

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 810/2024-T**

**Tema: IVA – isenção: arrendamento; venda intracomunitária; honorários de Advogado.**

## **SUMÁRIO:**

- I – Apenas as operações relacionadas com o arrendamento de imóveis que forem comprovadas com a apresentação dos contratos de arrendamento e/ou as respetivas guias de pagamento de imposto de selo referente a tais contratos, com a identificação do imóvel e do arrendatário, podem beneficiar da isenção prevista na alínea 29 do artigo 9.º do Código do IVA.**
- II – O imposto apurado sobre facturas que não constam da documentação de suporte anexa ao Relatório da Inspeção Tributária, ou em evidente desconformidade com a documentação subjacente às correcções efectuadas, é ininteligível e padece de ilegalidade, por total ausência de fundamentação, face ao disposto no artigo 77.º da LGT.**
- III – O sujeito passivo que contrata os serviços de Advogado para defender o seu direito de propriedade sobre terrenos em que exerce a sua actividade agropecuária está legitimado a deduzir o IVA cobrado na respectiva facturação, ao abrigo do preceituado nos artigos 19.º e 20.º do CIVA.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

1.

A... LDA., pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., n.º ..., ..., ...-..., Lisboa, (doravante “Requerente”), notificada do ato de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 2023..., o qual reflete as correções, no valor total de € 14.778,48, efetuadas no âmbito de ação de inspeção tributária, OI2023..., e tendo, no dia 29 de novembro de 2023, dado entrada, no Serviço de Finanças de Lisboa ..., Reclamação Graciosa contra o sobredito ato de liquidação, relativamente à qual alega que se verificou, a presunção de indeferimento tácito, veio contra tais actos requerer a constituição de tribunal arbitral em matéria tributária, ao abrigo e para efeitos do disposto na alínea a) do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 3.º, e da alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), em conjugação com o artigo 99.º e alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), pedindo a declaração de ilegalidade dos referidos actos.

É demandada a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Em 28 de Junho de 2024, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e, automaticamente, notificado à AT.

Em conformidade com o disposto nos artigos 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o árbitro deste Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar (artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e c), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD).

O Tribunal Arbitral ficou constituído em 02 de Setembro de 2024.

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou Resposta, em 10-07-2024, na qual se defende por impugnação, e juntou o Processo Administrativo (PA).

Em 21-10-2024, a Requerida juntou um Despacho de Revogação Parcial do acto recorrido.

Notificada a Requerente, por despacho de 28-10-2024, para se pronunciar, querendo, sobre a mencionada revogação parcial, veio esta, em 12-11-2024, manifestar interesse no prosseguimento dos autos no que diz respeito à parte não revogada do ato de liquidação impugnado.

Efectivamente, no sobredito despacho de Revogação Parcial, datado de 14-10-2024, a AT apenas reconheceu a ocorrência de lapsos nos cálculos, que levaram a correções em excesso no montante de € 1.319,07 (€ 397,98 relativos a 2019 e € 921,09 relativos a 2022), concedendo na anulação desse valor e correspondentes juros compensatórios, bem assim admitindo o inerente pagamento de juros indemnizatórios. Em conformidade, requereu que seja julgada a consequente inutilidade superveniente da lide, relativa à parte do pedido objecto da revogação, com todas as consequências legais, nomeadamente a sua condenação nas custas correspondentes.

Em 13-12-2024, decorreu a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, na sede do CAAD, em Lisboa, com a participação presencial da testemunha apresentada pela Requerente e dos ilustres mandatários de ambas as partes, as quais concordaram com a realização desta diligência pelos meios de comunicação à distância disponibilizados pelo CAAD e com a respetiva gravação.

Da Acta dessa reunião ficou a constar que, até ao dia 06-01-2025, a Requerente juntaria aos autos o documento n.º 6 anexo ao PPA com uma melhor digitalização, bem assim as respetivas licenças de exploração agropecuária ou outro documento que mencione os prédios afetos à exploração, o que veio a concretizar-se através dos documentos cuja junção foi requerida no limite daquele prazo. Com o acordo do Ilustre Mandatário da Requerida, assentou-se que o correspondente prazo de vista e eventual contraditório seria exercido juntamente com as alegações escritas. Mais se estabeleceu que o processo prosseguisse com alegações escritas, de facto e de direito, por prazo simultâneo de 15 dias, a contar da notificação da junção dos mencionados documentos (art. 120.º do CPPT ex vi art. 29.º, n.º1, al. a), do RJAT).

As partes apresentaram alegações, ambas em 22-01-2025, nas quais mantiveram e / ou explicitaram as posições já anteriormente defendidas, tendo a Requerida aproveitado o ensejo para exercer o contraditório quanto aos documentos juntos *a posteriori* da reunião.

## II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer da liquidação aqui posta em crise, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, alíneas a) e b), 6.º, n.º 1, e 11.º, n.º 1, alínea a), b) e c) todos do RJAT.

As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

A acção é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, de acordo com a remissão operada para o artigo 102.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

## III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

### 1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

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

- A. De acordo com os elementos recolhidos, extraídos da certidão permanente e da base de dados da AT, a Requerente é uma sociedade por quotas, iniciou a atividade em 12-01-2012, com o seguinte objeto social: “Compra e venda de imóveis, recuperação e aluguer dos mesmos”, mas está enquadrada no código de atividade económica (CAE) Principal - 01500 “Agricultura e produção animal combinadas” e CAEs Secundários:

068200 - “arrendamento de bens imobiliários” e 068100 - “compra e venda de bens imobiliários” (Subcapítulo III.1 do RIT «Enquadramento legal e descrição da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo» do RIT).

