

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 463/2025-T

Tema: IVA. Direito à dedução. Requisitos formais. Simulação.

SUMÁRIO:

I – Os vícios formais apenas são suscetíveis de obstar ao exercício do direito à dedução se comprometerem a fiscalização do IVA pelas autoridades tributárias, por exemplo, quando a fatura não se encontrar em circunstâncias de permitir apreender a realidade material subjacente, tendo em consideração os elementos disponibilizados pelo sujeito passivo. Cabe, em tais circunstâncias, ao sujeito passivo a obrigação de prova dos requisitos formais da fatura.

II – No que respeita à veracidade das operações materiais que as faturas documentam, compete à AT demonstrar os indícios sólidos da natureza fictícia do documento. Caso o referido ónus seja cumprido, cabe a quem a imputação de falsidade é feita, contradizer essa prova, demonstrando a veracidade do acordo ou, pelo menos, alegando factos que abalem os indícios de falsidade a favor da presunção legal de veracidade.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., S.A., contribuinte n.º ..., sediada na..., ..., apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com vista à declaração de ilegalidade das correções de IVA realizadas pelos procedimentos de inspeção números OI2024... e OI2024... e consequentes liquidações adicionais de imposto e demonstrações de acerto de contas. As correções foram as seguintes:

- 2020/01, liquidação n.º 2024 ..., com uma correção de € 2834,41 e com um valor apurado de 0;
- 2020/02, liquidação n.º 2024..., com uma correção € 2150,80 e com um valor apurado de 0;
- 2020/03, liquidação n.º 2024..., com uma correção de € 1991,80 e com um valor apurado de 0;
- 2020/04, liquidação n.º 2024..., com uma correção de € 2320,59 e com um valor apurado de 0;
- 2020/05, liquidação n.º 2024..., com uma correção € 2362,22 e com um valor apurado de 0;
- 2020/06, liquidação n.º 2024..., com uma correção de € 2335,08 e com um valor apurado de 0;
- 2020/07, liquidação n.º 2024 ..., com uma correção de € 2631,20 e com um valor apurado de 0;
- 2021/02, liquidação n.º 2025..., com uma correção de € 311,51 e com um valor apurado de 0;
- 2021/03, liquidação n.º 2025..., com uma correção € 887,92 e com um valor apurado de 0;
- 2021/04, liquidação n.º 2025..., com uma correção de € 1685,44 e com um valor de € 1154,35 de imposto a pagar;
- 2021/06, liquidação n.º 2025..., com uma correção de € 3910,58 e com um valor apurado de 0;
- 2021/07, liquidação n.º 2025..., com uma correção de € 3551,78 e com um valor apurado de 0;

2.

-
- 2021/08, liquidação n.º 2025 ..., com uma correção de € 4383,46 e com um valor apurado de 0;
 - 2021/09, liquidação n.º 2024..., com uma correção de € 4058,99 e com valor a reembolsar de € 57 343,74;
 - 2021/10, liquidação n.º 2025..., com uma correção de € 4452,05 e com um valor a pagar de € 1751,47;
 - 2021/11, liquidação n.º 2025..., com uma correção de € 1150,69 e com um valor apurado de 0;
 - 2021/12, liquidação n.º 2025 ..., com uma correção de € 3089,75 e com um valor apurado de € 0.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral apresentado em 9 de maio de 2025 foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), no dia 12 de maio de 2025 e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto nos artigos 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação, em 1 de julho de 2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e do artigo 4.º-C do Código Deontológico do CAAD.

4. A Requerida apresentou resposta, em 24 de setembro de 2025, na qual defendeu, nomeadamente, que a Requerente não logrou apresentar prova suficiente capaz de esclarecer de modo detalhado “[a] quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável...”.

5. O Tribunal Arbitral determinou que, por despacho de 22 de dezembro de 2025, ao abrigo do princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas (artigo 16.º, al. c), do RJAT), a dispensa da reunião a que o artigo 18.º do RJAT alude. Determinou, ainda, que as alegações finais não eram necessárias, na medida em que as questões estão suficientemente debatidas nas peças processuais apresentadas pelas partes, artigo 113.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

II. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

6. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a. A Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrada no regime normal mensal, que se dedica ao comércio por grosso de carne e produtos à base de carne, ao abate de gado (produção de carnes) e à fabricação de produtos à base de carne;

(PA)

- b. A Requerente foi, ainda, objeto de uma inspeção de âmbito parcial, com fonte na OI 2024..., emitida a 19 de novembro de 2024;

(PA)

- c. O referido procedimento inspetivo teve como objetivo promover correções em sede de IVA, em virtude da OI 2024..., referente ao pedido de reembolso de IVA solicitado pela Requerente em novembro de 2023;

(PA)

- d. A ação de inspeção foi de âmbito parcial – IVA, e respeitante ao ano de 2020, tendo, nomeadamente, concluído o seguinte:

V.2.3 Circularização de Trabalhadores referenciados como tendo prestado serviços na A... por conta dos fornecedores: B...– LDA. e C... UNIPessoal, LDA

Nenhum dos trabalhadores circularizados referiu ter sido contratado pela C... UNIPessoal, LDA. ou mencionou que lhe tivesse sido dado um contrato a assinar em nome desta entidade. Quanto à sociedade B..., Lda. houve trabalhadores que afirmaram que lhes foram dados contratos a assinar em nome da B..., Lda., mas não sabem identificar quem lhes deu o contrato a assinar. Por último refira-se que, foram detetadas situações de trabalhadores cujos nomes foram associados pelos fornecedores ou pela A... a faturas dos fornecedores, sem que os NIF's desses trabalhadores constem nas Declarações Mensais de Remunerações dessas entidades nos períodos da suposta prestação de serviços. Refere-se a título exemplificativo, o trabalhador D... (NIF...), que foi indicado pela B..., Lda. como tendo prestado serviços faturados à A... nas faturas FT 2020/2 (serviços prestados em dezembro de 2019) e FT 2020/18 (serviços prestados em janeiro de 2020), cujo NIF não consta em nenhuma Declaração Mensal de Remunerações (DMR) vigente, nem desta, nem de qualquer outra entidade nos meses de dezembro de 2019 e de janeiro de 2020.

