

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 730/2025-T

Tema: IVA. Prestação de serviços à sede.

SUMÁRIO: **I** - *Existindo um grupo de IVA no Reino Unido, de que faz parte uma sociedade que constituiu uma sucursal em Portugal, os serviços prestados por esta à sede britânica consideram-se prestados ao grupo de IVA e, logo, constituem operações tributáveis em sede desse imposto.* **II** - *A junção de documentos internos constituídos por listagens organizadas redigidas em língua inglesa, sem qualquer evidência de externalização a ou certificação por entidades oficiais e cujos valores não coincidem com os que constam do pedido de pronúncia arbitral, não logra provar a natureza dos serviços prestados pela sucursal, nem que os mesmos se destinam exclusivamente à sede.* **III** - *Não estando determinada a natureza dos serviços prestados e que estes se destinaram à sede, não se pode dar por estabelecida a existência de operações tributáveis e consequente direito à deduções do IVA incorrido nos bens e serviços afetos à atividade tributável.*

DECISÃO ARBITRAL

A...- SUCURSAL EM PORTUGAL, com morada na ..., n.º ..., ...-... Matosinhos e número de identificação de pessoa coletiva..., solicitou a constituição de Tribunal Arbitral e deduziu pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”).

I. RELATÓRIO

O pedido formulado pela Requerente consiste (i) na declaração de ilegalidade, e consequente anulação, da decisão de indeferimento de reclamação graciosa dos atos de autoliquidação das declarações periódicas de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) referentes aos períodos consecutivos do segundo trimestre de 2022 ao primeiro trimestre de 2024 na importância de € 630.662,02 e (ii) no pagamento de juros indemnizatórios.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante referida por “AT” ou “Requerida”).

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 20.10.2025.

Em 24.11.2025 a Requerida enviou o processo administrativo e apresentou a sua resposta, tendo suscitado matéria de exceção sobre a qual a Requerente se pronunciou em 15.12.2025.

Em despacho de 27.11.2025 o tribunal arbitral dispensou a reunião a que alude o artigo 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”) e a realização de alegações finais.

POSIÇÃO DA REQUERENTE

No pedido de pronúncia arbitral a Requerente alega que:

- i) Apresentou, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 131.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 97.º do Código do IVA, reclamação graciosa das autoliquidações de imposto referente a 2022 (segundo, terceiro e quarto trimestres), 2023 (os quatro trimestres) e 2024 (primeiro trimestre), com fundamento em erro relativamente ao direito à dedução de imposto incorrido na aquisição de bens e serviços, tendo entregue IVA em excesso no valor de € 630.662,02;
- ii) A AT indeferiu a referida reclamação graciosa, por julgar improcedentes os argumentos invocados pela Requerente, no que diz respeito à questão controvertida;

- iii) É entendimento pacífico tanto na jurisprudência como na Doutrina, que os atos de indeferimento de pretensões dos sujeitos passivos - i.e., atos de segundo grau - poderão ser arbitráveis junto do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), na condição de, eles próprios, terem apreciado a legalidade de um ato de liquidação de imposto - i.e., de um ato de primeiro grau;
- iv) A Requerente cumpriu com o requisito de prévio recurso à via administrativa” exigido para atos de autoliquidação de IVA), para efeitos de competência do tribunal arbitral do CAAD;
- v) No âmbito do projeto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa em apreço, afirmou a AT que “[o] prazo para o exercício do direito à dedução só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução, conforme estatui o n.º 2 do artigo 98.º conjugado com o artigo 22.º, ambos do CIVA”. Neste domínio, entende a AT que “[p]ara a reclamante deduzir o imposto suportado, terá de apresentar declaração de substituição para os períodos em que pode exercer esse direito”;
- vi) Acabando a AT por concluir que ”nenhum dos fundamentos invocados na pi. da reclamação em epígrafe, estão elencados no artigo 99.º do CPPT, ex vi, artigo 70.º do mesmo diploma legal”;
- vii) Atenta a situação concreta, revela-se indiferente o teor (formal ou material) da decisão que haja recaído sobre a reclamação graciosa apresentada, constituindo o presente recurso à via arbitral o meio processual idóneo para a apreciação da pretensão da ora Requerente, em virtude de esta respeitar (i), a título imediato, à apreciação da (i)legalidade da decisão de indeferimento que versou sobre a Reclamação Graciosa anteriormente apresentada pela Requerente e, (ii) a título mediato, à apreciação da (i)legalidade dos atos tributários de (auto)liquidação de IVA *in casu*, tendo a AT, nessa mesma decisão de indeferimento, apreciado a legalidade daqueles atos de autoliquidação de imposto;

- viii) Liminarmente, cumpre notar que o n.º 1 do artigo 95.º da LGT prevê que “[o] interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei”. A propósito da adequação do meio procedimental de reclamação graciosa, com vista a lograr a efetivação da pretensão da ora Requerente - i.e., a anulação dos atos tributários de autoliquidação de IVA referentes ao período decorrido desde o segundo trimestre de 2022 (inclusive) até ao primeiro trimestre de 2024 (inclusive) -, importa recordar o disposto no n.º 1 do artigo 68.º do CPPT: “[o] procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis”;
- ix) Na decisão de indeferimento de reclamação graciosa, a AT entendeu que “nenhum dos fundamentos invocados na pi. da reclamação em epígrafe, estão elencados no artigo 99.º do CPPT”, como se a listagem de fundamentos expressamente prevista nas alíneas a) a d) desta norma legal fosse taxativa;
- x) Pelo contrário, a listagem de ilegalidades prevista no artigo 99.º do CPPT é meramente exemplificativa. Para apresentação deste meio gracioso importa que i) esteja verificado um “erro na autoliquidação” e ii) não tenha decorrido ainda o prazo de 2 anos desde a apresentação da declaração onde ocorreu o referido erro na autoliquidação;
- xi) O mero facto de a Requerente não ter apresentado declarações periódicas substitutivas, não altera o seu direito a deduzir imposto que não foi inicialmente deduzido, por motivos de erro de direito;
- xii) A Requerente é uma sucursal, estabelecida em Portugal, da entidade B... Ltd, entidade constituída ao abrigo do direito britânico, fundada em 2013, e com sede e direção efetiva em Londres, no Reino Unido. A B... Ltd é uma “FinTech” – i.e., entidade que, na prossecução da sua atividade, combina tecnologia com serviços financeiros licenciada para prestar serviços de pagamento que, por seu turno, oferece, atualmente, uma ampla panóplia de serviços relacionados com as atividades de pagamento, câmbio, criptomoedas, cartões e planos de assinatura;