- B. Através da sua declaração periódica de IVA respeitante ao período 2022-12T, a ora requerente procedeu ao pedido de reembolso de IVA, resultante do crédito de imposto acumulado e decorrente das deduções de IVA efetuadas em diferentes declarações periódicas, no montante total de € 45.753,52 (PA).
- C. Na sequência do referido pedido de reembolso de IVA, foi aberto pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa o procedimento de inspeção tributária credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2023... (PA).
- D. De acordo com o Relatório emitido na sequência do referido procedimento de inspeção tributária (RIT), foram realizadas correções em sede de IVA, no valor total de € 14.778,48, as quais se encontram fundamentadas no capítulo X. daquele Relatório e podem resumir-se sucintamente da seguinte forma:
- i) IVA contratos de arrendamento - € 7.779,75 – [alíneas b) dos quadros constantes do ponto 1. do capítulo X. do Relatório];
  - ii) Vendas Intracomunitárias - € 4.813,33 [alíneas a) dos quadros constantes do ponto 1. do capítulo X. do Relatório];
  - iii) Serviços Jurídicos - € 866,33 – [ponto 2 do capítulo X. do Relatório] (RIT - Doc 3 junto com o PPA, que aqui se dá por integrado).
- E. Na sequência do referido procedimento inspetivo, a Autoridade Tributária procedeu à emissão do ato de liquidação de IVA n.º 2023 ... aqui impugnado, datado de 5 de julho de 2023, o qual reflectiu as supra referidas correções, reduzindo a € 30.974,94

o valor do crédito de imposto resultante das deduções efetuadas pela Requerente nas declarações periódicas de IVA por si apresentadas (Docs. 1 e 4 juntos com o PPA, que aqui se dão por integrados).

- F. Contra o sobredito ato de liquidação, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa, no Serviço de Finanças de Lisboa ..., em 29-11-2023, pugnando pela declaração de ilegalidade do mesmo, com a consequente correcção do valor a reembolsar, de acordo com o pedido de reembolso por si formulado na Declaração referente ao período 2022-12T (Doc. 2 junto com o PPA, que aqui se dá por integrado).
- G. Não tendo a mencionada Reclamação Graciosa sido decidida nos quatro meses após a data de apresentação, formou-se a presunção de indeferimento tácito da mesma no dia 29 de março de 2024, nos termos do artigo 57.º, n.ºs 1 e 5 da LGT (PA - RG).
- H. O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 26-06-2024 (SGP do CAAD).
- I. Através de despacho emanado do Subdiretor-Geral da DS Imp. S/ Valor Acrescentado, datado de 14-10-2024, e com os fundamentos dele constantes, a AT reconheceu a ocorrência de lapsos nos cálculos, que levaram a correções em excesso no montante de € 1.319,07, concedendo na anulação desse valor e correspondentes juros compensatórios e admitindo o inerente pagamento de juros indemnizatórios e das custas respectivas (Despacho de Revogação Parcial junto pela Requerida, em 21-10-2024, que aqui se dá por integrado).
- J. Do Relatório da Inspeção Tributária ficou a constar, entre o mais o seguinte:  
“V. *Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades*  
(...)”

*Da análise efetuada no âmbito do presente procedimento de inspeção, com a profundidade que se considerou adequada, e considerando os esclarecimentos prestados, foram detetadas as situações irregulares que neste capítulo se descrevem e fundamentam e das quais resultam as correções que devidamente se quantificam neste relatório.*

*Releva ainda referir que a fundamentação legal mencionada se reporta à legislação em vigor, à data dos factos.*

#### *V.1- Campo 9*

*Como foi referido, a análise aos documentos apresentados [anexo 2] revelou os seguintes factos, que sem explicação adicional, aparentam ser inconsistentes com a existência de contratos de arrendamento:*

- existem mais clientes beneficiando da isenção de IVA do que guias de pagamento de imposto selo devido por registo de contratos, o que indicia que nem todas as faturas foram emitidas ao abrigo de um contrato de arrendamento;*
- o número de clientes varia substancialmente de um período (trimestre) para o outro;*
- as faturas emitidas não indicam o motivo da isenção, violando o disposto na al. e) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA;*

*Para esclarecer estas situações, foi solicitada a apresentação de todos os contratos de arrendamento em vigor, no período em que o crédito foi gerado.*

*O pedido foi efetuado por email, enviado em 21-04-2023 e, em resposta, recebida pelo mesmo meio, em 04-05-2023, foram apresentados três contratos de arrendamento, celebrados com:*

- B..., NIF ..., em 17-07-2019;*
- C..., NIF ... e D..., NIF ..., em 01-11-2020;*
- E..., NIF ... e F..., NIF ..., em 01-06-2019;*

*Contudo, em qualquer dos exercícios entre 2019 e 2022, o número de clientes identificados com números de contribuinte, foi sempre superior ao número de inquilinos que constam dos documentos apresentados, o que indicia que as restantes operações foram realizadas sem estar a coberto de contratos de arrendamento.*

---

*Ora, sem a demonstração que os montantes em apreço foram faturados ao abrigo de um contrato de arrendamento, estes não podem beneficiar da isenção de IVA, prevista no art.º 9 do CIVA.*

*(...)*

*Assim, em face dos elementos facultados e por não ficar demonstrado que poderiam ficar enquadrados no regime de isenção ou de outra taxa de IVA que não seja a normal, propõe-se a tributação dos rendimentos obtidos com a exploração dos imóveis, à taxa de 23%, nos termos do n.º 1 do art.º 1 e da al. c), do n.º 1, do art.º 18º, ambos do CIVA.*

*E, para determinar a base tributável dos ganhos com imóveis que não estavam a coberto de um contrato de arrendamento, foi efetuado um levantamento das faturas emitidas com isenção de IVA e indicando imóveis como setor de atividade, entre o terceiro trimestre de 2019 e o quarto de 2022 e expurgaram-se os valores faturados aos inquilinos supra mencionados [anexo 3].*

*(...)*

#### *X. Direito de Audição*

*No cumprimento do estatuído nos artigos 60º da LGT e 60º do RCPITA, foi notificado o sujeito passivo do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária para, querendo, exercer o direito de audição sobre o mesmo.*

*(...)*

*No decurso do prazo concedido, o sujeito passivo exerceu o respetivo direito de audição (Anexo 10), anexando 33 documentos no portal das finanças, em 06-06-2023, para contestar as correções propostas no projeto de relatório e cuja análise permitiu extrair as seguintes conclusões:*

