títulos de despesa) são emitidas na forma legal, mas que, ao menos na óptica da AT, não têm subjacente a operação económica que reflectem, é à AT que cabe o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, nos termos do n.º1 do art.º74.º da LGT, ou seja, dos pressupostos legais da sua actuação correctiva, face à presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes enunciadas no n.º1 do art.º75.º da mesma LGT.

Na verdade, bastava à AT demonstrar indícios sérios de falsidade, ou de indícios fundados que traduzissem uma probabilidade elevada de que os documentos não se traduzem operações ativas, sujeitas a IVA.

Ora, a AT não invoca a falsidade da fatura, nem tão pouco da declaração emitida pela entidade exploradora do espaço, ou a existência de fraude ou de abuso pela Requerente, a AT põe em causa o “nexo direto e imediato” entre o IVA suportado na aquisição deste serviço e as operações a jusante que conferem o direito à dedução. Adicionalmente, para a AT, a menção ao nome do sócio-gerente no corpo da fatura põe em causa a realidade da operação económica subjacente.

No que respeita à efetividade do gasto, a fatura, ainda que com a menção ao sócio-gerente da Requerente, reforçada com a declaração posteriormente emitida pela entidade exploradora do espaço, acompanhadas das declarações de parte e depoimento da testemunha, fazem prova do custo suportado pela Requerente com o alojamento pelo período de 28/07/2008 a 05/08/2008.

⁶ vide, entre muitos outros, os acórdãos do TCA Norte de 24-01-2008, processo n.º 01834/04 Viseu, de 24-01-2008, processo n.º 2887/04 Viseu, de 27-01-2011, processo n.º 455/05.7BEPNF e de 18-03-2011, processo n.º 456/05BEPNF

⁷ N.º 2 do artigo 75.º da LGT

Ademais, as declarações prestadas pelo gerente, Sr. [•] foram prestadas de forma coerente e espontânea, tendo servido como corroborante da prova documental junta ao processo e da restante prova testemunhal, permitindo ao Tribunal formar a convicção da efetividade da ação de *team building*.

Quanto à menção ao sócio-gerente da Requerente, aposta pela entidade exploradora do espaço na fatura, só por si, não afasta a veracidade do documento nem tão pouco a efetividade do gasto.

Conforme jurisprudência do Tribunal de Justiça a Administração não deverá apenas ter em conta as faturas em si mesma consideradas, mas também as informações complementares prestadas pelo sujeito passivo. Com efeito, o TJUE admite a prevalência da substância sobre a forma.

A propósito do reconhecimento como gasto fiscalmente relevante dos custos com ações de *team building*, existe vasta jurisprudência sobre a matéria, no sentido de que os gastos com “*o fortalecimento dos laços profissionais, incremento da motivação dos trabalhadores e incentivo à produtividade, vulgo team building, serão em regra aceites como custos fiscais.*”

Em bom rigor, este tipo de iniciativas são cada vez mais comuns no meio empresarial, geralmente não abrangem todos os funcionários das empresas, ao invés de eventos como o jantar de natal. A decisão de realizar tais ações bem como dos trabalhadores abrangidos é uma decisão empresarial exclusivamente dependente da liberdade de iniciativa económica privada, não cabendo à AT sindicat as decisões tomadas pela gestão das empresas.

Conforme entendimento do TJUE para assegurar o direito à dedução de IVA basta uma relação indireta e imediata entre as despesas associadas às operações a montante e o conjunto da atividade económica do sujeito passivo. Relação indireta que se verifica no caso das ações de *team building*.

Nesta medida, julga-se procedente o pedido arbitral relativamente à ilegalidade das correções referentes aos gastos com Alojamento.

3. Gastos com prestações de serviços

A AT sustentou a desconsideração dos gastos com prestações de serviços no montante de € 9.876,00, porque *“a Fatura-Recibo – Ato Isolado emitida por [•] NIF [•], sócio da SPGC, não cumpre com os requisitos estabelecidos no n.º 4 do artigo 23.º do CIRC, nomeadamente porque não indicam a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados. O documento em causa apenas refere a menção “prestação de serviços”, não sendo possível saber, qual o serviço efetivamente prestado e se o mesmo contribuiu para a realização de proveitos conforme estatuído no artigo 23.º do IRC”*

A AT desconsiderou a fatura recibo com fundamento na falta de cumprimento dos requisitos formais da mesma, bem como por a mesma ter sido debitada por um dos seus sócios, ainda que na qualidade de prestador de serviços de gestão e marketing.

