

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 775/2025-T

Tema: IVA. Caducidade do direito de liquidação. Direito de Dedução.

SUMÁRIO

DECISÃO ARBITRAL

A árbitro Dra. Rita Trincão, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar Tribunal Arbitral, constituído em 04-11-2025, decide o seguinte:

1. Relatório

A... LDA, contribuinte n.º ..., com sede na Rua ..., ... a..., na freguesia ..., ...-... – Ponte de Lima, apresentou em 30-08-2025 pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista a anulação dos seguintes actos:

- Liquidação n.º 2024..., referente ao período 2020 03T, com correção ao crédito de imposto no montante de €2.300,00;
- Liquidação n.º 2024..., referente ao período 2020 06T, com correção ao crédito de imposto no montante de €2.300,00;
- Liquidação n.º 2024..., referente ao período 2020 09T, com correção ao crédito de imposto no montante de €3.450,00;
- Liquidação n.º 2024..., referente ao período 2020 12T, com correção ao crédito de imposto no montante de €5.750,00.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT”).

1.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 01-09-2025.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitra do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 17-10-2025, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação da árbitra, nos termos conjugados das alíneas a) c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 4.º-C e 5.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 04-11-2025.

Em 05-11-2025 foi proferido despacho no sentido de notificar a Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso assim o pretendesse, solicitar a produção de prova adicional, bem como remeter ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 09-12-2025, na qual defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 22-01-2026, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Posição das Partes - Sumário

2.1 Do Prazo para conclusão do procedimento de inspecção

2.1.1 Posição da Requerente

A Requerente sustenta o pedido que formula, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) Os actos de inspecção iniciaram-se em 25 de Julho de 2023, sendo que o prazo de 6 meses estipulado no nº2 do artigo 32º do RCPITA, expirou em 25 de Janeiro.
- b) A subsequente prorrogação foi notificada à Requerente em 21 de Fevereiro de 2024.
- c) Considera a Requerente que conforme nº 2 do artº 36 do Regulamento de Inspeção Tributária, o procedimento de inspecção é contínuo e deve ser concluído no prazo de 6 meses a contar da notificação do seu início, ou seja, o mesmo deveria ter ficado concluído até ao dia 25 de Janeiro de 2024.
- d) E, conforme alínea a) do nº 3 do artº 36º do Regulamento da Inspeção Tributária, o prazo de seis meses pode ser ampliado por mais dois períodos de três meses desde que verificados os pressupostos das alíneas a) a d) do citado nº 3

Considerando que:

- e) não se verificaram quaisquer dos condicionalismos elencados na alínea a) do nº 3 do artº 36º do RCPIT já que, conforme se verifica das conclusões do relatório, o que estava em causa eram apenas prestações de serviços que constam de dez faturas emitidas por um único prestador de serviços.
- f) A ampliação de prazo só poderia ser efetuada até 25 de Janeiro de 2024, sendo por isso irregulares todos os atos posteriores do procedimento de inspecção já que o funcionário não era portador de qualquer ordem de serviço válida.

2.1.2 Posição da Requerida

- g) Por seu turno, a Requerida contestou a posição da Requerente na sua Resposta, alegando, em síntese, o seguinte:
- h) Os actos de inspecção iniciaram-se em 25 de Julho de 2023, sendo que o prazo de 6 meses estipulado no nº2 do artigo 32º do RCPITA, expirou em 25 de Janeiro.
- i) A subsequente prorrogação foi notificada à Requerente em 21 de Fevereiro de 2024.
- j) Considera a Recorrida que a Requerente foi “integral e atempadamente” notificada das sucessivas decisões de prorrogação das acções inspectivas.
- k) Considera, ainda, que ainda que assim não fosse, o prazo estabelecido no nº1 do artigo 32º do RCPITA tem natureza meramente ordenadora, indicativa ou disciplinadora e não prejudica o direito de liquidação dos tributos.
- l) Concluindo pela improcedência da alegada ilegalidade.

3.