IV.2.4. Conclusão - ano 2020 - fornecedores: B...– LDA. e C... UNIPessoal, LDA

As sociedades B..., Lda. e a C... UNIPessoal, LDA. emitiram faturas à A... em 2020 com descritivo em quilogramas, mas em nenhum momento, nenhuma das partes envolvidas, A..., SA, B..., Lda., C..., Lda. e trabalhadores supostamente contratados pela B..., Lda. e/ou C..., Lda. comprovaram ou mencionaram que fossem efetuadas pesagens para mensurarem os serviços prestados e muito menos comprovaram as quantidades faturadas.

O direito à dedução é um elemento essencial do funcionamento do IVA, devendo garantir a sua principal característica que é a neutralidade. No entanto, o exercício desse direito obedece a requisitos objetivos e subjetivos. O exercício do direito à dedução do imposto tem por requisitos objetivos o facto de o imposto suportado dever constar de fatura passada na forma legal (36.º, n.º 5, do CIVA), de se tratar de IVA português, e não se tratar de uma despesa excluída do direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 21.º do CIVA, e como requisitos subjetivos exige-se que o sujeito passivo tenha direito à dedução do IVA, e que os bens transmitidos e os serviços efetuados estejam diretamente relacionados com o exercício da atividade em causa.

(...)

As faturas emitidas deveriam especificar concretamente o serviço prestado, bem como a sua referência ao local onde é prestado, a sua duração e demais elementos conexos (sobre este assunto, veja-se o Acórdão do TCAN, Processo: 00236/04, de 2014-11-18). Assim, a falta de comprovação da informação constante das faturas não permite aferir da imprescindibilidade dos serviços adquiridos para a realização de rendimentos por parte da A..., SA, da razoabilidade dos valores, nem da sua relação com operações tributáveis em IVA. Note-se que, no caso em concreto da B..., Lda. é completamente improvável que uma determinada equipa de trabalhadores contratados por esta ao serviço da A..., SA preste em cada fatura serviços quantificados em quilogramas de igual valor, quer se trate de serviços de abate de bovino, porco ou borrego.

O legislador estabeleceu, no n.º 2 do artigo 19.º do CIVA, duas condições para a dedução do imposto: que ele esteja mencionado em fatura ou documento equivalente e que essa fatura ou documento equivalente esteja em forma legal. Para efeitos do exercício do direito à dedução, a forma legal das faturas encontra-se prevista nos artigos 36.º ou 40.º conforme o n.º 6 do artigo 19.º do CIVA. O n.º 5 do artigo 36.º do CIVA elenca os elementos que as faturas devem conter.

Da análise efetuada aos elementos/esclarecimentos entregues pela A..., SA e pela B..., Lda., verifica-se que os mesmos não se mostram capazes de suprir os elementos em falta nas faturas contabilizadas. Desde modo, verificando-se a falta de elementos das faturas em causa, como a falta da indicação dos trabalhadores, o serviço por trabalhador e os dias trabalhados, para além de inviabilizarem a cobrança exata do imposto (por se desconhecer a realidade sobre a qual o IVA incide) não permitem a

respetiva fiscalização da aplicação do imposto pela AT. Realça-se o facto de se tratar de uma atividade em que o principal input é a existência de mão de obra.

Por último, é de reforçar, ainda, que a indicação dos dias trabalhados (horas diárias trabalhadas) e os serviços prestados por trabalhador, a identificação fiscal dos trabalhadores, quando a mão de obra é o principal input em causa, é de suma importância na transparência dos serviços prestados.

Face ao exposto, conclui-se que as referidas faturas não foram passadas na forma legal, pois as mesmas não indicam as quantidades dos serviços efetivamente prestados, uma vez que não foram comprovadas as pesagens (quilogramas) mencionadas nas faturas destes fornecedores, as faturas também não mencionam horas de serviços de mão de obra (trabalho prestado) conforme resulta das informações prestadas e dos elementos enviados pela A..., SA e do contrato de prestação de serviços estabelecido entre a A..., SA e a B..., Lda., nos termos do disposto no artigo 36.º, n.º 5, do CIVA.

O restante conteúdo do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”) dá-se igualmente como reproduzido para todos os efeitos legais;

(PA)

e. A AT, em consequência, liquidou IVA dos períodos infra descritos e nos seguintes termos:

- 2020/01, liquidação n.º 2024 ..., com uma correção de € 2834,41 e com um valor apurado de 0;
- 2020/02, liquidação n.º 2024..., com uma correção € 2150,80 e com um valor apurado de 0;
- 2020/03, liquidação n.º 2024..., com uma correção de € 1991,80 e com um valor apurado de 0;
- 2020/04, liquidação n.º 2024..., com uma correção de € 2320,59 e com um valor apurado de 0;
- 2020/05, liquidação n.º 2024..., com uma correção € 2362,22 e com um valor apurado

de 0;

- 2020/06, liquidação n.º 2024..., com uma correção de € 2335,08 e com um valor apurado de 0;