##### *1 - Operações inscritas no Campo 9*

*Foi proposta a liquidação de IVA relativamente a valores inscritos no campo 09 da declaração periódica para os quais o sujeito passivo não logrou demonstrar a legitimidade da isenção de IVA aplicada.*

*As operações subjacentes, na sua maioria identificadas nas faturas como rendas, não foram devidamente suportadas por documentos idóneos, nomeadamente contratos de*

*arrendamento, que legitimassem o enquadramento de IVA adotado pelo sujeito passivo.*

*Esta situação originou uma proposta de correção do IVA liquidado por forma a englobar as situações de isenção de IVA não demonstradas.*

*No exercício do direito de audição, o sujeito passivo veio apresentar faturas, contratos e guias de imposto de selo que considerou suficientes para comprovar a isenção de IVA aplicada.*

*Contudo, a análise dos documentos apresentados revelou que, nas situações a seguir identificadas e pelos motivos apresentados, o objetivo pretendido, ou seja, demonstrar a legitimidade da isenção aplicada, não foi alcançado:*

• 2019

NIF	Nome	IVA – Correção proposta	IVA a liquidar	Motivo
-		1 495,00	1 495,00	a)
	O...	241,50		b)
	P...	345,00		b)
	Q...	397,98		a)
	L...	276,00	276,00	c) Anexo 6.1
	R...	608,05		b)
	S...	338,10		b)
	T...	112,70		b)
	U...	517,50		b)
	V...	207,00	207,00	c) Anexo 6.2
	W...	138,00		b)
<b>Total</b>		<b>4 676,83</b>	<b>1 978,00</b>	

• 2020

NIF	Nome	IVA – Correção proposta	IVA a liquidar	Motivo
-		1 053,40	1 053,40	a)
	O...	966,00		b)
	P...	805,00		b)
	Q...	947,00		b)
	J...	1 265,00	1 265,00	c) Anexo 6.3
	X...	1 437,50		b)
	L...	828,00	828,00	c) Anexo 6.1
	R...	1 508,20		b)
	Y...	897,00		b)
	S...	1 284,78		b)
	U...	310,50		b)
	L...	103,50	103,50	c) Anexo 6.2
	K...	897,00	897,00	c) Anexo 6.4
	W...	276,00		b)
	Z...	69,00		b)
	<b>Total</b>		<b>12 647,87</b>	<b>4 146,90</b>

• 2021

NIF	Nome	IVA – Correção proposta	IVA a liquidar	Motivo	
		1 331,13	1 331,13	a)	
	O...	966,00		b)	
	Q...	927,82		b)	
	N...	-	-	b)	
	J...	1 380,00	1 380,00	c) Anexo 6.3	
	X...	1 380,00		b)	
	L...	828,00	828,00	c) Anexo 6.1	
	R...	1 593,60		b)	
	S...	1 373,10		b)	
	AA...	1 265,00		b)	
	M...	-	-	b)	
	K...	707,25	707,25	c) Anexo 6.4	
	W...	276,00		b)	
	Z...	207,00		b)	
	<b>TOTAL</b>		<b>12 234,89</b>	<b>4 246,38</b>	

• 2022

NIF	Nome	IVA – Correção proposta	IVA a liquidar	Motivo
-		933,80	933,80	a)
	O...	966,00		b)
	O...	921,09		b)
	C...	3 887,00		b)
	J...	460,00	460,00	c) Anexo 6.3
	X...	1 380,00		b)
	L...	828,00	828,00	c) Anexo 6.1
	R...	1 537,13		b)
	BB...	1 085,60		b)
	S...	1 319,72		b)
	AA...	1 769,39		b)
	M...	1 577,80		b)
	CC...	1 345,50		b)
	DD...	1 196,00		b)
	W...	253,00		b)
	Z...	241,50		b)
<b>TOTAL</b>		<b>19 701,52</b>	<b>3 142,89</b>	

(...)

*Assim, em face do exposto, considera-se que as correções que foram propostas relativamente a estas operações, sejam mantidas.*

*b) Operações relacionadas com o arrendamento de imóveis que foram comprovadas com a apresentação dos contratos de arrendamento e/ou as respetivas guias de pagamento de imposto de selo referente a contratos de arrendamento com a identificação do imóvel e do arrendatário.*

*Em face do exposto, considera-se justificada a isenção aplicada, nos termos da al. 29 do art.º 9.º do CIVA, na emissão das faturas.*

*c) Operações relacionadas com o arrendamento de imóveis mas que se considera não terem sido devidamente comprovadas.*

*Para estas situações (cfr. anexo 6), foram apresentados contratos de arrendamento mas que não estavam assinados por ambas as partes ou, pelo menos, pelo arrendatário e, adicionalmente, para os quais não foi feita a prova do pagamento do imposto de selo.*

*Ora, a locação de um imóvel está isenta nos termos da al. 29 do art.º 9.º do CIVA, contudo nem todas as prestações de serviço associadas à utilização temporária de um imóvel (como as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou do alojamento local) estão isentas de IVA.*

*Assim, para determinar o correto enquadramento em sede de IVA, releva conhecer a natureza das operações e, por conseguinte, a irrefutabilidade dos meios de prova apresentados.*

*Na presente situação, o sujeito passivo não logrou fazer prova que estamos perante um arrendamento de imóveis, pelo que a isenção prevista na al. 29 do art.º 9.º do CIVA, não pode ser aplicada por falta de meios de prova.”*

- K. A Requerente anexou ao PPA três comunicações à AT de contratos de arrendamento, para efeitos de sujeição a imposto de selo (doc. 5 junto com o PPA, que aqui se dá por integrado).
- L. A Requerente vendeu animais vivos para Espanha, da raça Aberdeen Angus, provenientes da exploração agro pecuária que possui na Freguesia da ..., Concelho de ..., identificados pelas devidas marcas auriculares, de acordo com as declarações de exportações emitidas pelo Sistema Nacional de Informação e Registo Animal, em transporte assegurado pelo adquirente espanhol (Doc. 6 junto com o PPA [clarificado com digitalização junta em 06-01-2025], facturas constantes do anexo 7 do RIT e depoimento da testemunha G...).
- M. No concernente a vendas intracomunitárias de animais, e de acordo com a Nota a) constante do ponto 1 do Capítulo X do o RIT, estão em causa as faturas que foram juntas ao mesmo como Anexo 7, a saber:
- Fatura FA 2021/76 – no valor de € 2.387,50;
  - Fatura FA 2021/14 – que foi anulada pela nota de crédito constante do mesmo Anexo;
  - Fatura FA 2020/123 – no valor de € 1.500 (Anexo 7 do RIT).