2.2 Da (I)legalidade das Liquidações Adicionais de IVA

2.2.1 Posição da Requerente

- m) A Requerente sustenta o pedido que formula, alegando, em síntese, o seguinte:
- n) A Requerente celebrou contrato de prestação de serviços com a sociedade B..., em regime de avença, e uma contraprestação mensal de EUR 5000, independentemente do tempo despendido na execução dos serviços contratados
- o) As faturas foram emitidas de forma legal, respeitando as normas aplicáveis do CIVA e da DIVA, i.e. os requisitos formais para que seja reconhecido o direito à dedução do IVA constantes das faturas.
- p) Defende que, ainda que assim não fosse, não deveria o direito à dedução de IVA não pode ser negado com base no incumprimento de exigências formais, tendo o IVA sido entregue nos cofres do Estado pela empresa que prestou os serviços; serviços esses descritos no contrato que lhes subjaz e que foram prestados.
- q) Defende, ainda, admite a AT que os serviços foram prestados, questionando-se apenas o valor cobrado por esses mesmos serviços que a AT considera ter sido “empolado”
- r) Declara terem sido os serviços prestados, ter sido devidamente emitida a fatura de acordo com os requisitos legais e o imposto entregue ao estado, inexistindo aqui qualquer cenário de faturação falsa, o que também não foi alegado pela AT.
- s) Considera ter sido violado o princípio da neutralidade fiscal.

2.2.2 Posição da Requerida

- t) Em resposta à petição da Requerente, defende a Requerida que a AT não fundamentou a desconsideração da dedução de IVA exclusivamente na falta de requisitos formais, mas, pelo contrário, essa recusa assentou no incumprimento dos requisitos materiais.
- u) E no que diz respeito aos requisitos materiais, argumenta com referência às conclusões da acção inspectiva desenvolvidas em sede de IRC, concluindo que a não consideração dos gastos para efeitos de IRC, por não demonstrada a sua indispensabilidade, implicam a não dedutibilidade do IVA.

- v) Acrescenta que a relação transacional entre a Requerida e a sua prestadora de serviços despe-se de razoabilidade e que apenas tem como propósito a criação de despesa na esfera da Requerente.
- w) Mais defende a artificialidade das despesas por a relação comercial se ter estabelecido, naquele contexto e entre entidades que se apresentam em relação especial.
- x) Concluindo que a operação económica foi concebida com o objectivo de redução da matéria colectável em IRC, não tendo sido efectivamente adquiridos para a realização de operações tributáveis, não sendo o gasto indispensável.
- y) Não sendo de reconhecer o direito à dedução do IVA mencionado nas referidas facturas e defendendo a legalidade das liquidações adicionais.
- z) Por relevante, em sede de Reclamação Graciosa clarificou ainda, a AT que:

13. O que a AT não aceitou foi, para efeitos fiscais, a dedução do IVA contido nas faturas emitidas pela B... à reclamante, por se considerar indevida, por violar o disposto nos artigos 19º e 20º do CIVA, designadamente, porque foram gastos contabilizados pela reclamante com uma suposta aquisição de serviços que, na opinião da AT, não contribuíram para a realização do objeto social da reclamante, para a prestação de serviços sujeita a IVA.

14. É certo que no RIT é feita uma referência à existência de relações especiais entre as duas empresas, definição que se encontra na letra do artigo 63º do CIRCS, e que é inegável – a identidade na gerência, a relação de parentesco entre as sócias de uma e os sócios gerentes da outra.

15. Mas a AT não determinou nem corrigiu a matéria coletável ao abrigo daquela norma, limitando-se a desconsiderar, para efeitos fiscais, no presente caso, o IVA contido nas faturas

3. Da Matéria de facto

3.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente, A... LDA, é uma sociedade por quotas constituída em 2011-03-04, que tem por objeto social as atividades de “Comercialização de material e equipamento médico, de higiene, dispositivos médicos e cosméticos. Atividades de formação profissional.

5.