- 2020/07, liquidação n.º 202..., com uma correção de € 2631,20 e com um valor apurado de 0;

(PA)

f. A Requerente foi ainda objeto de ação de inspeção parcial, com fonte na OI 2024..., de 22 de novembro de 2024;

(PA)

g. O referido procedimento inspetivo teve como objetivo promover correções em sede de IVA, em virtude da OI 2024..., referente ao pedido de reembolso de IVA solicitado pela Requerente em novembro de 2023;

(PA)

h. A ação de inspeção foi de âmbito parcial – IVA, e respeitante ao ano de 2021, tendo concluído o seguinte:

IV.2.5. Conclusão - ano 2021 - fornecedores: B...– LDA., C... UNIPessoal, LDA e E... UNIPessoal, LDA

As sociedades B..., Lda. e a C... UNIPessoal, LDA. emitiram faturas à A... em 2021 com descritivo em quilogramas, mas em nenhum momento, nenhuma das partes envolvidas, A..., SA., B..., Lda., R C..., Lda. e os trabalhadores supostamente contratados pela B..., Lda. e/ou C..., Lda. comprovaram ou mencionaram que fossem efetuadas pesagens para mensurarem os serviços prestados e muito menos comprovaram as quantidades faturadas. A sociedade E... UNIPessoal LDA. emitiu

faturas à A..., SA, em dezembro de 2021 respeitante a serviços prestados em novembro de 2021. Apesar de terem sido solicitados elementos à A..., SA., para comprovar as respetivas transações, a mesma não conseguiu identificar cabalmente os trabalhadores que prestaram os serviços, nem as horas diárias de trabalho de cada um e respetivas funções, nem justificar de acordo com o estabelecido no contrato a aplicação de diferentes valores unitários. Em conclusão não comprovou a efetiva prestação do serviço. Por outro lado, a entidade fornecedora não respondeu, existindo indícios de falta de idoneidade por parte desta e salienta-se que esta entidade não declarou ter processado remunerações do trabalho a qualquer trabalhador em novembro de 2021. Por último, os trabalhadores que foi possível identificar como tendo prestado serviços por conta da E..., Lda., referiram que a entidade que os contratou e lhes dava as ordens foi F... com NIF ..., com o qual não foi possível estabelecer qualquer ligação comercial ou de trabalho e efetiva entre este e a sociedade E..., Lda.

O direito à dedução é um elemento essencial do funcionamento do IVA, devendo garantir a sua principal característica que é a neutralidade. No entanto, o exercício desse direito obedece a requisitos objetivos e subjetivos. O exercício do direito à dedução do imposto tem por requisitos objetivos o facto de o imposto suportado dever constar de fatura passada na forma legal (36.º, n.º 5, do CIVA), de se tratar de IVA português, e não se tratar de uma despesa excluída do direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 21.º do CIVA, e como requisitos subjetivos exige-se que o sujeito passivo tenha direito à dedução do IVA, e que os bens transmitidos e os serviços efetuados estejam diretamente relacionados com o exercício da atividade em causa.

(...)

As faturas emitidas deveriam especificar concretamente o serviço prestado, bem como a sua referência ao local onde é prestado, a sua duração e demais elementos conexos (sobre este assunto, veja-se o Acórdão do TCAN, Processo: 00236/04, de 2014-11-18). Assim, a falta de comprovação da informação constante das faturas não permite aferir da imprescindibilidade dos serviços adquiridos para a realização de rendimentos por parte da A..., SA., da razoabilidade dos valores, nem da sua relação com operações tributáveis em IVA.

O legislador estabeleceu, no n.º 2 do artigo 19.º do CIVA, duas condições para a dedução do imposto: que ele esteja mencionado em fatura ou documento equivalente e

que essa fatura ou documento equivalente esteja em forma legal. Para efeitos do exercício do direito à dedução, a forma legal das faturas encontra-se prevista nos artigos 36.º ou 40.º conforme o n.º 6 do artigo 19.º do CIVA. O n.º 5 do artigo 36.º do CIVA elenca os elementos que as faturas devem conter. Da análise efetuada aos elementos/esclarecimentos entregues pela A..., SA. e pela B..., Lda., verifica-se que os mesmos não se mostram capazes de suprir os elementos em falta nas faturas contabilizadas. Desde modo, verificando-se a falta de elementos nas faturas em causa, como a falta da identificação completa dos trabalhadores, o serviço por trabalhador e os dias e horas diárias trabalhados, para além de inviabilizarem a cobrança exata do imposto (por se desconhecer a realidade sobre a qual o IVA incide) não permitem a respetiva fiscalização da aplicação do imposto pela AT. Realça-se o facto de se tratar de uma atividade em que o principal input é a existência de mão de obra.

Acresce também que a falta de resposta aos pedidos de elementos pedidos à E...

UNIPessoal, LDA. e à C... UNIPessoal, LDA. indiciam que se tratam de entidades que funcionam de forma irregular, o que não permitiu comprovar as operações tituladas pelas faturas emitidas por essas entidades.

Por último, é de reforçar, ainda, que a indicação dos dias trabalhados (horas diárias trabalhadas) e os serviços prestados por trabalhador, a identificação fiscal dos trabalhadores, quando a mão de obra é o principal input em causa, é de suma importância na transparência dos serviços prestados.