No entanto, apesar da fatura não preencher a exigências formais da legislação do IVA, *in casu*, o descritivo completo da prestação de serviços realizada, a consequência não é a imediata não aceitação da dedução do IVA.

Efetivamente, é entendimento assente na jurisprudência comunitária e nacional que os requisitos substanciais das faturas devem prevalecer sobre os requisitos formais (como por exemplo a insuficiente descrição da fatura) para efeitos de dedução do IVA, desde que tal descrição seja demonstrada pelo sujeito passivo através de elementos complementares, o que pode ser feito através da junção de outra documentação ou mesmo de prova testemunhal.

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

No sentido de que o princípio da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais, são várias as decisões do CAAD enunciando-se as proferidas nos processos n.ºs 524/2022-T de 20.04.2023, 151/2020-T de 06.12.2021 e 353/2020-T de 30.12.2020.

Ao contrário do que se entendeu no RIT, a consequência de as faturas não preencherem todos os requisitos legais previstos no artigo 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 da fatura não preencher os requisitos formais.

Deste modo, 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 da informação necessária a assegurar o controle da verificação dos requisitos substanciais do direito à dedução da Requerente, não lhe sendo lícito, por isso, afastar tal direito com fundamento nas referidas deficiências formais.

Ora, transpondo o acima dito para o presente processo, a Requerente fez prova de que os serviços foram prestados no âmbito da atividade prosseguida pelo prestador de serviços em questão, que havia trabalhado como “Brand Manager” na firma [•], nos anos anteriores e que já não se encontrando a trabalhar com aquela entidade, nem tão pouco sendo trabalhador da empresa, angariou este cliente para a Requerente e foi pago pela prestação de serviços de angariação, tendo liquidado IVA.

Neste particular o Tribunal considera que a Requerente comprovou a efetividade da prestação de serviços com a prova testemunhal, declarações de parte do gerente - que à data da emissão da fatura era um prestador de serviços da Requerente - e que prestação de serviços foi remunerada de acordo com critérios de gestão cuja sindicância não cabe à AT, nem tão pouco ao Tribunal.

Adicionalmente, a Requerente comprovou a obtenção de proveitos, obtidos com o gasto em questão, no montante de € 19.752,00, mediante a junção de faturas emitidas à [•], com referência ao ano de 2018.

Ou seja, os serviços contribuíram inequivocamente para a angariação de um cliente e, por conseguinte, para a realização de operações tributáveis.

Inexistindo argumentos de facto e/ou de direito que obstem à dedução do IVA liquidado na fatura recibo em apreço, anulando-se a respetiva liquidação.

4. Correções das regularizações

A AT efetuou regularizações às correções de IVA efetuadas pela Requerente com a emissão nas notas de crédito NC 77/10108 e 77 /10109, 77/10111, NC 77/10114 e NC 77 10119.

As correções efetuadas pela AT assentaram na falta de cumprimento dos requisitos do artigo 78.º n.º 5 do CIVA, necessários para que a regularização a favor do Sujeito passivo possa ser feita, nomeadamente a prova de que o adquirente tomou conhecimento da retificação.

Por requerimento de 1 de junho de 2023, depois de notificada da Resposta da AT e em data anterior à realização da reunião nos termos do artigo 18.º do RJAT, veio a Requerente requerer a junção aos autos de um requerimento a requerer a impugnação das correções no montante € 1.475,12, agora quanto às Notas de Crédito 77/10111, 77/10114 e 77 10119 identificadas no aludido Requerimento, e que a AT não havia identificado anteriormente.