- N. Nos quadros constantes do ponto 1 do Capítulo X. do RIT está calculado IVA sobre a venda intracomunitária de animais relativamente aos anos de 2019 (€ 1.495) e de 2022 (€ 933,80), sendo que não consta do Anexo 7 qualquer fatura relativamente a estes mesmos anos (RIT).
- O. Estando ainda em causa a correção referente à venda intracomunitária de animais, quanto aos anos de 2020 e 2021, além de não esclarecer qual a taxa aplicada, o IVA apurado pelos Serviços da Inspeção Tributária (SIT) nos quadros constantes do ponto 1. do Capítulo X do RIT, respectivamente de € 1.053,40 e de € 1.331,13, não tem qualquer correspondência com as faturas mencionadas no referido Anexo 7 do RIT, já identificadas no Facto M.
- P. Para dirimir judicialmente questões em que se discute a demarcação e a propriedade de terrenos afetos à produção pecuária da Requerente, nomeadamente os constantes dos Artigos... e ... (Secção R) da matriz da freguesia da ..., concelho de ..., nos quais exerce a sua actividade sujeita a IVA, a Requerente contratou a prestação de serviços jurídicos de Advogados pelos quais pagou as facturas constantes do Anexo 8 do RIT, incorporando IVA no montante de € 866,33 (Doc. 7 junto com o PPA, Anexo 8 do RIT e Doc. emitido pelo IFAP, com a designação “Caracterização da Exploração Agrícola, junto aos autos em 06-01-2025, que aqui se dão por integrados).

## 2. FACTOS NÃO PROVADOS

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

## 3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos

---

termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

A convicção do Tribunal fundou-se na análise do Processo Administrativo (PA), mormente em documentos dele constantes, e nos documentos juntos pela Requerente, conforme está reflectido em relação a cada facto considerado provado. Também foi levado em consideração o depoimento da testemunha G..., contabilista certificado que presta serviços para a Requerente desde a data da sua constituição, o qual apresentou um discurso coerente, apenas se pronunciando sobre matérias de que disse ter conhecimento directo, portanto aparentemente desinteressado do desfecho da demanda e digno de crédito.

#### IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

##### 1. QUESTÕES A DECIDIR

Está impugnado o acto de liquidação de IVA n.º 2023..., que reflecte as correções efetuadas no âmbito de ação inspectiva tributária efectuada na sequência do pedido de reembolso de IVA formulado pela Requerente, na sua declaração periódica de IVA relativa ao período 2022-12T, no montante total de € 45.753,52, denegando o crédito de imposto declarado, no montante total de € 14.778,48, e determinando o indeferimento parcial do referido pedido de reembolso.

Revogado parcialmente o acto sob impugnação, adiante irá declarar-se a extinção parcial da instância, por inutilidade superveniente parcial da lide, de harmonia com o disposto na al. e) do artigo 277.º do CPC, aplicável *ex vi* da al. e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

O dissídio centra-se em apurar a legalidade das seguintes correcções:

I) Correção referente à isenção de IVA nos contratos de arrendamento, no montante de € 7.779,75;

ii) Correção referente à isenção de IVA nas vendas de animais para Espanha, no montante de € 4.813,33;

iii) Correção referente à dedução do IVA relativo a serviços jurídicos prestados por Advogados, no montante de € 866,33.

## 2 - APRECIÇÃO

### 2.1 – DOS CONTRATOS DE ARRENDAMENTO

Dispõe a alínea 29 do artigo 9º do Código do IVA (CIVA) que está isenta de imposto a locação de bens imóveis. O que significa, sem dúvida, que a Requerente poderia beneficiar da isenção de imposto nos contratos de arrendamento que celebrasse no âmbito da sua actividade.

Porém, após analisar os documentos contabilísticos que a Requerente lhe disponibilizou, a AT que alega, em síntese, que “(...) *existem mais clientes beneficiando da isenção de IVA do que guias de pagamento de imposto selo devido por registo de contratos, o que indicia que nem todos as faturas foram emitidas ao abrigo de um contrato de arrendamento;*

*(...) Para esclarecer estas situações, foi solicitada a apresentação de todos os contratos de arrendamento em vigor, no período em que o crédito foi gerado. O pedido foi efetuado por email, enviado em 21-04-2023 e, em resposta, recebida pelo mesmo meio, em 04-05-2023, foram apresentados três contratos de arrendamento, celebrados com:*

*(...) Contudo, em qualquer dos exercícios entre 2019 e 2022, o número de clientes identificados com números de contribuinte, foi sempre superior ao número de inquilinos que constam dos documentos apresentados, o que indicia que as restantes operações foram realizadas sem estar a coberto de contratos de arrendamento.*

*(...) para determinar a base tributável dos ganhos com imóveis que não estavam a coberto de um contrato de arrendamento, foi efetuado um levantamento das faturas emitidas com isenção de IVA e indicando imóveis como setor de atividade, entre o terceiro trimestre de 2019 e o*

---

*quarto de 2022 e expurgaram-se os valores faturados aos inquilinos supra mencionados [anexo 3]. – Facto provado “J”.*

Já após o exercício do direito de audição, a Requerida concluiu, além do mais, o seguinte:

*“(…)Foi proposta a liquidação de IVA relativamente a valores inscritos no campo 09 da declaração periódica para os quais o sujeito passivo não logrou demonstrar a legitimidade da isenção de IVA aplicada.*