Face ao exposto, conclui-se que as faturas emitidas pela B..., Lda. e a C... UNIPessoal, LDA. não foram passadas na forma legal, pois as mesmas não indicam as quantidades dos serviços efetivamente prestados, não foram comprovadas as pesagens (quilogramas) mencionadas nas faturas destes fornecedores. Por outro lado, as faturas também não mencionam horas de serviços de mão de obra (trabalho prestado) conforme resulta das informações recolhidas, dos elementos enviados pela A..., SA. e do contrato de prestação de serviços apresentado entre a A..., SA e a B..., Lda. Relativamente às faturas emitidas pela E... UNIPessoal LDA, não se comprovou de forma inequívoca que esta entidade tenha prestado serviços à A..., SA., uma vez que não foram por ela declaradas remunerações do trabalho dependente, nas declarações mensais de remuneração no mês da prestação do serviço. Também não foi comprovado pela A... a identificação completa dos trabalhadores, com as respetivas categorias,

funções desempenhadas, respetivos registos diários de entrada e saída nas suas instalações e a justificação do valor unitário de hora por trabalhador. Acresce ainda o facto de não haver justificação para alguns trabalhadores terem sido contratados por F..., o qual não tem qualquer ligação comprovada com a sociedade E..., Lda. Assim, as faturas emitidas pela E... UNIPessoal LDA, não cumprem o disposto no artigo 36.º, n.º 5 do CIVA, logo não podem ser dedutíveis para efeitos do artigo 19.º números 2 e 6 do CIVA.

O restante conteúdo do RIT dá-se igualmente como reproduzido para todos os efeitos legais;

(PA)

i. Deste modo, a AT efetuou as seguintes correções às declarações de IVA:

- 2021/02, liquidação n.º 2025..., com uma correção de € 311,51 e com um valor apurado de 0;
- 2021/03, liquidação n.º 2025..., com uma correção € 887,92 e com um valor apurado de 0;
- 2021/04, liquidação n.º 2025..., com uma correção de € 1685,44 e com um valor de € 1154,35 de imposto a pagar;
- 2021/06, liquidação n.º 2025..., com uma correção de € 3910,58 e com um valor apurado de 0;
- 2021/07, liquidação n.º 2025..., com uma correção de € 3551,78 e com um valor apurado de 0;
- 2021/08, liquidação n.º 2025..., com uma correção de € 4383,46 e com um valor apurado de 0;

- 2021/09, liquidação n.º 2024..., com uma correção de € 4058,99 e com valor a reembolsar de € 57 343,74;
- 2021/10, liquidação n.º 2025..., com uma correção de € 4452,05 e com um valor a pagar de € 1751,47;
- 2021/11, liquidação n.º 2025..., com uma correção de € 1150,69 e com um valor apurado de 0;
- 2021/12, liquidação n.º 2025..., com uma correção de € 3089,75 e com um valor apurado de € 0;

(PA)

- j. A Requerente pagou voluntariamente, nos dias 7 de fevereiro de 2025 e 21 de fevereiro de 2025, o valor total de € 34 041,42.
(Documento junto pela Requerente, no pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 3)
- k. O prazo de pagamento voluntário das liquidações terminou a 10 de fevereiro de 2025 e 24 de abril de 2025.
(Documento junto pela Requerente, no pedido de pronúncia arbitral, sob o n.º 3)
- l. Em 9 de maio 2025, a Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.
(Sistema informático do CAAD)

§2 – Factos não provados

Não existem factos não provados.

§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto

9. O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

10. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

11. Os factos assentes foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e com os (documentos) que constam do PA.

III. MATÉRIA DE DIREITO

§1 – Posições das partes

A Requerente sustenta que as liquidações impugnadas são ilegais, nos seguintes termos:

- a. O RIT, embora alegando irregularidades na conduta dos fornecedores da Requerente, como a não inclusão de trabalhadores nas Declarações Mensais de Remunerações, não confirmação da assinatura de contratos de trabalho com o fornecedor pelos mesmos, ausência de resposta a pedidos de elementos, a verdade é que as correções se

fundamentam num alegado incumprimento dos requisitos formais do direito à dedução de IVA;

- b. Os requisitos do artigo 36.º, n.º 5, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (“CIVA”) estão cumpridos, na medida em que nas faturas-recibo que estão na origem dos presentes autos referem a natureza dos serviços prestados (serviços de abate ou desmancha ou o nome dos trabalhadores afetos à prestação dos mesmos) e a extensão (indicada em quilogramas ou horas de trabalho, respetivamente), informação que é suficiente para a aplicação da taxa máxima;
- c. Os requisitos que a Requerida refere terem sido incumpridos para justificar a não dedutibilidade do IVA – “indicação dos trabalhadores, do serviço por trabalhador e dos dias e horas trabalhados” não constam do artigo 226.º, da Diretiva IVA (“DIVA”), nem do artigo 36.º do CIVA ou se revelam necessários à cobrança do imposto;
- d. Em suma, conclui que as faturas emitidas pelos fornecedores da Requerente satisfazem os requisitos materiais do direito à dedução do IVA, nos termos do artigo 19.º, n.º 2 e artigo 36.º, n.º 5, do CIVA, bem como dos artigos 178.º, alínea a) e 226.º, n.º 6, da DIVA.