Atividades de medicina dentária. Alojamento local e arrendamento de imóveis. Compra e venda de imóveis. Fabricação de material ortopédico e próteses dentárias.”

- B) O capital social da Requerente é de €5.000,00, o qual, no ano a que se reportam os presentes autos (2020), era integralmente detido pelos sócios-gerentes, então casados entre si (atualmente divorciados), nos seguintes termos:
- C... NIF ..., com uma quota de 50%; e
 - D..., NIF ..., com os restantes 50%.
- C) A Requerente iniciou atividade em 2011-03-15, encontrando-se, no ano a que respeitam os presentes autos (2020), registada para o exercício da atividade principal de “Atividades de Medicina Dentária e Odontologia”, enquadrada no CAE 86230.
- D) Tal atividade constitui, de facto, a atividade principal da Requerente e é desenvolvida, maioritariamente, no local da sua sede, onde funciona a clínica dentária, cujo médico dentista principal é o sócio-gerente C... .
- E) Em sede de IVA, quer em 2020, quer na atualidade, a Requerente encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral.
- F) A Requerente foi objeto de procedimento de inspeção externa relativo ao período de 2020, levado a cabo pelos SIT da DF de Aveiro, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2022..., emitida em 2022-05-19,
- G) Os atos de inspeção iniciaram-se em 2023-07-25, com a assinatura da Ordem de Serviço pelo sócio-gerente da Requerente.
- H) A ação inspetiva teve inicialmente âmbito parcial em sede de IRC. Todavia, por despacho de 2024-01-09 do Diretor de Finanças de Viana do Castelo, o respetivo âmbito foi alterado para geral. Tal alteração foi pessoalmente notificada à Requerente em 2024-02-02, na pessoa do seu sócio-gerente.
- I) Por despacho de 2024-02-14, do Diretor de Finanças de Viana do Castelo, o prazo de conclusão da ação inspetiva foi prorrogado por um primeiro período adicional de três meses.
- J) A Requerente foi notificada deste primeiro despacho de prorrogação em 2024-02-21, através do ViaCTT.
- K) Posteriormente, por despacho de 2024-05-06, foi novamente prorrogado o prazo de conclusão da ação inspetiva, por um segundo período adicional de três meses.

6.

- L) A Requerente foi notificada do segundo despacho de prorrogação em 2024-05-20, através do Via CTT.
- M) Da ação inspetiva resultaram correções técnicas, entre as quais se incluem aquelas efetuadas em sede de IVA referentes ao exercício de 2020, que constituem o objeto dos presentes autos:

IVA - Imposto	Declarado (1)	Correções (2)	Corrigido (3)=(1)+(2)
Campo 24 - OBS	25 388,97 €	13 800,00 €	11 588,97 €

Comentado [C1]: Retirar o amarelo.

- N) em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta processo administrativo junto com a Resposta da AT (pp.11 e ss), cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

No âmbito do presente procedimento inspetivo, com extensão ao ano de 2020, da análise efetuada à contabilidade, às declarações apresentadas, aos elementos ao dispor da AT, bem como aos esclarecimentos solicitados junto do SP e dos seus sócios-gerentes, verificou-se a existência de situações irregulares, que vão ser objeto de correção aritmética, conforme a seguir se descreve:

V.2 - IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

No âmbito do presente procedimento inspetivo, ao ano de 2020, da análise efetuada à contabilidade, às declarações apresentadas pelo SP, bem como aos elementos ao dispor da Autoridade Tributária, verificou-se que este cometeu irregularidades na sua contabilidade, que vão ser objeto de correção aritmética, conforme a seguir se descreve.

V.2.1 – Aquisição de serviços – IVA indevidamente deduzido

70 – O SP reconheceu na sua contabilidade, na conta SNC “622111 – FSE – Trabalhos Especializados c/ IVA Dedutível”, um gasto no valor de 50.000,00€, relativo a dez (10) faturas, no valor de 5.000,00€ cada (base tributável), a que acresce IVA à taxa de 23%, no montante de 1.150,00€, emitidas ao SP, no ano de 2020, pela entidade B..., cfr. Anexo 2.