*As operações subjacentes, na sua maioria identificadas nas faturas como rendas, não foram devidamente suportadas por documentos idóneos, nomeadamente contratos de arrendamento, que legitimassem o enquadramento de IVA adotado pelo sujeito passivo.*

*Esta situação originou uma proposta de correção do IVA liquidado por forma a englobar as situações de isenção de IVA não demonstradas.*

*(...) o sujeito passivo veio apresentar faturas, contratos e guias de imposto de selo que considerou suficientes para comprovar a isenção de IVA aplicada.*

*Contudo, a análise dos documentos apresentados revelou que, nas situações a seguir identificadas e pelos motivos apresentados, o objetivo pretendido, ou seja, demonstrar a legitimidade da isenção aplicada, não foi alcançado (...)*

*(...) b) Operações relacionadas com o arrendamento de imóveis que foram comprovadas com a apresentação dos contratos de arrendamento e/ou as respetivas guias de pagamento de imposto de selo referente a contratos de arrendamento com a identificação do imóvel e do arrendatário.*

*Em face do exposto, considera-se justificada a isenção aplicada, nos termos da al. 29 do art.º 9.º do CIVA, na emissão das faturas.*

*c) Operações relacionadas com o arrendamento de imóveis mas que se considera não terem sido devidamente comprovadas.*

*Para estas situações (cfr. anexo 6), foram apresentados contratos de arrendamento mas que não estavam assinados por ambas as partes ou, pelo menos, pelo arrendatário e, adicionalmente, para os quais não foi feita a prova do pagamento do imposto de selo.*

*Ora, a locação de um imóvel está isenta nos termos da al. 29 do art.º 9.º do CIVA, contudo nem todos as prestações de serviço associadas à utilização temporária de um imóvel (como as*

---

*prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou do alojamento local) estão isentas de IVA.*

*Assim, para determinar o correto enquadramento em sede de IVA, releva conhecer a natureza das operações e, por conseguinte, a irrefutabilidade dos meios de prova apresentados.*

*Na presente situação, o sujeito passivo não logrou fazer prova que estamos perante um arrendamento de imóveis, pelo que a isenção prevista na al. 29 do art.º 9.º do CIVA, não pode ser aplicada por falta de meios de prova.” - Facto provado “J”.*

A estas conclusões da AT, contrapõe a Requerente, em suma:

- Os contratos de arrendamento que estão em causa na correção que considerou ilegal a isenção de IVA aplicada pela Requerente foram efetivamente registados e sujeitos a Imposto de Selo, conforme resulta dos registos dos contratos (Modelo 2) juntos à petição inicial como Documento 5, resultando assim demonstrada a sua existência conforme exigido pela entidade Requerida;

- Os Serviços de Inspeção não cuidaram do princípio do inquisitório, insito no Artigo 58.º da LGT e segundo o qual “*A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*”.

- Tendo a Requerente disponibilizado aos serviços de inspeção os contratos relativamente aos quais foram aplicadas as isenções de IVA, não podiam tais serviços, sem mais, rejeitar as isenções aplicadas apenas porque os contratos não se encontravam assinados, nem ter sido demonstrado o pagamento do imposto do selo.

- Cabia à Autoridade Tributária, ao abrigo do Artigo 74.º, n.º 1, da LGT, o ónus de demonstrar que tais contratos não existiam, no sentido de contrariar a referida presunção de veracidade de que gozam tais elementos.

- Não deixa de ser irónico que os serviços de inspeção entendam que a Requerente não logrou demonstrar a existência dos contratos de arrendamento em causa, mas fazem incidir IVA sobre esses mesmos contratos... se os serviços de inspeção entendem que a Requerente não logrou demonstrar a existência dos contratos de arrendamento, não pode impor tributação sobre

---

os mesmos, sob pena de incorrer numa manifesta e absurda incongruência, ou seja, tributar uma realidade que refere não existir.

Decidindo, adianta-se, desde já, que a Peticionante carece de razão, em absoluto, quanto a esta álea da impugnação.

O Doc. 5 que juntou ao PPA mais não representa do que “três comunicações à AT de contratos de arrendamento, para efeitos de sujeição a imposto de selo” – Facto provado “K”. Pelo que, de forma alguma tal documento supre a falta de prova da existência dos contratos de arrendamento acusada pela Requerida. Aliás, tendo a testemunha G... declarado a existência de uma dúzia de contratos de arrendamento, a verdade é que, escrutinado todo processo instrutor (PA), apenas se detectam os contratos celebrados com H... e E... (anexo 1 da Reclamação Graciosa), I..., J..., K... (Anexo 4 da RG e Anexo 6 do RIT) e L... (Anexo 6 do RIT), ou seja, cinco contratos de arrendamento, dos quais apenas o primeiro se mostra subscrito pela arrendatária. Se a estes se somarem os dois de que dá nota o RIT, ainda não referidos, nem vislumbrados nos autos, celebrados com M... e N..., obtem-se um total de sete contratos.

Por outro lado, não faz qualquer sentido acusar os SIT de violação do princípio do inquisitório, porquanto ao longo do procedimento dispôs a Requerente de oportunidades para fazer a prova documental desses contratos de arrendamento, mormente quando tal lhe foi solicitado no decurso da Inspeção e no exercício do direito de audição, como resulta do Facto Provado “J”. Porém, não resulta provado que a Requerente tenha disponibilizado aos SIT os contratos relativamente aos quais pretendeu aplicar as isenções de IVA.

Acrescendo, o artigo 74.º, nº 1, da LGT impõe que o ónus de prova dos factos constitutivos dos direitos recai sobre quem os invoque. Ora, sendo a Requerente quem invocou o direito à isenção de imposto – IVA nos contratos de arrendamento que alega ter celebrado, era sobre si que recaía o ónus de prova a existência dos mesmos, o que não logrou fazer. Aliás, da argumentação da Requerente ressalta uma inversão do ónus da prova que a mencionada norma não comporta.