Acrescenta ainda, na mesma linha da ilegalidade das liquidações, o seguinte:

- a. Se dúvidas existissem quanto à natureza e extensão dos serviços titulados pelas faturas em crise, atenta a realidade dos factos, as mesmas poderiam ser ultrapassadas com os esclarecimentos adicionais por si prestados e pelos fornecedores, nomeadamente, através dos mapas de controlo cedidos, e pelos próprios colaboradores dos fornecedores que, apesar das irregularidades da sua situação laboral confirmaram terem prestado os respetivos serviços;

- b. No que respeita aos mapas de controlo fornecidos pela Requerente que, pese embora os preços/hora sejam distintos (para o fornecedor. B..., Lda.) dos previstos no contrato cedido pelo fornecedor (celebrado em 2018 relativo ao abate de suínos), tal deveu-se aos ajustamentos que foram informalmente negociados nos anos seguintes (e que estão em linha com o preço acordado e praticado com os restantes fornecedores analisados em 2020 e 2021);
- c. Ainda assim, não restam dúvidas de que os montantes totais dos mapas de controlo da Requerente correspondem aos faturados pelo fornecedor, pese embora alguns fornecedores tenham optado, como era prática, por convertê-los em quilogramas aquando da emissão da fatura, com base numa estimativa própria de quilogramas do abate/desmancha por hora de trabalho e por repartir essas horas, de acordo com os próprios critérios, pelos vários tipos de carne, não alterando a natureza do serviço prestado;
- d. Deste modo, também pelos esclarecimentos adicionais concedidos à AT sobre os mapas de controlo cedidos, e pelos próprios colaboradores dos fornecedores, que apesar das irregularidades na respetiva situação laboral, confirmaram ter prestado os serviços de abate e desmancha de animais.

Em terceira linha, relativamente aos requisitos materiais do direito à dedução, sustenta ainda a Requerente que:

- a. Nos Relatórios de Inspeção Tributária apenas o artigo 19.º, n.º 2, do CIVA é utilizado como fundamento às correções em crise;

- b. Acrescenta que, ainda que se entenda que os requisitos materiais foram colocados em crise, a AT não prova a existência de indícios sérios e fundados de que as operações constantes nas faturas não correspondem à realidade e a Requerente sabia ou devia saber da situação e atuou em conluio com os prestadores de serviços;
- c. A Requerente desconhece (e não era obrigada a conhecer) da situação empresarial ou fiscal do emitente das faturas que lhe fornecia os serviços;
- d. Os Serviços de Inspeção Tributária não alegam, nem provam a não realização efetiva das operações tituladas pelas faturas em análise, muito menos que, a existir qualquer simulação, a Requerente deveria saber da incapacidade dos fornecedores para prestar os referidos serviços;
- e. Em conclusão, reputando-se as faturas emitidas pelos fornecedores da Requerente como adequadas a titular o exercício do direito à dedução, os atos tributários em crise deverão ser anulados por vício de violação de lei.

Peticiona a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

Já a AT defende que os pedidos de anulação das liquidações em crise devem improceder, nos seguintes termos:

- a. A Requerente não alega que efetivamente os serviços tenham sido prestados, nem quando, nem por quem, nem em que extensão;

- b. Não só pelas faturas, como também dos demais elementos disponibilizados não se verificam os requisitos materiais do direito à dedução;
- c. Contrariamente ao que defende a Requerente, não é a Requerida que tem de provar que os serviços não foram prestados, ou seja, não cabe à Requerida a prova de factos negativos;
- d. De acordo com o artigo 74.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), sendo a Requerente quem se arroga na titularidade do direito à dedução tem o ónus de provar os seus pressupostos;
- e. A Requerente não alega no pedido de pronúncia arbitral um único facto suscetível de constituir um pressuposto de facto da sua causa de pedir;
- f. As faturas em causa nos autos não permitem atestar a materialidade e a imprescindibilidade dos serviços faturados, requisitos necessários à aplicação do direito à dedução do IVA;
- g. Destaca que, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), promoveu a notificação tanto da Requerente, como dos seus fornecedores, para apresentarem elementos adicionais comprovativos das operações documentadas por cada uma das faturas;
- h. Contudo, após a análise das faturas e dos elementos adicionais solicitados, constatou a sua insuficiência para a satisfação dos requisitos do direito à dedução – artigos 19.º, n.º 2 e 36.º, n.º 5, ambos do CIVA;

- i. Sustenta ser pacífico o entendimento de que é ao sujeito passivo que solicita a dedução do IVA que incumbe provar que preenche os requisitos para dela beneficiar e, paralelamente, pode a AT exigir ao sujeito passivo provas, que repute necessárias, para apreciar se deve, ou não, conceder a dedução solicitada;
- j. Observa que os Serviços de Inspeção Tributária constataram que, para além de a Requerente não ter cumprido as formalidades legais das faturas, apesar de ter sido notificada para juntar elementos comprovativos da realização das operações, não o logrou fazer;
- k. Termina sustentando que o pedido de pronúncia arbitral deve improceder, incluindo a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

§2– Erro sobre os pressupostos de facto e de direito

a. A questão

A Requerente entende que tem direito à dedução do IVA suportado, na medida em que as faturas emitidas pelos fornecedores satisfazem os requisitos formais do direito à dedução do IVA, nos termos do artigo 19.º, n.º 2 e artigo 36.º, n.º 5, do CIVA, bem como dos artigos 178.º, alínea a) e 226.º, n.º 6, da DIVA, até porque, no seu juízo, os requisitos materiais não foram colocados em crise.

Em sentido contrário, a Requerida defende que: as faturas em causa nos autos não permitem atestar a materialidade e a imprescindibilidade dos serviços faturados e, como tal, não é possível deduzir o IVA suportado.

b. O direito à dedução do IVA

O IVA é um imposto indireto, de matriz comunitária, neutro, plurifásico, que atinge tendencialmente todo o ato de consumo.

O direito à dedução é um elemento essencial do funcionamento do imposto, devendo garantir a sua principal característica – a neutralidade. O referido direito (à dedução) permite aos sujeitos passivos deduzir do montante de imposto de que são devedores, o IVA incorrido nas suas aquisições de bens e serviços, quando os mesmos sejam utilizados para a realização das suas operações que conferem tal direito, assenta, assim, no designado método da dedução do imposto ou método subtrativo indireto.