- xiii) Têm vindo a ser constituídas, ao nível do Grupo C..., dois tipos de entidades distintas, nos moldes infra descritos: (a) sucursais e subsidiárias com o propósito único de realizar prestações de serviços de apoio / suporte à B... Ltd e (b) entidades com funções específicas de *client facing*;
- xiv) Na senda e prossecução deste modelo de negócio, a aqui Requerente foi constituída em 2019 enquanto sucursal da B... Ltd. (correspondendo ao primeiro tipo de entidade supra enunciado) com o propósito único de realizar prestações de serviços de apoio / suporte à B... Ltd. A Requerente, através dos seus meios humanos e técnicos, fornece exclusivamente serviços de apoio (vulgarmente designados serviços de *back-office*) à própria sede estabelecida no Reino Unido, nomeadamente, serviços de apoio ao combate a crimes financeiros, bem como serviços informáticos, jurídicos e ainda de gestão de recursos humanos;
- xv) Deste modo, os serviços de apoio prestados pela Requerente são utilizados pela B... Ltd para fornecer serviços de FinTech aos seus clientes finais e, bem assim, viabilizar o processamento de pagamentos e outros serviços de suporte às restantes entidades que integram o Grupo C...;
- xvi) A Requerente não presta serviços diretamente ao consumidor final, já que a prestação dos mesmos compete à B... Ltd. (Sede). Nem presta serviços diretamente a qualquer outra entidade do Grupo C..., ou entidade terceira;
- xvii) Além disso, a Requerente presta serviços de *back-office* de natureza meramente administrativa, respeitantes ao apoio ao combate a crimes financeiros, bem como serviços informáticos, jurídicos e ainda de gestão de recursos humanos. Por sua vez a Sede presta aos seus clientes serviços de natureza financeira;
- xviii) Em contrapartida dos serviços prestados pela Requerente à Sede, a primeira auferi uma remuneração que se encontra fixada de acordo com a política global de preços de transferência implementada ao nível do Grupo C... . Ademais, a B... Ltd está registada como membro de um Grupo de IVA no Reino Unido, desde 1 de outubro de 2020.

Considerando que a B... Ltd faz parte de um Grupo de IVA no Reino Unido, e que tal Grupo constitui um único sujeito passivo para efeitos de IVA, do ponto de vista deste imposto, quando a Requerente presta serviços à Sede, o sujeito passivo adquirente é o Grupo de IVA;

- xix) Atenta a existência de alguma incerteza quanto ao enquadramento fiscal aplicável em sede de IVA, no contexto de operações realizadas entre sede e sucursais quando umas ou outras integrem grupos de IVA localizados noutras jurisdições que não Portugal, a Requerente, adotando uma postura de carácter conservador, tendo em conta a orientação divulgada pela AT no seu Ofício n.º..., de 25 de Novembro de 2009 - no sentido da não sujeição a IVA de prestações recíprocas entre Sujeitos passivos estabelecidos num Estado membro e suas sucursais constituídas noutro, sem distinguir situações envolvendo ou não grupos de IVA - nunca deduziu qualquer montante de IVA que tenha incorrido em consequência da aquisição de bens e serviços afetos à realização dos serviços que presta à sua Sede;
- xx) A Requerente tem vindo a entregar declarações periódicas de IVA, numa base trimestral, nas quais autoliquida os montantes de IVA devidos na aquisição de bens e serviços a fornecedores estabelecidos fora de Portugal (i.e. sem sede, estabelecimento estável ou domicílio, nem representante fiscal, em território português), conforme o mecanismo de inversão do sujeito passivo previsto na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, não deduzindo o imposto autoliquidado em apreço;
- xxi) De igual forma, não procedeu à dedução de qualquer montante de IVA incorrido na aquisição a fornecedores nacionais que procedem a liquidação do IVA;
- xxii) O montante do imposto incorrido, e integralmente dedutível, mas não deduzido, ascendeu a € 630.662,02:

Período de referência	IVA dedutível incorrido (total não deduzido)	IVA autoliquidado e pago em excesso (não deduzido) pela Requerente	IVA liquidado por fornecedores e não deduzido pela Requerente
2.º Trimestre - 2022	€ 42.502,51	€ 16 463,52	€ 26 038,99
3.º Trimestre - 2022	€ 104.220,10	€ 41 361,53	€ 62 858,57
4.º Trimestre - 2022	€ 73.560,28	€ 51 723,87	€ 21 836,41
1.º Trimestre - 2023	€ 174.541,58	€ 155 492,22	€ 19 049,36
2.º Trimestre - 2023	€ 46.659,07	€ 20 907,73	€ 25 751,34
3.º Trimestre - 2023	€ 44.577,66	€ 11 329,98	€ 33 247,68
4.º Trimestre - 2023	€ 88.905,72	€ 3 516,94	€ 85 388,78
1.º Trimestre - 2024	€ 55.695,10	€ 10 757,03	€ 44 938,07
Totais	€ 630.662,02	€ 311 552,82	€ 319 109,20

- xxiii) Atendendo a que tal falta de dedução constitui uma violação flagrante do princípio fundamental da neutralidade do IVA e das normas que regem este imposto, a Requerente apresentou reclamação graciosa englobando os atos tributários de autoliquidação de IVA para os períodos trimestrais acima referidos, com vista a proceder à anulação destes atos tributários e, através do reconhecimento do direito à dedução dos montantes de IVA por si incorridos nos termos gerais dos artigos 19.º e seguintes do Código deste imposto, obter a restituição desses montantes por terem sido entregues em excesso ao Estado, no montante global de € 630.662,02;
- xxiv) Na sequência da apresentação desta reclamação graciosa, a AT notificou a Requerente da decisão de indeferimento;
- xxv) O TJUE já teve oportunidade de se pronunciar sobre o enquadramento jurídico-tributário, em sede de IVA, a conferir à relação jurídica existente entre, por um lado, um estabelecimento estável e, por outro lado, o seu estabelecimento principal / sede;
- xxvi) Cumpre mencionar o Acórdão do TJUE, de 23 de março de 2006, prolatado no âmbito do processo C-210/04 - Caso FCE Bank - no qual a questão principal se prendia com

determinar se a filial de uma sociedade com sede noutro Estado (pertencente, ou não, à União Europeia), que possui as características de uma unidade de produção, pode ser considerada como um sujeito autónomo e, conseqüentemente, considerar que existe uma relação jurídica entre duas entidades, com a conseqüente sujeição a IVA das prestações efetuadas pela sede;

- xxvii) Neste Acórdão, começou o TJUE por esclarecer que *“uma prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica em cuja vigência são trocadas prestações recíprocas”*. E *“[p]ara determinar se existe uma tal relação jurídica entre uma sociedade não residente e uma das suas sucursais a fim de sujeitar a IVA as prestações fornecidas, há que verificar se o FCE IT [i.e., estabelecimento secundário da entidade FCE Bank] realiza uma actividade económica independente. A este propósito, há que determinar se uma sucursal como o FCE IT pode ser considerada autónoma enquanto banco, designadamente por suportar o risco económico que decorre da sua actividade”*
- xxviii) Não obstante, importa igualmente considerar as situações em que a sede / estabelecimento principal (ou a sucursal) integra um grupo, para efeitos de IVA, na jurisdição onde está estabelecida, situações estas em que a jurisprudência do TJUE concluiu por um enquadramento em IVA distinto face à (não) sujeição a este imposto aplicável nas relações entre sucursal / estabelecimento estável e a respetiva sede apreciadas no Acórdão FCE Bank;
- xxix) Efetivamente, o artigo 11.º da Diretiva IVA prevê que, após consulta ao Comité Consultivo do IVA, *“cada Estado-Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização”*;
- xxx) Neste seguimento, importa compulsar o entendimento vertido no Acórdão de 17 de setembro de 2024, prolatado no processo C-7/13 (Caso Skandia). Nesta decisão, o TJUE debruçou-se sobre o enquadramento das prestações de serviços de um

estabelecimento principal, com sede num país terceiro (EUA), à sua sucursal, estabelecida num Estado-Membro (Suécia), quando esta última pertence a um grupo de IVA;