Efetivamente, compulsado o Relatório de Inspeção Tributária junto aos autos, verifica-se que quanto à matéria impugnada a AT conclui que a Requerente não cumpriu os requisitos estipulados no artigo 78.º n.º 5 do Código do IVA relativamente às notas de crédito evidenciadas no quadro abaixo, que não faz referência ao número do documento visado pela apontada incorreção:

Conta	Descrição	Movimento	Valor ³
243412213231	Rg Fe P/ Ps Tx Nm Mercado Nacional	2018-05-30 0002 50056	922,13
243412213231	Rg Fe P/ Ps Tx Nm Mercado Nacional	2018-08-01 0002 80032	224,25
243412213231	Rg Fe P/ Ps Tx Nm Mercado Nacional	2018-10-24 0002 100063	328,74
Total			1.475,12

No requerimento em apreço a Requerente clarificou as declarações constantes do pedido de pronuncia arbitral no sentido de que não impugnou as correções das NC 77/10108 e 77 /10109.

O Tribunal admitiu a junção do Requerimento e documentos, tendo concedido prazo de vista à AT no prazo conferido para as alegações, mantendo-se a AT silente relativamente às correções efetuadas pela Requerente, pelo que a mesma são de admitir.

Relativamente à nota de crédito NC n.º 7 7/10111, emitida ao cliente [•] (NIPC: [•]), em 30-05-2018, no valor total de €4.009,25, IVA de €922,13, foi emitida no mesmo dia que a fatura anulada, fatura n.º 44/23714, de 30-05-2018 e pelo mesmo valor, tendo na mesma data, em 30-05-2018 sido emitida a nova fatura, no valor total de €4.995,34 (indicando esta o valor correto das "refeições", conforme indicado acima).

Tal sequência de emissão de fatura, anulação e emissão de nova fatura tratou-se de um mero procedimento interno, para correção de um lapso dos serviços da Requerente, razão pela qual a fatura n.º 44/23714 nunca chegou ao conhecimento do Cliente.

A NC 7 7/10114, emitida em 01-08-2018 à entidade [•] (NIPC [•]), no valor total de €1.199,25, IVA de €224,25, anulou a fatura n.º 44/23804, emitida no dia anterior, em 31-07-2018, pelo mesmo valor.

Contudo, como o cliente procedeu ao pagamento do valor em dívida da fatura 44/23804 em 04-09-2018 a Requerente procedeu à emissão de uma nota de débito n.º 8 8/5 de 13-09-2018, visando com este procedimento anular a nota de crédito anteriormente emitida e manter como válida a fatura já paga pelo seu cliente, mantendo-se inalterado o valor da operação.

Por último, a NC 7 7/10119, emitida em 24-10-2018 à entidade [•] (NIPC [•]), no valor total de €1.758,04, IVA de €328,74, anulou a fatura n.º 4 4/23917, emitida na mesma data, em 24-10-2018, pelo mesmo valor, porque a fatura não tinha uma “Purchase Order” (PO), Ordem de Compra utilizada pelo Cliente e sem a qual não é possível faturar.

Nesse mesmo dia, 24-10-2018, a Requerente emitiu a fatura n.º 4 4/23918, pelo mesmo valor, identificando na descrição o n.º de PO.

Ou seja, o motivo de ter sido anulada a primeira fatura refere-se ao facto de o PO não ter sido identificado e ter sido necessário emitir uma nova fatura.

Também neste caso se tratou de uma mera regularização interna, que não foi levada ao conhecimento do cliente.

Para desconsiderar as regularizações feitas pela Requerente, a AT invoca o n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA, “quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução”.

Sustenta a Requerente que, nos termos do n.º 3 do artigo 78.º e n.º 7 do artigo 29.º do CIVA, apenas quando houver imposto liquidado a menos e quando as faturas já tiverem sido objeto do registo na

contabilidade nos termos do artigo 45.º do CIVA, se mostra necessário retificar a fatura através da nota de crédito/débito.

Dispõe o n.º 7 do artigo 29.º do CIVA:

(...) 7 - Quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão, deve ser emitido documento retificativo de fatura.(...) (Redacção do D.L. nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)

Lê-se no n.º 3 do artigo 78.º do CIVA:

“ (...)3 - Nos casos de facturas inexactas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a rectificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efectuada no prazo de dois anos.

Resulta dos documentos juntos aos autos, bem como da prova testemunhal produzida, que as correções efetuadas pela Requerente visaram, unicamente, corrigir lapsos internos na emissão das mesmas, sem qualquer reflexo no valor tributável ou retificação para menos do valor faturado, por isso, não estava a Requerente obrigada a ter documentação comprovativa de que os adquirentes haviam tomado conhecimento, nem tão pouco a proceder à regularização do imposto, pelo que, *in casu*, não têm aplicação o disposto nos n.ºs 2, 5 e 6 do artigo 78.º do CIVA.