De acordo com o mecanismo do direito à dedução, e em conformidade com o disposto no artigo 19.º do CIVA, através de uma operação aritmética de subtração ao imposto apurado nas vendas e prestações de serviços (*outputs*) e identificável nas respetivas faturas, deduz-se o imposto suportado nas compras e outros gastos (*inputs*).

A dedutibilidade do imposto devido ou pago pelo sujeito passivo nas aquisições de bens e serviços feitas a outros sujeitos passivos constitui a regra geral. Assim, as situações de exclusão do direito à dedução revestem uma natureza excecional e respeitam a hipóteses específicas tipificadas pelo legislador nacional de modo taxativo em função da natureza de despesas em causa.

As regras do exercício do direito à dedução do imposto contemplam requisitos objetivos ou formais, mais ligados ao tipo de despesas, subjetivos, relativos ao sujeito passivo, e temporais, atinentes ao período em que é possível exercer o direito à dedução do IVA, os quais se devem verificar em simultâneo para se exercer o direito à dedução.

Os requisitos objetivos ou formais do exercício do direito à dedução do IVA exigem que: (i) o imposto suportado deve constar de fatura passada na forma legal (ou seja, deverá obedecer, nos seus requisitos, aos termos gerais previstos no atual artigo 36.º, n.º 5, do CIVA e no artigo 226.º da DIVA; (ii) se trate de IVA português, visto que é vedada a possibilidade de deduzir IVA de outros Estados-Membros e (iii) a despesa, por si, conferir o direito à dedução do imposto (isto é, não se deve tratar de uma despesa excluída do direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 21.º do CIVA).

Já os requisitos subjetivos do exercício do direito à dedução exigem que o interessado se enquadre no conceito de sujeito passivo, que os bens ou serviços invocados sejam utilizados a jusante para as próprias operações tributadas e que, a montante, sejam entregues ou prestados por outro, sendo que deve existir um nexo de natureza económica. Exige-se, assim, o exercício de uma atividade económica, a qualidade de sujeito passivo com direito à dedução e a circunstância dos bens ou serviços deverem ser adquiridos para o exercício efetivo da atividade tributária do sujeito passivo (existência de nexo de causalidade).

Em resumo, o IVA suportado a montante numa determinada operação só é dedutível na medida em que e possa estar relacionada, a jusante, com uma operação efetivamente tributada, devendo a relação ser aferida em função do reporte e inclusão do custo suportado no preço da operação tributada.

O requisito temporal respeita ao período em que é possível concretizar o direito à dedução do IVA, ou seja, o sujeito passivo efetua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido, relativamente ao período de tributação, o montante de IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução, por força do previsto no artigo 178.º da DIVA.

O direito à dedução não pode, regra geral, ser limitado, exceção feita aos casos expressamente previstos pela DIVA. Acresce referir que qualquer limitação do direito à dedução deve observar os princípios da proporcionalidade e da igualdade o que pressupõe uma ponderação equilibrada dos benefícios derivados da medida e do sacrifício que esta implica.

O incumprimento de algumas formalidades das faturas não impede o exercício do direito à dedução, como consequência de uma violação do artigo 226.º da DIVA, sendo essas falhas formais supráveis.

A jurisprudência do TJUE vem decidindo favoravelmente a possibilidade de colmatar algumas exigências de natureza formal das faturas de maneira a que não se obstaculize o exercício do direito à dedução do imposto suportado, todavia, a mesma jurisprudência faz sempre depender cumulativamente a verificação de que os elementos disponíveis devem permitir à administração fiscal dispor dos dados suficientes para o exercício do poder de controlo do pagamento do imposto devido e dos riscos de perda de receita fiscal.

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

Os vícios formais apenas são suscetíveis de obstar ao exercício do direito à dedução se comprometerem a fiscalização do IVA pelas autoridades tributárias, por exemplo, quando a fatura não se encontrar em circunstâncias de permitir apreender a realidade material subjacente, tendo em consideração os elementos disponibilizados pelo sujeito passivo. Cabe, em tais circunstâncias, ao sujeito passivo a obrigação de prova dos requisitos formais da fatura.

Em resumo, para que os vícios formais ponham em causa o exercício do direito à dedução é necessário que se encontre afastada a capacidade de correta cobrança do imposto e de fiscalização, de tal modo que a AT não estaria em condições de conhecer a realidade material subjacente em face dos elementos de prova carreados para o processo pelo sujeito passivo.

Por outro lado, o artigo 19.º, números 3 e 4, do CIVA visam impedir o direito à dedução que resulte de operações simuladas. O artigo 19.º, n.º 3, do CIVA dispõe que: “[n]ão poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura ou documento equivalente”. O normativo aplica-se às situações de simulação absoluta, de que as “faturas falsas” constituem o paradigma, como também de simulação relativa, da qual uma das modalidades poderá constituir na simulação do valor da operação.

O artigo 74.º, n.º 1, da LGT dispõe que: *O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.* É à AT que cabe, assim, o ónus da prova da verificação dos pressupostos legitimadores da sua atuação

e compete ao contribuinte provar os factos que são o suporte das pretensões e direitos que invoca. É esta a posição da jurisprudência¹ quando observa que:

Em consequência, cabe à Administração Tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação, para o que deve provar os factos constitutivos de que legalmente depende a decisão administrativo-tributária com certo conteúdo e com certo sentido. Pelo seu lado, cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca.