- xxxi) Entendeu o TJUE que *“se deve considerar que as prestações de serviços fornecidas por um terceiro a favor de um membro de um agrupamento para efeitos de IVA foram efetuadas não a favor desse membro, mas do próprio agrupamento para efeitos de IVA ao qual aquele pertence”*. Assim, *“[p]ara efeitos de IVA, os serviços prestados por uma sociedade, como a SAC, à sua sucursal, membro de um agrupamento para efeitos de IVA, como a Skandia Sverige, não podem ser considerados prestados a esta mas sim ao agrupamento para efeitos de IVA”*;
- xxxii) Isto *“[n]a medida em que os serviços prestados a título oneroso por uma sociedade, como a SAC, à sua sucursal devem ser considerados, exclusivamente do ponto de vista do IVA, prestados ao agrupamento para efeitos de IVA, e que aquelas não podem ser consideradas um sujeito passivo único, há que concluir que a prestação desses serviços constitui uma operação tributável, por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA”*;
- xxxiii) Consolidando a jurisprudência comunitária neste particular, veja-se o Acórdão do TJUE, de 11 de março de 2021, proferido no processo C-812/19 - Caso Danske Bank - no âmbito do qual foi retomada a questão de saber se será tributável uma prestação entre o estabelecimento principal de uma sociedade, situado num Estado-Membro (no caso concreto, Dinamarca), e uma sucursal dessa sociedade, situada noutro Estado-Membro (no caso concreto, Suécia), quando o estabelecimento principal pertence a um grupo, para efeitos de IVA;
- xxxiv) Entendeu novamente o TJUE que as prestações de serviços fornecidas entre um estabelecimento principal, situado num Estado-Membro e pertencente a um grupo de IVA, e uma sucursal estabelecida noutro Estado-Membro, são operações sujeitas a este imposto nos termos gerais;

- xxxv) Considerando a interpretação do TJUE quanto ao enquadramento em IVA aplicável a serviços prestados entre a sede e a respetiva sucursal quando uma delas seja parte de um agrupamento de IVA, e atendendo a que a Requerente não faz (nem pode fazer) parte de um grupo de IVA constituído noutra jurisdição (por tal se encontrar vedado pelo próprio texto do artigo 11.º da Diretiva IVA), resulta que a Requerente e o seu estabelecimento principal, a B... Ltd., constituem clara e inequivocamente dois sujeitos passivos de IVA distintos;
- xxxvi) O artigo 20.º do Código do IVA institui a regra geral aplicável à dedução do IVA incorrido a montante, sempre que o imposto respeite a bens e serviços exclusivamente utilizados em operações que conferem o direito à dedução. Estabelece-se, por esta via, a exigência de umnexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante, de forma a reconhecer-se, ou não, o direito à dedução do imposto correspondente;
- xxxvii) Conforme a jurisprudência constante do TJUE, o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Este direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante. O princípio da neutralidade fiscal é fundamental ao sistema comum do IVA;
- xxxviii) Um sujeito passivo de IVA, estabelecido enquanto tal em território nacional, como a aqui Requerente, tem o direito a deduzir, neste território, o IVA que onera os bens e serviços adquiridos que tenham uma relação direta e imediata com a realização de operações (transmissões de bens ou prestações de serviços) localizadas, para efeitos de IVA, fora de Portugal, quando estas operações seriam tributáveis se fossem efetuadas no território nacional;
- xxxix) Considerando a natureza dos serviços prestados pela Requerente, i.e. serviços relacionados com o combate a crimes financeiros, serviços informáticos, financeiros, jurídicos, e ainda, de gestão de recursos humanos e respetiva aplicação da referida regra geral de localização das prestações de serviços entre sujeitos passivos de IVA

acima mencionada, os serviços prestados pela Requerente à sua Sede - sujeito passivo adquirente destes serviços e não estabelecido em Portugal - não se consideram localizadas para efeitos de IVA em Portugal, não sendo aqui sujeitas a este imposto;

- xl) Não obstante, caso tais serviços fossem localizados para efeitos de IVA em Portugal, os mesmos seriam tributados em sede deste imposto, não beneficiando da aplicação de qualquer isenção de IVA. Como tal, o IVA que incidiu sobre os bens e serviços utilizados exclusivamente para a realização dos serviços por si prestados, é integralmente dedutível nos termos da subalínea II) da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA;
- xli) Ainda que se considerasse que estes serviços revestem natureza financeira, o que não se concede, e estando isentos de IVA ao abrigo da alínea 27) do artigo 9.º do Código deste imposto, sendo prestados para fora da União Europeia, sempre seria de considerar que, ainda assim, conferem direito a dedução pelo nos termos da subalínea V) da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do referido CIVA;
- xlii) Não se vislumbrando, no Código do IVA, qualquer norma específica que regule o exercício do direito à regularização do IVA por sujeitos passivos que incorreram em “erro de direito”, as regularizações a efetuar deverão respeitar o prazo de caducidade estatuído no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA;
- xliii) A dedução de IVA que se pretende ver reconhecida tem total enquadramento no prazo de 4 anos de caducidade do direito (i.e., tem total enquadramento na norma do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA), não estando em causa uma questão de extemporaneidade ou de desadequação do prazo legalmente estabelecido. Tudo conforme o Acórdão do STA de 28 de junho de 2017, proferido no processo n.º 01427/14;
- xliv) A Requerente tem direito a receber juros indemnizatórios pela falta de restituição, por parte da AT, do imposto pago em excesso pela Requerente, restituição não concretizada face à decisão de indeferimento da reclamação graciosa, nos termos

legais estabelecidos no artigo 43.º da LGT.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

Na sua contestação, a Requerida suscitou matéria de exceção:

- i) Primeiro, a Requerida indeferiu a reclamação graciosa «por julgar improcedentes os argumentos invocados pela Requerente, no que diz respeito à questão controvertida». Conforme resulta do processo administrativo junto, foi proferida decisão de rejeição por se ter entendido que a reclamação graciosa não era o meio próprio;
- ii) Assim, o mérito da reclamação graciosa não foi apreciado, pelo que não se pode concluir, como faz a Requerente, que os argumentos ali apresentados foram julgados improcedentes;
- iii) Recorde-se ainda que, por ofício de 30-04-2025, a Requerente foi notificada da decisão final de rejeição da reclamação graciosa, nos termos da qual é indicado que «deste despacho pode recorrer hierarquicamente no prazo de trinta dias nos termos dos n.ºs 1 e 2 do art.º 66.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT) ou interpor impugnação de atos administrativos nos termos do art.º 50.º do Código do Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), no prazo previsto na al. b) do nº1 do art.º 58.º, também do CPTA, a contar da data em que se concretizou a notificação nos termos do n.º10 do art.º 39.º do CPPT.» Todavia, não obstante os meios indicados na notificação (recurso hierárquico e ação administrativa), a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral *sub judice*;
- iv) Consequentemente, estamos perante um ato administrativo em matéria tributária que, por não apreciar ou discutir a legalidade do ato de liquidação, não pode ser sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT (e, também não o poderá ser por via arbitral, meio de resolução de litígios alternativo àquele);