Por último, não existe a ironia ou incongruência que a Requerente imputa aos SIT, porquanto a tributação em causa não incide sobre os contratos de arrendamento, mas sim sobre

operações realizadas ao abrigo de contratos de arrendamento cuja existência aquela não logrou demonstrar, logo, operações que não poderiam beneficiar da isenção de imposto prevista *na al. 29 do art.º 9.º do CIVA*. Na verdade, resulta da prova que “*existem mais clientes beneficiando da isenção de IVA do que guias de pagamento de imposto selo devido por registo de contratos, o que indicia que nem todos as faturas foram emitidas ao abrigo de um contrato de arrendamento*”. Bem como, também emerge da prova que a AT considerou justificada a isenção aplicada na emissão de facturas em “*Operações relacionadas com o arrendamento de imóveis que foram comprovadas com a apresentação dos contratos de arrendamento e/ou as respetivas guias de pagamento de imposto de selo referente a contratos de arrendamento com a identificação do imóvel e do arrendatário.*” – Facto provado “J”.

Enquanto tal, improcede o PPA no que tange à correção referente à isenção de IVA nos contratos de arrendamento, no montante de € 7.779,75.

## 2.2 – DAS VENDAS DE ANIMAIS PARA ESPANHA

O Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias aplicável à data dos factos, estabelece no Capítulo II, Isenções, Artigo 14.º:

“ 1 - Estão isentas do imposto:

a) *As transmissões de bens, efetuadas por um dos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado-Membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou coletiva registada, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, em outro Estado-Membro, que tenha utilizado e comunicado ao vendedor o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens;*

(...)”.

Sobre este tema, ficou exarado no RIT, entre o mais o seguinte:

*(...) A isenção aplicada foi suportada com a apresentação das faturas emitidas (anexo 7) e com a justificação de se tratarem de operações relacionadas com “vendas intracomunitárias de animais”.*

*As transmissões intracomunitárias de bens podem, de facto, beneficiar da isenção de IVA prevista na al. a) do art.º 14.º do RITI mas desde que os requisitos previstos sejam cumpridos. Assim, até 31/12/2019, as transmissões de bens efetuadas por um sujeito passivo de IVA, apenas poderiam beneficiar da referida isenção quando:*

- Os bens fossem expedidos ou transportados a partir do território nacional para outro Estado membro; e*
- O adquirente se encontrasse registado para efeitos do IVA noutro Estado membro, abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens e tivesse indicado o respetivo NIF;*

*O Ofício-Circulado n.º 30.009/1999, de 10 de dezembro, da Direção de Serviços do IVA, veio elencar quais os documentos considerados como meios de prova válidos para comprovar a isenção nestas situações (nomeadamente os documentos comprovativos do transporte, como a declaração de expedição (CMR), a carta de porte (“Airwaybill” AWB) ou o conhecimento de embarque (“Bill of lading “-B/L), os contratos de transporte ou as faturas das empresas transportadoras, as guias de remessa ou, a declaração dos respetivos adquirentes). Na presente situação, nenhum dos referidos documentos foi disponibilizado pelo sujeito passivo, quer no decurso do exercício do direito de audição, como na resposta prévia ao pedido de elementos.*

*Adicionalmente, a partir de 01/01/2020, a Diretiva (UE) 2018/1910, de 4 de dezembro, determinou, através do art.º 138º, que a isenção de IVA nas transmissões intracomunitárias de bens também não se aplicaria quando o fornecedor não tivesse cumprido com a obrigação relativa à submissão da Declaração Recapitulativa de IVA ou se desta constassem informações incorretas relativas a essas operações.”*

A Requerente alega o seguinte, sucintamente:

*- Para além das faturas constantes deste Anexo 7, mais nenhuma fatura foi junta ou identificada no relatório de inspeção relativamente a esta correção específica.*

---

- Os valores de IVA que foram apurados pelos serviços de inspeção são muito superiores àqueles que resultariam da sujeição a imposto das supra referidas faturas que constam do Anexo 7.

- Desde logo, é apurado nos quadros constantes do ponto 1 do Capítulo X. do Relatório de Inspeção, IVA sobre a venda intracomunitária de animais relativamente aos anos de 2019 (€ 1.495) e de 2022 (€ 933,80), sendo que não consta do Anexo 7 qualquer fatura relativamente a estes mesmos anos.

- Assim, e desde logo, o IVA apurado pelos serviços de inspeção relativamente à alegada venda intracomunitária de animais nos anos de 2019 e 2022 padece de total falta de fundamentação, tendo em consideração que não é perceptível para a Requerente os valores/faturas que estão na base de tal apuramento.

- Quanto aos anos de 2020 e de 2021, foram apresentadas pelos serviços de inspeção, no Anexo 7 do Relatório, as faturas “FA 2021/76”, no valor de € 2.387,50, e “FA 2020/123”, no valor de € 1.500.

- Sucede que, da aplicação da taxa de IVA de 6% (prevista no ponto 3.2 da Lista I anexa ao Código do IVA – bens sujeitos a taxa reduzida) às referidas faturas, não resulta os valores que foram apurados pelos serviços de inspeção, resultando, de forma evidente, que o IVA apurado pelos serviços de inspeção (quadros constantes do ponto 1. do Capítulo X do Relatório) não tem qualquer correspondência com as faturas que, segundo o Anexo 7 do relatório de inspeção, estão em causa na correção referente à venda intracomunitária de animais.

- Nem sequer é indicada no Relatório qual a taxa que foi aplicada pelos serviços de inspeção para efeitos de apuramento do IVA que entendem devido e, sem a indicação da base e da fórmula de cálculo utilizada pelos serviços de inspeção, a Requerente fica absolutamente impossibilitada de contrariar, de forma esclarecida e adequada, o raciocínio que presidiu à correção aqui em apreço.

- É hoje jurisprudência e doutrina unânimes que as instruções administrativas [Ofício-Circulado n.º 30.009/1999, de 10 de dezembro, da Direção de Serviços do IVA] não são vinculativas para os contribuintes, mas tão somente para a própria administração.

Cumprе decidir, adiantando-se, desde já, que neste capítulo a razão está inteiramente do lado da Requerente.