Deste modo, no que respeita à veracidade das operações materiais que as faturas documentam, compete à AT demonstrar os indícios sólidos da natureza fictícia do documento. Caso o referido ónus seja cumprido, cabe a quem a imputação de falsidade é feita, contradizer essa prova, demonstrando a veracidade do acordo ou, pelo menos, alegando factos que abalem os indícios de falsidade a favor da presunção legal de veracidade.

Observa a jurisprudência² quanto ao ónus da AT:

A título de enquadramento, cabe-nos sublinhar que os indícios a apurar têm como ponto nuclear a intenção simulatória ou fraudulenta. Na medida em que a intenção fraudulenta respeita a eventos do foro interno, será a partir de presunções naturais/judiciais, auxiliadas pelas regras de experiência comum e técnicas, que os indícios de falsidade dos documentos serão apurados (artigo 351.º do Código Civil). Por outro lado, não é obrigatória a prova direta da causa simulandi (cf. acórdão TCA Norte, de 25-01-2018, proc. n.º 02318/06.0BEPRT). Os indícios de simulação, por corresponderem a eventos de foro interno, são revelados externamente através de outros elementos indiciários que apontam para a causa simulandi ou fraudulenta do documento.

¹ Decisão arbitral n.º 236/2014-T, de 4 de maio de 2015.

² Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27 de junho de 2024, proferido no âmbito do processo n.º 238/20.4BESNT.

Para esse efeito, há que percorrer analiticamente os indícios aportados pela AT. Reunidos os indícios, a sua a força probatória será tanto maior quanto mais confluírem no mesmo sentido.

É neste quadro que o Tribunal Arbitral tem de laborar, pois, por exemplo, escreveu-se, nomeadamente, no RIT respeitante às ações inspetivas OI 2014... e OI2024... que: “*Concluindo, os elementos enviados pela A..., S.A. relativamente ao fornecedor B..., LDA., também não permitem comprovar de forma inequívoca a realização das transações mencionadas nas faturas nos valores/quantidades nelas constantes, nem suprem a falta de elementos exigidos pelo artigo 36.º, n.º 5, do CIVA*”. E no RIT da segunda ação inspetiva: “*A sociedade E... UNIPessoal, LDA. emitiu faturas à A..., S.A., em dezembro de 2021 respeitante a serviços prestados em novembro de 2021. Apesar de terem sido solicitados elementos à A..., S.A., para comprovar as respetivas transações, a mesma não conseguiu identificar cabalmente os trabalhadores que prestaram os serviços, nem as horas diárias de trabalho de cada um e respetivas funções, nem justificar de acordo com o estabelecido no contrato a aplicação de diferentes valores unitários. Em conclusão não comprovou a efetiva prestação do serviço*”.

Deste modo, contrariamente ao alegado pela Requerente, o Tribunal Arbitral entende que na fundamentação das correções realizadas também está a natureza simulada das operações.

c. O caso concreto

A primeira questão consiste em apurar se as faturas emitidas à Requerente satisfazem os requisitos de forma previstos no artigo 36.º, n.º 5, alínea b), do CIVA, relativamente à denominação e quantidade dos serviços prestados, erguidos em condição para o exercício do direito à dedução pelo artigo 19.º, n.º 2, alínea a), do mesmo diploma.

Caso se conclua pela insuficiência dos descritivos das faturas em causa e, portanto, pela inobservância do conteúdo (mínimo) exigível às faturas, deve aferir-se se a mesma constitui

obstáculo ao controlo dos pressupostos substantivos do direito à dedução e, não o sendo, se tais pressupostos se constatarem na situação *sub iudice*.

O RIT do ano de 2020 sustenta que os fornecedores B..., Lda. e C..., Lda. emitiram faturas à Requerente com descritivo em quilogramas, mas não ficou provado que fossem efetuadas pesagens para mensurar os serviços prestados e muito menos algum dos sujeitos comprovou as quantidades faturadas. No juízo da Requerida fica comprometida a aferição dos serviços adquiridos e a comprovação da sua relação com operações tributáveis em IVA.

Em relação ao ano de 2021, o respetivo RIT conclui nos termos vertidos no parágrafo anterior e acrescenta que a sociedade E... Unipessoal, Lda. emitiu faturas à Requerente em dezembro de 2021, respeitantes a serviços prestados em novembro de 2021, todavia, apesar de terem sido solicitados elementos ao fornecedor, este não respondeu. Acrescenta que, em relação a este fornecedor não se comprovou que tenha prestado serviços à Requerente, uma vez que não foram declaradas remunerações de trabalho dependente, na declaração mensal do mês da prestação dos serviços.

A primeira questão coloca-se na denominação e quantidade dos serviços prestados nas faturas, ou seja, se há, ou não, incumprimento do artigo 36.º, n.º 5, do CIVA.

Os serviços respeitantes à ação inspetiva do ano de 2020 estão, nomeadamente, descritos como “Serv/Abate/Porco”, “Serv/Abate Borrego”, “Serv/Abate/Bovino” e “Desmancha”, todos com a mesma quantidade de quilogramas – fornecedor “B..., Lda. e “Serv/Abate Bovinos” e “Serv/Abate Suínos” relativas ao fornecedor C..., Lda. e como quantidades os respetivos quilogramas.

O Tribunal Arbitral entende que a descrição é genérica, pois ficará sempre a dúvida em relação ao primeiro prestador se a desmancha das carcaças dos animais integra, ou não, o serviço, bem como tem dúvidas relativamente à sua extensão, pois todos têm a mesma quantidade de quilogramas. Ou seja, não é possível determinar a extensão real do serviço prestado e, assim, o valor faturado.