- v) Efetivamente, esta norma legal procede à definição dos respetivos campos de aplicação, distinguindo a *“impugnação dos atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação”* (al. d) do n.º 1) e o *“recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação”* (al. p) do n.º 1). termos do n.º 2 do art. 97.º do CPPT, o *“recurso contencioso dos atos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, da autoria da administração tributária, compreendendo o governo central, os governos regionais e os seus membros, mesmo quando praticados por delegação, é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos”*;
- vi) O processo arbitral tributário encontra-se estabelecido por referência e com objeto em tudo semelhante ao processo de impugnação judicial, em relação à qual deve constituir um meio processual alternativo. Assim, a sindicância do ato em questão está fora do âmbito das matérias suscetíveis de apreciação em sede arbitral, conforme resulta do artigo 2.º do RJAT;
- vii) Importa, pois, concluir que, consubstanciando a decisão da reclamação graciosa uma rejeição liminar, a sua impugnação é através de ação administrativa;
- viii) Segundo, não estando preenchido um dos pressupostos de que depende a admissibilidade de um qualquer pedido gracioso (ou contencioso), tal determina a inimpugnabilidade das autoliquidações contestadas, impedindo relativamente às mesmas o conhecimento do mérito da causa;
- ix) Pelo que, o Tribunal não pode conhecer do pedido arbitral, atenta a sua inimpugnabilidade, devendo, conseqüentemente, a Requerida ser absolvida da instância - cf. alínea e), do n.º 1, do artigo 278º do Código de Processo Civil vigente, aplicável *ex vi* artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro;

- x) Terceiro, a Requerente peticiona a restituição do valor do IVA pago em excesso, no montante global de € 630.662,02. Contudo, mesmo que o Tribunal venha entender ser de conhecer o mérito do pedido e do direito ao reembolso do IVA pago em excesso, tal implica, necessariamente, a validação da qualificação das operações em causa, dos encargos suportados e do direito à dedução solicitado, máxime da sua correspondência à realidade dos valores indicados;
- xi) Só assim se poderá apurar da legitimidade e correção do montante indicado pela Requerente, porquê este e não outro e bem assim se o valor a reembolsar, atenta a situação da sua conta corrente, será aquele ou outro distinto (cf. entre outros o artigo 87.º do CIVA);
- xii) Não só o processo arbitral não é o meio próprio para que um direito em matéria tributária seja reconhecido, o direito ao reembolso de um eventual imposto entregue em excesso nas autoliquidações de IVA impugnadas, como a quantia exata a reembolsar decorrente de uma eventual procedência do pedido, não pode ser determinada no presente processo arbitral;
- xiii) Este reembolso só deve ser quantificado pela AT, nos termos do artigo 100.º da LGT e mormente do artigo 87.º do CIVA, em sede de execução do julgado aquando da anulação parcial das autoliquidações de IVA;
- xiv) Decorrendo a competência dos tribunais arbitrais do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT bem como da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, *ex vi* artigo 4.º do RJAT, não se insere no âmbito destas competências a apreciação do pedido de reconhecimento do direito formulado pela Requerente, na parte em que apura e peticiona o reembolso das quantias por si indicadas a final;

A Requerida apresentou igualmente defesa por impugnação:

- xv) A Requerente sustenta grande parte da sua argumentação na existência de um Grupo de

IVA [cf. artigo 11.º da Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA)], a quem alegadamente prestou serviços. Porém, não comprova a existência do mesmo ou das entidades que o compõem nos períodos aqui em análise;

- xvi) A Requerente alega, mas também não demonstra, por qualquer meio, que a remuneração auferida pelos serviços por si prestados à Sociedade-mãe, “*se encontra fixada de acordo com a política global de preços de transferência implementada ao nível do Grupo C...*”;
- xvii) Dos autos não constam elementos que permitam concluir que a Requerente (sucursal), no âmbito das operações ativas que realiza, se deva considerar como sujeito passivo independente. A Requerente também não apresenta faturas, contratos e/ou outra documentação que comprove a extensão e natureza desses serviços; isto é, dos valores por si peticionados nos presentes autos;
- xviii) A Requerente não comprova que exerce uma atividade tributada ou, sendo isenta, que confere o direito à dedução;
- xix) Compulsada a prova junta, constata-se que a Requerente se limita a apresentar (algumas) faturas, as que considerou “relevantes” (Documento n.º 6), as declarações periódicas (Documento n.º 2) e respetivos comprovativos de pagamento (Documento n.º 4), bem como quadros-resumo e um “Relatório” (Documento n.º 5);
- xx) Conhecer do mérito do pedido e concluir pelo direito ao reembolso solicitado pela Requerente na sua reclamação graciosa, implica necessariamente que se proceda, após análise dos respetivos pressupostos processuais de acesso a este meio gracioso, à validação, entre outras, da qualificação das operações em causa e dos encargos ali suportados, e ainda da correspondência à realidade dos valores indicados;
- xxi) Resulta diretamente das normas do Código do IVA que a dedução a ser permitida, como pretende a Requerente, tem de ser feita mediante apresentação das respetivas faturas (e não através de mapas síntese e outros documentos afins ou de uma mera amostra);
- xxii) Não se pode aceitar que a Requerente apresente faturas sem a devida organização,

classificação, registo e mensuração contabilística, sob pena de duplicação de deduções fiscais e risco de perda de receitas de IVA;

- xxiii) Cumpre referir uma vez mais que o objeto mediato da presente ação arbitral é constituído pelos atos de autoliquidação efetuados pela Requerente, cuja ilegalidade funda o pedido de condenação da AT a reembolsar o IVA nos períodos em causa. Uma vez que existe norma que permite à Requerida quantificar e praticar novo ato, sem que o Tribunal se substitua à Administração na fixação de outra matéria tributável, requer-se consequentemente que, caso se venha a concluir que as despesas em causa são afinal passíveis de dedução, a AT seja condenada na apreciação da reclamação graciosa, à semelhança do entendimento vertido no acórdão arbitral proferido no processo n.º 539/2015-T;
- xxiv) Nestes termos, entende-se, pois, que deve o pedido arbitral ser julgado improcedente por não provado, e, consequentemente, absolvida a Requerida nos termos acima peticionados, tudo com as devidas e legais consequências, ou caso assim não se entenda, deve o pedido arbitral ser julgado parcialmente improcedente, com a consequente condenação da Requerida na apreciação da reclamação graciosa, nos termos acima referidos, tudo com as devidas e legais consequências;
- xxv) Ainda que aplicando o disposto no artigo 43.º, n.º 1 e 4 da LGT, impõe-se que se valore corretamente o momento em que nestes casos passa a existir erro imputável à AT, pois só quando ocorre o indeferimento (expresso ou silente) da reclamação graciosa é que passam os juros indemnizatórios a ser devidos. É a partir do momento em que for proferida a decisão da reclamação graciosa, que seriam devidos os juros indemnizatórios.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação dos atos de liquidação de IVA (objeto

mediato) e do ato de indeferimento da reclamação graciosa (objeto imediato).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas.

Não foram identificadas nulidades ou irregularidades.