Efectivamente, entende o Tribunal que a Requerente exibiu documentos que confortam suficientemente a a prova de que *“vendeu animais vivos para Espanha, da raça Aberdeen Angus, provenientes da exploração agro pecuária que possui na Freguesia da ..., Concelho de ..., identificados pelas devidas marcas auriculares, de acordo com as declarações de exportações emitidas pelo Sistema Nacional de Informação e Registo Animal, em transporte assegurado pelo adquirente espanhol”* – Facto provado “L”.

Por outro lado, *“No concernente a vendas intracomunitárias de animais, e de acordo com a Nota a) constante do ponto 1 do Capítulo X do o RIT, estão em causa as faturas que foram juntas ao mesmo como Anexo 7, a saber:*

- Fatura FA 2021/76 – no valor de € 2.387,50;
- Fatura FA 2021/14 – que foi anulada pela nota de crédito constante do mesmo Anexo;
- Fatura FA 2020/123 – no valor de € 1.500 (Anexo 7 do RIT) – Facto Provado “M”.

Sobreleva que *“Nos quadros constantes do ponto 1 do Capítulo X. do RIT está calculado IVA sobre a venda intracomunitária de animais relativamente aos anos de 2019 (€ 1.495) e de 2022 (€ 933,80), sendo que não consta do Anexo 7 qualquer fatura relativamente a estes mesmos anos (RIT).”* – Facto provado “N”.

Bem assim que, *“Estando ainda em causa a correção referente à venda intracomunitária de animais, quanto aos anos de 2020 e 2021, além de não esclarecer qual a taxa aplicada, o IVA apurado pelos Serviços da Inspeção Tributária (SIT) nos quadros constantes do ponto 1. do Capítulo X do RIT, respectivamente de € 1.053,40 e de € 1.331,13, não tem qualquer correspondência com as faturas mencionadas no referido Anexo 7 do RIT, já identificadas no Facto M.”* – Facto provado “O”.

Decorre do exposto que não consta do Anexo 7 daquele mesmo Relatório (RIT) qualquer fatura relativamente aos anos 2019 e 2022, o que torna ininteligível ter sido apurado

IVA sobre a venda intracomunitária de animais nesses anos, respectivamente nos montantes de € 1.495 e de € 933,80. Donde, ressalta à evidência que não tendo sido dado a conhecer sobre quais facturas de vendas intracomunitárias é imposta tributação, é manifesta a falta de fundamentação e a violação do disposto no Artigo 77.º da LGT e no Artigo 268.º, n.º 3, da CRP.

Já quanto ao IVA alegadamente em falta relativamente aos anos de 2020 e de 2021, em que estão em causa as facturas “FA 2021/76”, no valor de € 2.387,50, e “FA 2020/123”, no valor de € 1.500, da aplicação da taxa de IVA de 6% ao preço constante das mesmas não resultam os valores que foram apurados pelos SIT. De facto, os valores de IVA de € 1.053,40 e de € 1.331,13 calculados relativamente a cada uma daquelas facturas representam percentagens de tributação absurdas, de mais de 44% e de 88%, respectivamente, que não colhem respaldo na Lei.

Nessa medida, e uma vez mais em face da ininteligibilidade e do erro manifesto de tais cálculos de imposto, é também patente a total ausência de fundamentação quanto a esta parte da liquidação impugnada.

Com efeito, o ato administrativo-tributário encontra-se devidamente fundamentado sempre que é possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para chegar à decisão final (A. Varela e outros, Manual de Processo Civil, Coimbra Editora, 2ª edição, 1985, pág. 687 e seg, Alberto dos Reis, Código de Processo Civil Anotado, Coimbra Editora, 1984, V, pág.139 e seg.) – o que não sucede, *in casu*, pois que não é possível descortinar o iter cognostivo utilizado pela Requerida para alcançar os valores de tributação que aplica em transacções intracomunitárias que não se mostram suportadas na documentação anexa ao RIT e / ou que estão em evidente desconformidade com tal documentação. Enquanto tal, fica prejudicado o conhecimento de qualquer outra questão alegada pelas partes sobre esta matéria em particular.

Consequentemente, terá de anular-se a correção referente à isenção de IVA nas vendas de animais para Espanha, no montante de € 4.813,33, procedendo em igual medida o pedido arbitral.

### 2.3 – DOS SERVIÇOS JURÍDICOS PRESTADOS POR ADVOGADOS

Submetido a esta temática, ficou registado no RIT o seguinte, em síntese:

*“2 - Campo 24*

*Em 2020, foi deduzido o IVA referente a faturas que apenas identificam serviços jurídicos sem discriminar o valor faturado, infringindo o disposto na al. b) do n.º 5 do art.º 36º do CIVA e inviabilizando a comprovação da legitimidade da dedução efetuada, quer nos termos dos art.ºs 19º e 20º como do 23º do CIVA dado que o sujeito passivo adotou o sistema misto com afetação real.*

*(...)*

*No direito de audição, foram apresentados os documentos (anexo 8) que visam descrever os serviços faturados.*

*Contudo, na descrição dos serviços realizados, são feitas menções a “ASJ e proc. Crim.c.Pedro R.Outros”, “Ação de impugn. de ato administr”, “Processo n.º189/19.0T8MRA”, “Município de ... Contraordenações” e “ASJ e proc.crim.c.Franc.G.Outros” mas não foi disponibilizado qualquer elemento que permitisse identificar o objeto de cada procedimento e, por conseguinte, inviabilizando a associação às atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo.*

*Este facto é relevante porquanto estamos perante um sujeito passivo misto, em sede de IVA, que desenvolve atividades isentas e sujeitas a IVA à taxa reduzida e taxa normal e que adotou o método da afetação real para determinação do IVA dedutível.*

*Assim, sem a informação sobre os procedimentos mencionados, não é possível identificar se a atividade associada aos encargos estava sujeita ou isenta de IVA ou sequer, se estes encargos estavam relacionados com qualquer das atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo.*

*Em face do exposto, conclui-se que não ficou demonstrada a legitimidade da dedução, pelo que deverá ser mantida a correção do IVA deduzido, no montante de € 866,33, nos termos do n.º 1, do art.º 20º do CIVA.”*

Para contrariar esta argumentação, alega a Requerente:

- Dos documentos processuais juntos à petição inicial como Documento 7 e, bem assim, da declaração de Caracterização de Exploração Agrícola emitida pelo Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, I.P. - da qual consta, na respetiva página 2, os Artigos ... a 2... (Secção R) da matriz da freguesia da..., concelho de...(junta ao presente processo no

---

passado dia 6 de janeiro) referenciados nos processos judiciais -, resulta evidente que os serviços jurídicos subjacentes às referidas faturas estão relacionados com a atividade da Requerente.