71 – Das faturas emitidas pela B... ao SP em 2019, duas só foram reconhecidas na contabilidade em 2020, as que constam do Anexo 3.

72 - O IVA constante destas faturas, no valor de 13.800,00€, foi deduzido pelo SP, na conta SNC “2432312 – IVA Dedutível – Outros Bens e Serviços – Taxa Normal”, e declarado no campo 24, das declarações periódicas de IVA dos períodos 202003T, 202006T, 202009T e 202012T, conforme quadro que segue:

Conta SNC 2432312 - IVA Dedutível - Outros Bens e Serviços Tx. Normal - 2020												
Data	Diário	Doc.	N.º Documento	NIF Emitente	Nome	NIF Adquirente	Nome	Doc.	Valor (BT)	IVA 23%	Período	
02/01/2020	4 CMP	100062	FT 2019/12		B... Lda		A... Lda	FT	5 000,00 €	1 150,00 €	202003T	
11/02/2020	4 CMP	200083	FT 2019/13		B... Lda		A... Lda	FT	5 000,00 €	1 150,00 €	202003T	
22/05/2020	4 CMP	500046	FT 2019/15		B... Lda		A... Lda	FT	5 000,00 €	1 150,00 €	202006T	
19/06/2020	4 CMP	600059	FT 2019/16		B... Lda		A... Lda	FT	5 000,00 €	1 150,00 €	202006T	
09/07/2020	4 CMP	700073	FT 2019/17		B... Lda		A... Lda	FT	5 000,00 €	1 150,00 €	202009T	
10/08/2020	4 CMP	800003	FT 2019/18		B... Lda		A... Lda	FT	5 000,00 €	1 150,00 €	202009T	
10/09/2020	4 CMP	900028	FT 2019/19		B... Lda		A... Lda	FT	5 000,00 €	1 150,00 €	202009T	
08/10/2020	4 CMP	1000065	FT 2019/20		B... Lda		A... Lda	FT	5 000,00 €	1 150,00 €	202012T	
10/11/2020	4 CMP	1100062	FT 2019/21		B... Lda		A... Lda	FT	5 000,00 €	1 150,00 €	202012T	
10/12/2020	4 CMP	1200053	FT 2019/22		B... Lda		A... Lda	FT	5 000,00 €	1 150,00 €	202012T	
19/02/2019	4 CMP	1000002	FT 2019/1		B... Lda		A... Lda	FT	5 000,00 €	1 150,00 €	202012T	
10/10/2019	4 CMP	1000001	FT 2019/9		B... Lda		A... Lda	FT	5 000,00 €	1 150,00 €	202012T	
Totais									60 000,00 €	13 800,00 €		

73 - Sobre o reconhecimento destas faturas na contabilidade do SP, que já foi objeto de relato na parte relativa ao IRC, no ponto V.1.2 deste relatório e que se dá aqui por integralmente reproduzido, concluiu-se que as faturas em questão, cujo valor foi reconhecido como gasto em 2020 pelo SP, com exceção das faturas emitidas em 2019, não sendo um gasto indispensável à obtenção ou a garantir rendimentos sujeitos, não podia ser aceite fiscalmente.

74 - Também em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado, determina, na al. a), do n.º 1, do art.º 20.º do CIVA, que “Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: Transmissão de bens e prestação de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas”;

75 - Acresce que as faturas não cumprem com o determinado no n.º 5, do art.º 36.º do CIVA, nomeadamente por falta de descrição do serviço, do local onde foi realizado, dos materiais utilizados, quantidades e horas do serviço prestado, pelo que, por violação do previsto no art.º 19.º do CIVA, o IVA encontra-se indevidamente deduzido.