Importa, por isso, verificar se é possível controlar os pressupostos substantivos do direito à dedução com a documentação entretanto junta aos autos. Adianta-se, desde já, que o Tribunal Arbitral entende que não.

Em bom rigor não se afigura plausível à luz das regras da experiência comum que os serviços prestados pela B..., Lda. tenham a mesma quantidade de quilogramas ou a que carcaças de animais se reporta a desmancha. E os elementos trazidos pela Requerente – por exemplo, o contrato de prestação de serviços - também não permitem eliminar a insuficiência, inviabilizando a aferição do nexo entre os quilogramas da carne resultante do abate e desmancha com aqueles que resultam dos *outputs* (carne vendida).

Deste modo, as correções com fonte nestas faturas mantêm-se na ordem jurídica.

É possível concluir em sentido semelhante relativamente ao fornecedor C..., Lda., pois a referência nos descritivos das faturas é a horas de trabalho e sem identificação do número de animais abatidos. Os documentos juntos pela Requerente não permitem eliminar dúvidas, uma vez que os “mapas de controlo” são respeitantes ao ano de 2021 e, assim, fica inviabilizada a verificação dos requisitos substantivos do direito à dedução do IVA - nexo entre os quilogramas da carne resultante do abate (e desmanchada) com aqueles que resultam dos *outputs* (carne vendida). Não se olvide que a AT tem o direito a conhecer a realidade material subjacente.

Deste modo, também as correções com fonte nestas faturas mantêm-se na ordem jurídica.

Já em relação às correções respeitantes ao ano de 2021, as faturas da B..., Lda. têm exatamente como descritivo do serviço, “Serv/Abate/Porco”, sendo certo que os quilogramas têm valores distintos, contudo não há referência ao número de animais abatidos. Ou seja, o Tribunal Arbitral entende que não é possível determinar a extensão real do serviço prestado e, assim, o valor faturado.

A documentação junta aos autos – “mapas de controlo” – não permite concluir pela verificação do nexo entre os quilogramas da carne resultante do abate com aqueles que resultam dos *outputs* (carne vendida), na medida em que não permitem comprovar as quantidades faturadas, os quilogramas de carne sobre os quais terão sido prestados os serviços. Os referidos documentos apenas contêm o nome próprio das pessoas e no contrato de prestação serviços junto aos autos a unidade de faturação são as horas, quando as faturas acabam por ter referência a quilogramas.

A correção com fonte em tais faturas deve, assim, improceder.

No que respeita às correções do fornecedor E..., Lda., as faturas limitam-se a referir o nome das pessoas que terão prestado serviços à Requerente, contudo há uma total omissão

relativamente à natureza do serviço. O Tribunal Arbitral entende que não é possível determinar a extensão real do serviço prestado e, assim, o valor faturado.

A Requerente esclareceu que os serviços prestados foram o abate de animais e que a unidade faturada foram as horas, tendo junto aos autos um contrato. Sucede que, a sociedade descrita no parágrafo anterior não comunicou na declaração mensal de remunerações de novembro de 2021 ter trabalhadores ao seu serviço, nem processou remunerações. Para além do mais, o legal representante da E..., Lda. tem o domicílio fiscal na sede da Requerente e notificada pela Requerida não respondeu ao pedido de esclarecimentos.

A correção com fonte em tais faturas deve, assim, improceder.

É possível concluir em sentido semelhante relativamente ao fornecedor C..., Lda., pois a referência nos descritivos das faturas é a horas de trabalho e sem identificação do número de animais abatidos, sendo certo que os documentos juntos pela Requerente não permitem eliminar dúvidas, pois os “mapas de controlo” são respeitantes a quatro faturas do ano de 2021, mas somente têm o nome próprio das pessoas. Para além do mais, há dessintonia entre as faturas – que se reportam a quilogramas – e os mapas de controlo que respeitam a horas.

Deste modo, fica inviabilizada a verificação dos requisitos materiais do direito à dedução do IVA - nexo entre os quilogramas da carne resultante do abate (e desmanchada) com aqueles que resultam dos *outputs* (carne vendida). Não se olvide que a AT tem o direito a conhecer a realidade material subjacente.

Deste modo, também as correções com fonte nestas faturas mantêm-se na ordem jurídica.

Destaca-se que o Tribunal Arbitral entende que as faturas para cumprirem os requisitos previstos no artigo 36.º, n.º 5, do CIVA não devem concretizar um relatório de atividades, mas na descrição do serviço e quantidade devem (as faturas) ter um conteúdo mínimo, circunstância que não se verificou e, assim, legitimou a verificação do incumprimento dos pressupostos materiais.

Em resumo, a Requerente não logrou provar com documentação adicional que a realidade material subjacente às faturas emitidas pelos fornecedores supra identificados e, assim, poder-se concluir que os requisitos materiais do direito à dedução estão observados. O conteúdo mínimo das faturas também serve para o controlo do direito à dedução.

As restantes questões são de conhecimento prejudicado.

d. A restituição do imposto pago e a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios

Constituem igualmente questões de conhecimento prejudicado.

IV. DECISÃO

- a. Julgar improcedente o pedido de anulação das liquidações identificadas em e) e i) da matéria assente, com todas as consequências legais;
- b. Julgar improcedente o pedido de restituição do imposto pago e o pedido da condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios;
- c. Condenar a Requerente no pagamento das custas arbitrais.

V. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), fixa-se ao processo o valor de € 45 961,51 (montante indicado no pedido de pronúncia arbitral pela Requerente e não contestado pela Requerida).

VI. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € 2142, a suportar pela Requerente, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT e artigo 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 17 de julho de 2026

O Árbitro,

Francisco Nicolau Domingos