III. PROVA

MATÉRIA PROVADA

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

- a) A Requerente foi constituída em 2019 como uma sucursal, estabelecida em Portugal, da entidade «B... Ltd», entidade constituída ao abrigo do direito britânico, fundada em 2013, e com sede e direção efetiva em Londres, no Reino Unido (facto não controvertido);
- b) A Requerente encontra-se registada com o código CAE principal 62090 (Outras atividades de tecnologias da informação e informática) e secundário CAE 63990 (Outras atividades dos serviços de informação). Está enquadrada no regime de periodicidade trimestral, cujas operações conferem direito à dedução de IVA (facto não controvertido)
- c) Em 19 de agosto de 2024, a Requerente submeteu as declarações periódicas (trimestrais) de IVA nos seguintes períodos e tendo apurado o seguinte imposto conforme as correspondentes liquidações (conforme declarações juntas aos autos):

2º trimestre 2022	€ 16.463,52	Liquidação n.º ...
4º trimestre 2022	€ 41.361,53	Liquidação n.º ...
4º trimestre 2022	€ 51.723,87	Liquidação n.º ...
1º trimestre 2023	€ 155.492,22	Liquidação n.º ...
2º trimestre 2023	€ 20.907,73	Liquidação n.º ...

3º trimestre 2023	€ 11.329,98	Liquidação n.º ...
4º trimestre 2023	€ 3.516,94	Liquidação n.º ...
1º trimestre 2024	€ 10.757,03	Liquidação n.º ...
Total	€ 311.552,82	

- d) O referido imposto foi apurado por autoliquidação em resultado da aquisição intracomunitária de bens (campo 13 da declaração periódica) e de serviços (campo 17 da declaração periódica);
- e) A «B... Ltd» está registada como membro de um Grupo de IVA no Reino Unido, desde 1 de outubro de 2020.

Tratando-se de um facto controvertido, o entendimento do tribunal arbitral assenta no certificado emitido em 8 de dezembro de 2025 pela administração fiscal britânica («His Majesty's Revenue and Customs»), que referencia o registo das sociedades que compõem o grupo fiscal de IVA. São identificadas 3 sociedades com a respetiva denominação abreviada: «B..., Ltd», «B... LI» e «B... LM». Com base na documentação junta aos autos, «LTD», «LI» e «LM» são abreviaturas de «*limited*», a que corresponde o tipo social de sociedades de responsabilidade limitada.

Entendemos que o certificado constitui um documento autêntico, obtido digitalmente através do portal da administração fiscal britânica. E do mesmo consta a inclusão da «B..., Ltd» no grupo fiscal de IVA.

É evidente que o Grupo C... inclui outras entidades, nomeadamente, a «D... Limited». Que, tendo por base a documentação junta aos autos pela Requerente, será a sociedade de topo na cadeia de participações sociais, i. e. a sociedade que detém as demais subsidiárias que compõem o grupo. Pese embora a sede social desta sociedade seja o Reino Unido, não cabe ao tribunal arbitral determinar as regras britânicas que definem o perímetro de sujeitos passivos (sociedades) que podem (ou devem) ser incluídas num grupo fiscal de

IVA no Reino Unido. Sendo suficiente e bastante a confirmação de que no período compreendido entre 1 de outubro de 2020 e 8 de dezembro de 2025, a «B..., Ltd» faz parte de um grupo fiscal de IVA no Reino Unido.

- f) Em 19 de agosto de 2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa (a que foi atribuído o n.º ...2024...), solicitando a anulação das supra referidas liquidações, na parte respeitante ao montante de IVA que incidiu sobre bens e serviços por si afetos à realização das operações que conferem o direito à dedução no valor total de € 630.662,02. Desse valor, € 311.552,82 reportam-se ao IVA autoliquidado nas aquisições intracomunitárias de bens e serviços e € 319.109,20 refere-se ao IVA liquidado nas aquisições de bens e serviços a fornecedores domiciliados em território nacional;
- g) No projeto de decisão, notificado à Requerente em 9 de março de 2025 para exercício do direito de audição prévia, a AT propõe a seguinte decisão e fundamentação:

“O procedimento de restituição do IVA encontra-se consagrada no Decreto-Lei n.º 84/2017, elencando as entidades beneficiárias, que in casu, não se encontra abrangida a ora reclamante. O procedimento de reclamação graciosa constitui o procedimento impugnatório por excelência, uma vez que tem por objetivo a anulação total ou parcial dos atos tributários (sendo este o pedido principal, artigo 68.º do CPPT), com fundamento em ilegalidade dos mesmos. Quer isto dizer que, sempre que o contribuinte tenha diante de si um ato tributário (de natureza unilateral, definitiva e positiva, um ato de liquidação), que considere desconforme com o ordenamento jurídico, deve lançar mão deste expediente administrativo.

In casu, nenhum dos fundamentos invocados na pi. da reclamação em epígrafe, estão elencados no artigo 99.º do CPPT, ex vi, artigo 70.º do mesmo diploma legal. Nesta senda, deverá ser rejeitado o pedido de restituição de IVA, devendo a reclamante apresentar as respetivas declarações periódicas de substituição para os vários períodos, de forma a poder deduzir o IVA suportado.

Conclusão

Destarte, propõe-se o a rejeição da reclamação em epígrafe, por não ser o meio próprio.”

- h) A Requerente não exerceu o direito de audição prévia. Em 15 de maio de 2025 ocorreu a notificação da decisão final de rejeição liminar da reclamação graciosa;

Despacho

Notificada para o efeito, a Reclamante não exerceu o direito de audição, pelo que se mantém o sentido das conclusões constantes do projeto de decisão.
Pelo exposto, converte-se o projeto de decisão em decisão definitiva e, em consequência, rejeita-se liminarmente o pedido.

Por subdelegação de competências.

Cargo: **Chefe de Divisão**

Assinatura:



Data :

30-04-2025

MATÉRIA NÃO PROVADA

Foram dados como não provados os seguintes factos controvertidos:

- i) A atividade da Requerente consiste no fornecimento, através dos seus meios humanos e técnicos, de serviços de apoio (serviços de *back-office*) à própria sede estabelecida no Reino Unido, nomeadamente, serviços de apoio ao combate a crimes financeiros, bem como serviços informáticos, jurídicos e ainda de gestão de recursos humanos;
- j) Os serviços de apoio prestados pela Requerente são utilizados pela «B... Ltd» para fornecer serviços de *FinTech* aos seus clientes finais e, bem assim, viabilizar o processamento de pagamentos e outros serviços de suporte às restantes entidades que integram o Grupo C...;
- k) A Requerente não presta serviços diretamente ao consumidor final, já que os mesmos são prestados e são da responsabilidade da «B... Ltd» (Sede), nem presta serviços diretamente a qualquer outra entidade do Grupo C..., ou entidade terceira;
- l) Os serviços de apoio prestados pela Requerente são utilizados pela «B... Ltd» para fornecer serviços de *FinTech* aos seus clientes finais e, bem assim, viabilizar o

processamento de pagamentos e outros serviços de suporte às restantes entidades que integram o Grupo C...;

- m) O IVA liquidado por fornecedores domiciliados em Portugal pela prestação de serviços e transmissão de bens e não deduzido tenha sido € 319.109,20 (entre o segundo trimestre de 2022 e o primeiro trimestre de 2024).