- Estão em causa, nos serviços jurídicos subjacentes às referidas faturas, processos cíveis em que se discutem questões sobre a propriedade dos terrenos afetos à produção pecuária (Artigos ... a ... (Secção R) da matriz da freguesia da ..., concelho de ...) e, logo, respeitantes à atividade sujeita a IVA da Requerente.

- Refira-se que a anuência da entidade Requerida quando à ilegalidade da presente correção parece ter ficado esclarecida com a declaração de Caracterização de Exploração Agrícola emitida pelo Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, I.P, cuja possibilidade de apresentação foi, de resto, suscitada pelo Ilustre mandatário daquela entidade Requerida na reunião de inquirição de testemunha realizada no dia 13 de dezembro de 2024.

Avançando para a decisão, dir-se-á que também nesta matéria o Direito está do lado da Requerente.

Na verdade, da análise pormenorizada do Doc. 7 junto com o PPA, Anexo 8 do RIT e Doc. emitido pelo IFAP, com a designação “*Caracterização da Exploração Agrícola*”, junto aos autos em 06-01-2025, resulta que para “*dirimir judicialmente questões em que se discute a demarcação e a propriedade de terrenos afetos à produção pecuária da Requerente, nomeadamente os constantes dos Artigos ... e ... (Secção R) da matriz da freguesia da ..., concelho de..., nos quais exerce a sua actividade sujeita a IVA, a Requerente contratou a prestação de serviços jurídicos de Advogados pelos quais pagou as facturas constantes do Anexo 8 do RIT, incorporando IVA no montante de € 866,33.*” – Facto Provado “P”.

Resulta ainda que, em conexão com a mesma litigância, houve lugar à apresentação de participação criminal, que deu origem ao processo-crime n.º .../18.6GB...A, o qual se encontra a correr termos na secção de inquéritos da Procuradoria do Juízo de Competência Genérica de ... (v. art. 59.º do cit. Doc 7).

Donde, emerge a legitimidade da Requerente para deduzir o IVA cobrado com prestação dos questionados serviços jurídicos, à luz do disposto nos arts. 19.º, nº 1, a), e 20.º, nº 1, a), do CIVA. Concomitantemente, não se afigura que tenha ocorrido a violação do disposto no artigo

36.º, n.º 5, do mesmo diploma, uma vez que as facturas inerentes a tais serviços se mostram datadas, numeradas e contêm, entre outros elementos, os nomes, firmas ou denominações sociais e o domicílio do prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, os correspondentes números de identificação fiscal, bem como quantidade e denominação usual dos dos serviços prestados, o preço, líquido de imposto, as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido.

Nessa medida, irá anular-se a correção referente à dedução do IVA relativo a serviços jurídicos prestados por advogados, no montante de € 866,33, procedendo o PPA em igual valor.

#### V. DEVOLUÇÃO DO IMPOSTO INDEVIDAMENTE COBRADO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Na sequência da anulação das liquidações, a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias indevidamente cobradas (não reembolsadas), consoante o supra exposto, o que é consequência da anulação.

Quanto aos juros indemnizatórios, de harmonia com o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

E, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, “*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*”.

O conceito de “erro imputável aos serviços” tem sido abundantemente interpretado pelos tribunais, entendendo-se que a actuação ilegal da Administração constitui sempre erro imputável aos serviços (acórdão STA, de 21-01-2015, proc. n.º 632/14). Assim, tendo a Administração Tributária errado nos pressupostos de facto e de Direito, como ficou demonstrado no caso presente, tal erro é imputável aos serviços, para efeitos da citada norma.

---

O artigo 100.º da LGT estabelece que “*A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.*”

Tem, portanto, a Requerente o direito a ser reembolsada da quantia de € 6.998,73 (soma das quantias da revogação parcial e das anulações parciais da liquidação (artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) e ainda a ser indemnizada, através de juros indemnizatórios, desde a data da presunção de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa - 29 de março de 2024 – até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

## VI. Decisão

Pelo exposto, decide este Tribunal anular parcialmente o sobredito acto liquidação de IVA n.º 2023..., determinando:

- a) Declarar parcialmente extinta a instância, por impossibilidade superveniente da lide, na exacta medida em que a pretensão deduzida foi aceite pelo Despacho de Revogação da AT acima mencionado, ou seja, no valor de € 1.319,07;
- b) Julgar improcedente o PPA na parte respeitante ao reembolso do IVA emergente das correcções à isenção nos contratos de arrendamento, no montante de € 7.779,75;
- c) Julgar procedente o PPA na parte respeitante à isenção de IVA nas vendas intracomunitárias de animais, no montante de € 4.813,33;
- d) Julgar procedente o PPA na parte respeitante à dedução do IVA cobrado na prestação de serviços jurídicos, no montante de € 866,33;

- e) Declarar a ilegalidade parcial do acto de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa apresentada contra o referido ato de liquidação, em conformidade com o decidido anteriormente;
- f) Condenar a Requerente e a Requerida nas custas do processo, na proporção dos respectivos decaimentos.

#### VI. Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 14.778,48 (catorze mil setecentos e setenta e oito euros e quarenta e oito cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e do artigo 306.º, n.º 2, do CPC, *ex vi* artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

#### VII. Custas

Custas no montante de 918,00 (novecentos e dezoito euros), a pagar por ambas as partes, na proporção de 52% a cargo da Requerente e de 48% a cargo da Requerida, de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5, do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2025.

O Árbitro,

(A. Sérgio de Matos)