V. Do Valor da ação

Nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT (aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. a), do RJAT, e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária), quando seja impugnada uma liquidação, o valor da causa corresponde ao da importância cuja anulação se pretende.

Dispõe o artigo 32.º, n.º 1, do Código do Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT [e idêntica previsão legal se encontra no artigo 297.º, n.º 1 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT], que quando se

pretende obter com a ação uma certa quantia, em dinheiro, é essa quantia que deve corresponder ao valor da causa, ao invés, de acordo com o n.º 2, se pela ação se pretende obter um benefício diverso, o valor da causa é a quantia, em dinheiro, equivalente a esse benefício.

A Requerente atribuiu à impugnação o valor de € 10.786,45, correspondente às correções às deduções de IVA no montante de € 9.570,00, e aos juros sobre as mesmas na proporção das liquidações no valor de € 1.216,32, esclarecendo no Pedido Arbitral que quanto às regularizações efetuadas às Notas de Crédito, a Requerente não impugnou o valor de € 437,00.

Na sua Resposta veio a AT apontar um erro de cálculo sobre o valor dos juros correspondentes ao valor não impugnado de € 437,00 no valor de € 63,83, que se deve deduzir na proporção das liquidações e, por conseguinte, o total dos juros nunca poderia ser de € 1.216,32, mas sim € 1.208,03, requerendo a correção do valor indicado pela Requerente no pedido para € 10.778,16.

A Requerente não se pronunciou sobre a retificação do valor da ação requerida pela AT na sua Resposta.

Sob a epígrafe “Erro de cálculo ou de escrita”, estatui o art. 249.º do CC:

“O simples erro de cálculo ou de escrita, revelado no próprio contexto da declaração ou através das circunstâncias em que a declaração é feita, apenas dá direito à retificação desta”.

Este preceito consagra um princípio geral aplicável tanto a atos extrajudiciais como a atos judiciais, pelo que é aplicável a declarações de vontade não negociais produzidas no decurso de um processo judicial, quer pelas partes, quer pelo juiz. Com efeito, por força do disposto no artigo 295º do CC, à retificação de erros de escrita em peças processuais oferecidas pelas partes é aplicável o regime previsto no artigo 249º do mesmo diploma para o negócio jurídico (retificação de lapso manifesto). Isto porque também as peças processuais apresentadas pelas partes devem ser lidas na sua substância, quando delas ou das suas circunstâncias resulta evidente que a sua forma não corresponde ao que se quis expressar e se compreende o que se quis dizer. Quando tal ocorra não se está a violar o princípio da preclusão ou da estabilidade da instância, por resultar do exposto na peça que padece do lapso o que se pretendia afirmar.

Como ensinava Alberto dos Reis, “[s]e os erros, omissões e lapsos cometidos pelo juiz na sentença são susceptíveis de rectificação, não há razão alguma para que não suceda o mesmo quanto aos erros, omissões e lapsos cometidos pelas partes nos articulados ou em quaisquer outras peças do processo”.

Em suma, identificado o erro de escrita e verificados os seus pressupostos pode o Tribunal proceder à sua correção a pedido da parte, e assim fazer corresponder o valor da ação ao valor ao da importância cuja anulação se pretende, mantendo-se os demais os pressupostos da presente ação, nomeadamente o pedido e a causa de pedir.

Por tudo quanto acima fixa expendido, considerando ainda que cabe ao Tribunal fixar em definitivo o valor da causa, fixa-se o valor da arbitragem em € 10.778,16 por força da desconsideração dos juros correspondentes ao valor das regularizações não impugnado.

VI. Violação do Dever de Fundamentação

A Requerente invoca a violação do dever de fundamentação da AT a propósito das regularizações efetuadas por a AT ter atribuído os argumentos aduzidos pela Requerente na audiência prévia a outras regularizações, tendo rejeitado os argumentos porque eram irrelevantes para as correções efetuadas.