A prova tem por função a demonstração da realidade dos factos (artigo 341.º do Código Civil). A dúvida sobre a realidade de um facto e sobre a repartição do ónus da prova resolve-se contra a parte a quem o facto aproveita (artigo 414.º do Código de Processo Civil). A valoração da prova pelo julgador obedecerá à idoneidade dos elementos probatórios à demonstração da verdade material, suportado em regras de experiência comum.

A Requerente juntou aos autos (i) declarações de IVA para o período em que alega erro na autoliquidação, (ii) extratos de conta da «B... Ltd», (iii) um documento intitulado “Transfer Pricing Policy” datado de 3 de janeiro de 2025 e (iv) um relatório de IVA

As declarações de IVA permitem demonstrar que a Requerente autoliquidou o valor de € 311.552,82, o mesmo não sucedendo relativamente à importância de € 319.109,20. Com efeito, este último valor não pode ser apurado a partir das declarações de IVA (precisamente porque o valor não foi deduzido), antes constando das diversas operações realizadas pela sucursal e integradas na sua contabilidade. A qual, para efeitos de apuramento do resultado tributável em sede de IRC, deve estar organizada em conformidade com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

A Requerente ao invés de juntar o extrato de conta ou outra informação contabilística própria da sucursal, apresenta uma listagem, em língua inglesa, que resume as operações de compra de bens e serviços que - em seu entender - conferem o direito à dedução do IVA (autoliquidado ou liquidado pelos respetivos fornecedores). Todavia, não há forma de determinar se e em que medida tanto as operações realizadas com fornecedores domiciliados em território nacional

como as operações em que o imposto foi apurado por autoliquidação, correspondem ou não à totalidade das operações praticadas no período.

Dito de outra forma, não é possível determinar se a listagem apresentada (com o título “relatório de IVA na União Europeia”) constitui ou não a totalidade das operações praticadas no período de abril de 2022 até Março de 2024.

Grupo C... Consolidado : D... Ltd : B... Ltd : E... Ltd : A... - Sucursal em Portugal
Relatório de IVA na União Europeia - Aquisições por código fiscal, incluindo 2023
Desde Abril de 2022 até Dezembro de 2023

Desde logo, a listagem refere-se ao período até dezembro de 2023, apurando-se o valor total de € 630.662,02. Todavia, no pedido de pronúncia arbitral a Requerente apresenta outro quadro em que esse valor se reporta ao período terminado em março de 2024. Isto é, o 1º trimestre de 2024 não é indicado na listagem, sendo que o corresponde valor (€ 55.695,10) é necessário para preencher o valor total do pedido de € 630.662,02.

Acresce que a listagem menciona “IVA na União Europeia”, mas apresenta igualmente valores liquidados por fornecedores domiciliados em Portugal.

Também se identifica uma discrepância entre os valores considerados como autoliquidados e liquidados por fornecedores domiciliados em Portugal: respetivamente, a listagem indica € 337.039,71 e € 293.622,31 ao passo que do pedido de pronúncia arbitral consta € 311.552,82 e € 319,109,20.

No capítulo da atividade económica da sucursal, a Requerente suporta o seu entendimento num “Custom Profit and Loss Detail”, que termina com um resumo da conta de resultado por natureza.

NSUME : [B...] Ltd : [F...]

Custom Profit and Loss Detail 2 From Jan 2022 to 2025 P13

Options: Activity Only

Financial R Type	Date	Document I Name	Clr	Split	Amount	Memo
Gross Profit					€0,00	
Operating Profit					€0,00	
Other Income						
4510000a - IG Other fee and Commission Income						
483001 - IG Other Fee Income						

SUME : [D...] Ltd : [F...]

Profit and Loss From Jan 2022 to 2025 P13

Financial R	FY 2022 Amount	FY 2023 Amount	FY 2024 Amount	FY 2025 Amount	Total Amount
Purchases					
5100000 - Fee Expense					
5110000 - Fee Expense - Processing And Settlements					
5117000 - Other Processing And Settlement Fee Expenses					
501	€0,00	€0,00	€0,00	€13,99	€13,99
Total	€0,00	€0,00	€0,00	€13,99	€13,99
Total -	€0,00	€0,00	€0,00	€13,99	€13,99
Total - 5	€0,00	€0,00	€0,00	€13,99	€13,99
6100000a - Staff Related Costs (COGS)					
51110a	€190 790,21	€425 775,16	-€34 071,67	€0,00	€582 493,70
51110i	€1 307,40	€4 406,02	€0,00	€0,00	€5 713,42
51111i	€0,00	€8 943,14	€0,00	€0,00	€8 943,14
6110000a - Wages, Salaries And Bonus Expense (COGS)					
5111	€686 376,38	€1 293 143,07	€0,00	€0,00	€1 979 519,45
5111	€146 326,15	€448 430,43	-€146 559,18	€0,00	€448 197,40
5111	€0,00	€8 964,08	-€8 964,08	€0,00	€0,00
Total -	€832 702,53	€1 750 537,58	-€155 523,26	€0,00	€2 427 716,85
Total - 6	€1 024 800,14	€2 189 661,90	-€189 594,93	€0,00	€3 024 867,11
6200000a - Administrative Costs (COS)					
53111i	€0,00	€487 016,37	€105 120,13	€10 886,16	€603 022,66
53111i	€68 830,41	€136 644,44	€62 998,26	€35 007,46	€303 480,57
53112i	€159,38	€0,00	€0,00	€0,00	€159,38
61200i	€9 609,22	€10 681,23	€6 441,37	€113 472,96	€140 204,78
Total - 6	€78 599,01	€634 342,04	€174 559,76	€159 366,58	€1 046 867,39
Total - Pu	€1 103 399,15	€2 824 003,94	-€15 035,17	€159 380,57	€4 071 748,49
Gross Prc	-€1 103 399,15	-€2 824 003,94	€15 035,17	-€159 380,57	-€4 071 748,49
Overheads					

Desde logo, parece evidente tratar-se de uma folha de cálculo, dado que a primeira coluna está parcialmente tapada pela segunda e ao longo das diversas páginas há colunas inseridas em folhas separadas (não estão alinhadas com as colunas à esquerda que fariam parte da mesma página).

Até se poderia, com muita bondade, aceitar um documento redigido em língua inglesa e meramente interno, no pressuposto de que seria uma extração do módulo de contabilidade organizada.

Mas nada - a não ser um simples juízo de inferência - permite indicar tratar-se da conta de resultado da sucursal. Quando é sabido que a sucursal carece de organizar um balanço e uma demonstração de resultados em conformidade com o SNC.

Acresce que os registos que constam dessa listagem apresentam descritivos genéricos, reportando-se a preços de transferência que ocasionalmente são revertidos (“reversal”) ou ajustados “Adj.”) e a expressões desconhecidas (“FRMD”, que talvez se reporte à gestão de risco financeiro decorrente da legislação de prevenção de fraude e lavagem de dinheiro a que se reporta a Requerente a propósito da descrição da atividade funcional da sucursal).