76 - Assim, o montante de IVA indevidamente deduzido pelo SP, nos termos da al. a), do n.º 1, do art.º 20.º do CIVA, à contrário, no valor de 13.800,00€, será corrigido no campo 24 - IVA Dedutível - OBS, das declarações de IVA dos períodos de 2020, conforme quadro que segue:

Período	Declarado	Correção	Corrigido
202003T	5 914,88 €	2 300,00 €	3 614,88 €
202006T	4 698,96 €	2 300,00 €	2 398,96 €
202009T	6 491,23 €	3 450,00 €	3 041,23 €
202012T	8 283,90 €	5 750,00 €	2 533,90 €
Total	25 388,97 €	13 800,00 €	11 588,97 €

V.2.2 - IVA - Conclusão

Em face do que foi antes referido, apurou-se, IVA indevidamente deduzido pelo SP, declarado no campo 24, no ano de 2020, no montante total de 13.800,00€.

- O) Por relevante, também aqui se reproduzem parcialmente a fundamentação, em sede de RIT, quanto à desconsideração dos gastos para efeitos de IRC:

11 – A B..., Lda, NIPC 514224614, foi constituída em 17/12/2016.

12 - O capital social era de 1.000,00€, constituído por duas quotas de 500,00€ cada, e as sócias eram E..., NIF ..., mãe do sócio-gerente do SP, e F..., NIF..., mãe da sócia-gerente do SP, e cujas relações se encontram melhor descritas no capítulo III.3.1, do presente relatório.

13 - O cargo de gerente da B... era exercido pela mesma sócia-gerente do SP (D...), até à sua renúncia em 28/12/2022.

14 – Refira-se, que em 04/08/2023, no mês seguinte ao início do presente procedimento inspetivo, o SP (A...), adquiriu as quotas da B..., às sócias referidas no ponto 12, e passou a designar-se B... Unipessoal, Lda, passando a gerência a ser exercida pelo mesmo sócio-gerente do SP (C...).

15 – A B..., desde a sua constituição só teve um único cliente, o SP em análise.

16 – Em 30/12/2016, entre o SP e a B..., foi assinado um “Contrato de Prestação de Serviços”, (Anexo 4), em que refere na cláusula primeira que esta prestará à A... (SP), serviços de “limpeza, higienização da clínica, gestão administrativa e financeira, bem como, atividades de gestão de clientes”. Que os mesmos são prestados de “forma autónoma e independente”, cláusula terceira, pelo preço de “5.000,00€, acrescido de IVA”, cláusula quarta, que “entra em vigor no dia 30 de dezembro de 2016 e tem a duração de 1 mês renovável...”, cláusula quinta, e que “o primeiro e segundo outorgante obrigam-se a cumprir na íntegra o presente contrato...”, cláusula oitava.

17 – Da análise aos dados de histórico fornecidos pelo SP, verifica-se que, no primeiro mês de contrato (apesar de nele ser referido o pagamento do valor mensal de 5.000,00€, acrescido de IVA), a B... emitiu ao SP faturas no valor de 99.500,00€, acrescido de 22.885,00€ de IVA, no total de 122.385,00€, de serviços faturados, conforme consta na contabilidade do SP, no extrato da conta SNC 2211101001 – B... Lda (...)

30 - Que, segundo G..., questão 14, a B... foi criada “Para criar despesa na A...”, e para autonomizar a parte administrativa e de limpeza. C... respondeu que foi “para separar o que era o trabalho da G... e o que era o trabalho da clínica”.

31 – Que a sócia-gerente da A... (SP), era remunerada pelo SP para lhe prestar serviços de gestão, até à criação de B..., passando a partir de janeiro de 2017 a ser remunerada pela B...

32 – Que o montante mensal que consta do contrato, entre o SP e a B..., 6.150,00€, foi decidido por C..., pela G... e pelo contabilista, e que este, com a orientação de C..., e pelas contas que o contabilista fez, considerou que seria o valor adequado. Para G... o valor foi decidido por C... e o contabilista e não sabe o porquê de este montante e não outro.

33 – Que a B... prestava serviços administrativos, realizados por G..., enquanto gerente desta, e serviços de limpeza, por H... . (...)