Como acima referido, a Requerente apercebendo-se que havia laborado em erro sobre as Notas de Crédito objeto de correção e regularização, por requerimento de 1 de junho de 2023, veio identificar as Notas de Crédito visadas pelo relatório de inspeção tributária. Requerimento que foi admitido pelo Tribunal, ao qual a AT não se opôs, tendo assim a Requerida exercido o seu legítimo direito ao exercício do contraditório e de defesa.

O dever de fundamentação dos atos tributários encontra-se especificamente estabelecido no artigo 77.º da LGT que dispõe:

“1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com

os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

2 – A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”

No que tange à fundamentação das regularizações impugnadas, ainda que o quadro constante no RIT não fosse esclarecedor quanto aos documentos objeto de regularização, compulsado o ponto IX do RIT, afere-se que a AT mencionou que as regularizações referem-se às Notas de Crédito 77/10108, 77/10109, 77/10111, 77/10114 e 77/10109, inexistido qualquer violação do dever de fundamentação.

No entanto, ainda que assim não se entenda, tem vindo a ser entendimento uniforme do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) que a fundamentação do ato administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto. Considera-se ainda que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do ato decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear os mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.⁸

Apesar de a Requerente apenas ter identificado os documentos com a contestação da AT, mesmo que eventualmente existissem vícios de falta ou insuficiente fundamentação quanto aos atos de regularização contestados, os mesmos sempre se considerariam sanados, já que a função subjacente ao dever de fundamentação foi integralmente cumprida. Isto na medida em que a Requerente, colocada na posição do destinatário médio, conseguiu compreender as razões de facto e de direito nas quais a AT baseou a sua decisão, tendo assim tido a possibilidade de se conformar com o teor do ato ou de o contestar, conforme veio a suceder.

⁸ (Cfr. neste sentido, os Acórdãos de 11.12.2007, recurso 615/07, de 10.02.2010, recurso 1122/09, de 09.09.2015, recurso 1173/14, e de 06.05.2015, recurso 291/13).

Neste preciso sentido referem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei geral tributária: anotada e comentada, 3.ª ed., Vislis, 2003, pp. 381-382, que “(...) *deverá ter-se em conta que os vícios poderão considerar-se sanados quando se demonstrar que, apesar da imprecisão ou omissão ou irregularidade do conteúdo do acto, foi atingido o objectivo que se visava atingir com a imposição deste conteúdo, designadamente que o seu destinatário se apercebeu correctamente do seu alcance.*”

Perante o exposto conclui-se pela improcedência do vício invocado pela Requerente.

VII. Dos Juros indemnizatórios

Pede a Requerente o reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

A este propósito dispõe o artigo 43.º da LGT:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – (...)

3 – São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

(...)

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.

Nos termos desta alínea d) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, independentemente de a ilegalidade ser ou não imputável a Autoridade Tributária e Aduaneira, há direito da Requerente a juros, em caso de procedência do pedido que determine a ilegalidade da liquidação.

Dispõe ainda a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, que a AT fica vinculada a, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, o que inclui *“o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”*

O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, que impõe a *plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios*, no caso de procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial.

Por efeito da reconstituição da situação jurídica em resultado da anulação do ato tributário, há lugar ao reembolso do imposto indevidamente pago, bem como ao pagamento dos juros, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 24.º do RJAT que remete para a Lei Geral Tributária e para o Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Na sequência da declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IVA há assim lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto nos artigos 43.º da LGT e do 61.º n.º 5 do CPPT, estando a AT obrigada ao seu pagamento desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, calculado sobre a quantia indevidamente paga, à taxa de juros legais.

VIII. Decisão

Nestes termos, em conformidade com o acima exposto, decide-se, julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- a. Declarar a ilegalidade e, consequentemente, anular parcialmente as liquidações de IVA impugnadas, dos juros compensatórios e demonstração de acerto de contas;
- b. Condenar a Requerida a restituir as quantias indevidamente pagas pela Requerente até ao integral pagamento do montante de que deve ser restituído;

- c. Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios até ao integral pagamento do montante que deve ser restituído, nos termos legais.

IX. Valor do processo

Fixa-se em € 10.778,16 (dez mil setecentos e setenta e oito euros e dezasseis euros) nos termos do disposto nos artigos 315.º do CPC, artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT bem assim como do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

X. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 918,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a suportar pela Requerida, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 29 de agosto de 2023

A Árbitra Singular

Cristina Coisinha