Credit Mer	19/07/2023	CM15989	C398	☐	F	104010 - T	-€37 031 934,47	FRMD-19498	
Invoice	19/07/2023	INV10093	C398	☐	F	104010 - T	€37 031 934,47	FRMD-19498	
Journal	31/07/2023	JE12464831			F	- Split -	-€37 031 934,47	reversal of Transfer pricing Portu	
Journal	31/07/2023	JE12352237			F	- Split -	€7 251 363,60	Transfer pricing Portugal Jul2023	
Journal	31/08/2023	JE12647471			F	- Split -	€5 146 829,60	Transfer pricing Portugal Aug202	
Invoice	04/09/2023	INV10329	C398	☐	F	104010 - T	€37 031 934,47	FRMD-19498	
Journal	30/09/2023	JE13801457			F	- Split -	€5 426 109,73	Transfer pricing Portugal Sep202	
Journal	31/10/2023	JE14623976			F	- Split -	€7 529 728,21	Transfer pricing Portugal Oct 202	
Journal	30/11/2023	JE16817165			F	- Split -	€7 444 776,56	Transfer pricing Portugal Nov 202	
Journal	31/12/2023	JE18440486			F	- Split -	€590 463,00	Adj Transfer pricing Portugal Dec	

Também a “Política de Preços de Transferência” (“Transfer Pricing Policy”), para além de redigida em língua inglesa, não apresenta qualquer evidência de constituir uma versão final que tenha sido submetida à administração fiscal no Reino Unido ou em Portugal. A descrição do modelo operativo (ponto 2.1) e que apresenta as funções desempenhadas pelas subsidiárias do Grupo, identifica a sucursal portuguesa (que surge em uma única menção na página 48) como uma “local ...”, descrita como uma sucursal local ou subsidiária que presta serviços para o custo e benefício da «B... Ltd» (“*local B... Ltd branch or subsidiaries which perform services for the cost and benefit of B... Ltd*”).

Estes documentos internos constituídos por cópias não certificadas, folhas de Excel extraídas de dados de origem desconhecida, sem qualquer suporte na atividade contabilística e fiscal da sucursal em Portugal, são manifestamente insuficientes para a contextualização da atividade da

sucursal portuguesa e consequente enquadramento em sede de IVA.

A tudo isto se soma as discrepâncias numéricas entre esses documentos internos e o pedido de pronúncia arbitral no que respeita ao valor do IVA que a Requerente alega não ter, por erro, deduzido. A par da não coincidência temporal entre a listagem interna apresentada pela Requerente (que não contém o 1º trimestre de 2024) e as declarações periódicas de IVA identificadas no pedido de pronúncia arbitral.

A conjugação de todos estes factos não permite consolidar uma perceção mínima e essencial quanto à atividade efetivamente exercida pela Requerente e a quem a mesma se dirige.

Naturalmente que a sucursal foi constituída e estará em operação. Não se duvidando que prestará serviços e que estes serão, consequentemente, adquiridos por alguém.

Todavia, a documentação carreada para os autos é, pelos fundamentos supra concretizados, manifestamente insuficiente e inapta à finalidade que pretende demonstrar: a prestação de serviços à sede. Dado tratar-se de um facto controvertido, conforme expressamente alegado pela Requerida na sua contestação, a dúvida quanto à sua comprovação apenas pode ser resolvida em desfavor da Requerente.

IV. DO DIREITO

Em sede de resposta, a Requerida invocou matéria de exceção que importa conhecer, pois a sua procedência impede o conhecimento do pedido.

INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL

A Requerida invoca que a decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa consistiu na rejeição liminar da mesma, sem apreciação do mérito do pedido. Pelo que tal ato administrativo não é sindicável através de impugnação judicial. E sendo o pedido de pronúncia arbitral um meio de

resolução alternativo à impugnação judicial, o tribunal arbitral não é materialmente competente para a apreciação do pedido.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) tem vindo a evoluir uniformemente no sentido da improcedência da exceção invocada, assente no entendimento de que a impugnação judicial constitui o meio adequado para sindicar os vícios dos atos de liquidação de impostos

No seu Acórdão de 18.11.2020 (Processo n.º 0608/13.4BEALM) considera a STA que:

“Portanto, numa formulação genérica, o meio processual tributário de impugnação judicial é de acionar em todas as situações onde se visem atos relativos a questões tributárias que impliquem, contendam com a apreciação (de qualquer ilegalidade) do ato de liquidação, ainda que, no mesmo processo se tenham de versar e dirimir questões relacionadas, em exclusivo, com um procedimento de cariz administrativo, quando este tenha tido, previamente, lugar; por contraposição, o meio processual da ação administrativa só pode utilizado, quando as questões tributárias levantadas (no procedimento administrativo e no tribunal) não impliquem apreciar-se da legalidade do ato de liquidação.”

Recorrendo à distinção entre o objeto imediato (o acerto ou não da decisão de indeferimento da reclamação graciosa controvertida) e o objeto mediato (apreciação dos vícios imputados aos atos de liquidação de IVA), cabe ao órgão jurisdicional conhecer e decidir, em sede impugnatória, o objeto imediato.

No Acórdão de 13.10.2021, o STA é ainda especialmente conclusivo:

“A impugnação judicial é o meio processual adequado para discutir a legalidade do ato de liquidação – artigo 99.º do CPPT - independentemente de ter sido ou não precedida de meio gracioso e, no caso de assim ter acontecido, independentemente do teor da decisão que sobre ele recaiu, ou seja, de ser uma decisão formal ou de mérito – acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18/11/2020, proferido no processo 0608/13.4BEALM 0245/18. E visa a anulação total ou parcial do ato tributário (a liquidação). Ao invés, a ação administrativa, meio contencioso comum à jurisdição administrativa e

tributária, será o meio processual a usar quando a pretensão do interessado não implique a apreciação da legalidade do ato de liquidação.

Assim, se na sequência do indeferimento do meio gracioso, o interessado pedir ao tribunal que aprecie a legalidade da liquidação e que, em consequência, a anule (total ou parcialmente), o meio processual adequado é a impugnação judicial, ainda que esse conhecimento tenha de ser precedido da apreciação dos vícios imputados àquela decisão administrativa. Daí que se tenha vindo a afirmar que nestas situações, em que o meio gracioso precede o contencioso, a impugnação judicial tem um objeto imediato (a decisão administrativa) e um mediato (a legalidade da liquidação).

(...)

Importa dizer que sobre esta matéria a posição deste Tribunal tem também sido uniforme no sentido de adotar, na interpretação do pedido formulado, um critério flexível com vista a alcançar uma justiça efetiva e não meramente formal, pois só assim é garantida uma tutela jurisdicional efetiva.”

No mesmo sentido, os Acórdão do STA de 06.03.2024 (Processo n.º 0946/18.0BELRA) e 03.09.2023 (Processo n.º 294/12.9BEPRT):

“A Impugnação Judicial é o meio processual adequado quando se pretende discutir a legalidade da liquidação, ainda que seja interposta na sequência do indeferimento do meio gracioso e independentemente dos fundamentos (formais ou de mérito) que a sustentem, desde que na Impugnação Judicial essa ampla pretensão seja requerida, ou seja, desde que tal pedido seja formulado ao Tribunal.”

Em suma, estamos perante jurisprudência uniforme do STA, não existindo qualquer motivo para da mesma dissentir.

A Requerente suscitou, mediante reclamação graciosa, a apreciação da legalidade dos atos de autoliquidação de IVA, tendo concretizado o pedido e a causa de pedir. Em vista da pretensão de apreciação da legalidade dos atos tributários de autoliquidação, o meio processual adequado para a sindicância da decisão de indeferimento expresso da AT não pode deixar de ser a impugnação judicial, independentemente dos fundamentos dessa decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa.