38 - Nos termos do art.º 23.º do CIRC, para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, ou seja, só se consideram gastos do exercício, os que comprovadamente foram indispensáveis para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. 39 – Decorre dos factos referidos pelos sócios-gerentes do SP, nos autos de declarações, da contabilidade do SP e dos elementos ao dispor da AT, que, inicialmente, a B..., cujas sócias são mães dos sócios-gerentes do SP, cuja gerente é, também, sócia-gerente do SP, foi criada em 17/12/2016, e, no dia 30/12/2016, assina um

9.

contrato de prestação de serviços (5.000,00€/mês, acrescido de IVA) com o SP, e só num dia, em 31/12/2016, emite-lhe oito (8) faturas no montante total de 122.385,00€, já com IVA. Os serviços a prestar seriam de gestão (administrativos/financeiros), por parte da sócia-gerente do SP, e de limpeza, por uma funcionária. 40 - Acresce que, em 2016, o SP pagou por estes serviços à B... e também pagou a G..., vencimentos da categoria A – Trabalho dependente, em valor menor, obviamente, incrementando os seus gastos, apresentando, ainda assim, um resultado líquido positivo.

(..)

48 - Estes gastos, representados naquelas faturas emitidas pela B... ao SP, não tiveram como fim obter ou garantir os rendimentos do SP, sujeitos a IRC, antes, porém, visaram diminuí-los, em proveito de terceiros.

49 - Face ao que foi anteriormente referido, o gasto no valor de 50.000,00€, reconhecido na contabilidade do SP na conta SNC “622111–FSE – Trabalhos Especializados c/ IVA dedutível”, e cujos documentos de suporte são as faturas emitidas pela B..., por não ser um gasto indispensável à obtenção ou a garantir rendimentos.

- P) Na sequência da acção de inspecção foram emitidas as seguintes liquidações adicionais (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido):
- Liquidação n.º 2024..., referente ao período 2020 03T, com correção ao crédito de imposto no montante de €2.300,00;
 - Liquidação n.º 2024..., referente ao período 2020 06T, com correção ao crédito de imposto no montante de €2.300,00;
 - Liquidação n.º 2024..., referente ao período 2020 09T, com correção ao crédito de imposto no montante de €3.450,00;
 - Liquidação n.º 2024..., referente ao período 2020 12T, com correção ao crédito de imposto no montante de €5.750,00.
- Q) Em 16-08-2025, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

3.1 Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

3.2 Factos não provados

Inexistem factos que se considerem não provados, com relevo para a boa decisão deste pleito

4. Matéria de direito

Os fundamentos de direito das liquidações em apreço, são os constantes do PAT, que por se manterem actuais e, para não incorrer numa desnecessária repetição do ali feito constar, ao abrigo do princípio da economia processual, damos como integralmente reproduzidos na presente resposta, para todos os efeitos legais. Cabe no entanto realçar e referir, o seguinte,

Passando-se à apreciação do mérito da causa a analisar nestes autos, a matéria controvertida, sujeita à apreciação deste Tribunal, respeita a legalidade das liquidações adicionais de IVA.

Questão Prévia

4.1. Incumprimento do prazo legal do 36º nº2 do RCPIT

A Requerente alega que o facto de a ação de inspeção ter ultrapassado o prazo máximo de seis meses conduz à caducidade do procedimento inspetivo e, consequentemente, à invalidade das liquidações adicionais emitidas.

O artigo 36.º, n.º 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) estabelece que a ação de inspeção deve ser concluída no prazo máximo de seis meses a contar da respetiva data de início.

Cumpr, porém, analisar qual a natureza jurídica deste prazo e quais os efeitos do seu eventual incumprimento.

A norma em causa não prevê expressamente qualquer sanção de invalidade ou efeito preclusivo para a sua inobservância. Em particular, não determina que a ultrapassagem do referido prazo implique a caducidade do procedimento inspetivo ou a nulidade dos atos subsequentes.