INIMPUGNABILIDADE DOS ATOS DE AUTOLIQUIDAÇÃO

Contende a Requerida que não estando preenchido um dos pressupostos de que depende a admissibilidade do pedido gracioso, tal determina a inimpugnabilidade das autoliquidações controvertidas.

Alicerça esse entendimento no Acórdão do STA de 14.10.2020 (Processo n.º 0937/02.2BTLRS): *“A extemporaneidade da reclamação graciosa não determina a extemporaneidade da impugnação judicial deduzida na sua sequência, mas a inimpugnabilidade do ato tributário”*.

Embora a Requerida reconheça não estarmos perante uma situação de intempestividade da reclamação graciosa, considera que não sendo a impugnação judicial o meio idóneo, ao tribunal arbitral está vedado o conhecido do mérito do pedido.

Sucede que, como vimos, dirigindo-se o pedido formulado na reclamação graciosa à apreciação da legalidade dos atos de autoliquidação de IVA, o sentido e fundamentos da decisão administrativa não afastam a idoneidade do meio impugnatório. Sendo este o meio próprio para conhecer dos vícios de que podem enformar os atos tributários subjacentes.

INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL PARA CONDENAÇÃO DA AT NO CONCRETO REEMBOLSO DOS MONTANTES PETICIONADOS PELA REQUERENTE

Dado que a quantia exata do valor passível de reembolso à Requerente está dependente da procedência do pedido de pronúncia arbitral, invoca a Requerida que essa importância não pode ser determinada pelo tribunal arbitral.

Entende a Requerida que a quantificação do valor reembolsável (no pressuposto da procedência do pedido) só pode ser realizada pela AT, nos termos do artigo 100.º da LGT e do artigo 87.º do CPPT, em sede de execução de julgado aquando da anulação parcial das autoliquidações de IVA.

E tem razão.

O exercício de quantificação do valor reembolsável por erro na autoliquidação do IVA exige a prática de um novo ato tributário, dado que os tribunais não podem substituir-se à administração, sob pena de intromissão na esfera da função administrativa.

Caberá à AT a identificação das diversas operações de aquisição de bens e serviços realizadas pela Requerente entre abril de 2022 e março de 2024, que, em cumprimento dos requisitos de forma e do nexo de causalidade entre as despesas subjacentes a tais operações e a promoção de atividades económicas sujeitas e não isentas (ou com isenção completa, conforme consagrado na subalínea v) da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA), confirmem o direito à dedução.

Conforme o Acórdão do STA de 08.03.2017 (Processo n.º 298/13):

“Não constituindo os tribunais órgãos com competência para a tributação, não podem eles assumir a função de mecanismo ou aparelho primário de indagação oficiosa de eventuais despesas dedutíveis ou a função de recepção e selecção das despesas que as entidades não-residentes queiram apresentar e deduzir de forma a serem tributadas pelo rendimento líquido, sob pena de afronta do núcleo essencial da função administrativa-tributária.”

Em idêntico sentido se pronunciou o Pleno do STA no Acórdão de 29.06.2022 (Processo n.º 08/21.2BALSb).

É inevitável a conclusão de que as tarefas que se exigiriam aos Tribunais no âmbito da anulação dos atos de autoliquidação, nos termos e valor peticionado pela Requerente, são incompatíveis com a função jurisdicional dos tribunais.

Assim, e a decidir-se pela procedência do pedido, a quantificação do imposto que seria dedutível sempre careceria de uma análise concreta quanto à natureza das despesas subjacentes e da validade formal dos respetivos documentos de suporte. Tudo isto a realizar em sede de execução de sentença.

DO MÉRITO - QUESTÕES A APRECIAR

O pedido e a causa de pedir, que circunscrevem a apreciação do mérito do pedido de pronúncia arbitral, centram-se nos serviços prestados pela sucursal à sede.

Para a Requerente, a sucursal prestou serviços de *back-office* à sede, mormente serviços informáticos, jurídicos, de gestão de recursos humanos e de apoio no combate à criminalidade financeira. A sucursal apenas presta tais serviços à sede, o que, por inclusão desta num grupo de IVA no Reino Unido, implica, segundo a jurisprudência do TJUE, a prestação desses serviços ao grupo. A qual qualifica como operação tributável em sede de IVA e, consequentemente, permite a dedução do IVA causalmente suportado a montante.

Já para a Requerida, adicionalmente à invocação da exceção de quantificação do valor concreto a devolver, a documentação junta aos autos não permite identificar a natureza dos serviços prestados pela sucursal ou sequer se estes são prestados à sede.

Para a decisão arbitral, o probatório reveste-se de especial centralidade.

Como vimos, uma vez estabelecida a existência de um grupo de IVA no Reino Unido, o qual integra a sede, a jurisprudência do TJUE é clara: os serviços que a sucursal preste à sede consideram-se prestados ao grupo de IVA e constituem operações tributáveis em sede deste imposto.

E, consequentemente, o princípio da neutralidade asseguraria o direito à dedução do IVA suportado a montante nas aquisições de bens e serviços, independentemente de o imposto ter sido liquidado pelo próprio sujeito passivo ou por terceiros.

Sucedem, que a informação carreada para os autos não permite passar além da existência do grupo de IVA.

A atividade efetivamente realizada pela sucursal portuguesa não pôde ser estabelecida a partir da documentação junta aos autos. Pese embora exista uma sucursal da «B... Ltd», não há qualquer prova documental e de fonte externa (pública ou privada) que dote o tribunal arbitral de um núcleo mínimo, objetivo e essencial de molde a caracterizar os serviços prestados.

Dito de outra forma, na ausência de informação documental externa, a atividade da sucursal não é definível. Não é possível formular um juízo de conformidade dos serviços desenvolvidos pela sucursal em face da alegação da Requerente de que os mesmos consistem em serviços

relacionados com o combate a crimes financeiros, serviços informáticos, financeiros, jurídicos, e ainda, de gestão de recursos humanos que alega terem sido prestados.

E não sendo a atividade da sucursal indagável a partir da informação junta aos autos, o mesmo se verifica quanto aos destinatários dos serviços pela mesma prestados. Com efeito, a indeterminação da natureza dos serviços prestados pela sucursal inviabiliza a averiguação da entidade a quem tais serviços são prestados. A Requerente alega que a sucursal presta unicamente serviços à sua sede, mas tal não pode ser simplesmente inferido a partir de um plano de abstração, antes exigindo evidência documental. Que, pode assentar primariamente em documentação interna, contanto que acompanhada de outras fontes externas corroboradoras e que, no seu conjunto, permitam afastar as dúvidas que razoavelmente se formam perante fontes internas.

Em suma, não se tendo estabelecido um quadro fáctico semelhante ou análogo ao que subjaz à jurisprudência do TJUE, a mesma não é passível de aplicação ao presente pedido.

V. DECISÃO

Face ao exposto, conclui-se pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € 630.662,02 indicado pela Requerente, respeitante ao montante da liquidação de Imposto do IVA cuja devolução pretende (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **9.486,00**, a cargo da Requerente

Lisboa, 13 de fevereiro de 2026

(Jorge Lopes Sousa, Árbitro Presidente)

(Sofia Ricardo Borges, Árbitro Vogal)

(José Luís Ferreira, Árbitro Vogal e relator)