A jurisprudência tem entendido, de forma reiterada, que o prazo previsto no artigo 36.º, n.º 2, do RCPIT assume natureza meramente ordenadora, destinando-se a enquadrar e disciplinar a atuação da Administração Tributária, sem afetar o direito de liquidar.

O Supremo Tribunal Administrativo tem afirmado, de modo consistente, que a superação do prazo máximo de duração do procedimento inspetivo não determina a sua caducidade nem compromete a validade das liquidações dele resultantes, desde que sejam respeitados os prazos substantivos de caducidade do direito à liquidação.

Nesse sentido, foi decidido no acórdão de 14 de outubro de 2009 (proc. n.º 0544/09) que o prazo estabelecido no artigo 36.º do RCPIT tem caráter ordenador, não sendo a sua violação suscetível de gerar a caducidade do procedimento nem a invalidade das liquidações emitidas na sua sequência.

Igual entendimento foi reafirmado no acórdão de 9 de março de 2016 (proc. n.º 01417/15), onde se esclareceu que a ultrapassagem do prazo de duração da inspeção não prejudica o exercício do direito à liquidação, desde que este ocorra dentro do prazo legal de caducidade.

Também a jurisprudência arbitral tem seguido esta orientação, considerando que o decurso do prazo previsto no artigo 36.º, n.º 2, do RCPIT configura uma mera irregularidade procedimental, sem impacto na validade dos atos tributários praticados.

Assim, foi entendido no processo n.º 181/2017-T que a violação do prazo máximo da inspeção não afeta a validade das liquidações emitidas.

Do mesmo modo, na decisão arbitral n.º 524/2019-T afirmou-se que o prazo de seis meses previsto no RCPIT não reveste natureza perentória, sendo antes um prazo ordenador cuja ultrapassagem não impede a Administração Tributária de exercer o direito à liquidação.

Importa ainda salientar que o direito da Administração Tributária à liquidação do imposto está sujeito aos prazos de caducidade fixados na lei substantiva, nomeadamente no artigo 45.º da Lei Geral Tributária.

Deste modo, desde que o direito à liquidação seja exercido dentro do prazo de caducidade legalmente estabelecido, a sua validade não pode ser posta em causa com fundamento exclusivo na ultrapassagem do prazo de duração do procedimento inspetivo.

No caso concreto, não está em discussão a caducidade do direito à liquidação nos termos do artigo 45.º da Lei Geral Tributária, mas apenas o eventual incumprimento de um prazo procedimental previsto no artigo 36.º, n.º 2, do RCPIT.

Não decorrendo da lei nem da orientação jurisprudencial qualquer efeito invalidante associado à superação desse prazo, deve improceder a argumentação da Requerente quanto à alegada caducidade do procedimento e consequente ilegalidade das liquidações impugnadas.

Em conclusão, a ultrapassagem do prazo máximo de seis meses para a conclusão da ação de inspeção não compromete o direito da Administração Tributária à liquidação do imposto, desde que este seja exercido dentro do prazo legal de caducidade aplicável.

Por Impugnação

4.2. Do impacto em sede de dedutibilidade de IVA da desconsideração dos gastos para efeitos de IRC

Nos termos do artigo 20.º do CIVA:

Artigo 20.º

Operações que conferem o direito à dedução

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

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

(...)

Por outro lado, nos termos do artigo 23.º do CIRC:

Artigo 23.º

Gastos e perdas

1 - Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

O IRC e o IVA assentam em lógicas de tributação distintas. Essa diferença estrutural reflete-se claramente nos citados artigos 23.º do CIRC e artigo 20.º do CIVA, que tratam da dedutibilidade de gastos e do direito à dedução do imposto, respetivamente.

O artigo 23.º do CIRC regula a dedutibilidade de gastos para efeitos de determinação do lucro tributável das empresas. Neste imposto, a tributação baseia-se no rendimento obtido pela entidade, ou seja, no resultado económico apurado num determinado período.

Assim, o artigo estabelece que são fiscalmente dedutíveis os gastos e perdas que sejam necessários para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. O foco está, portanto, na relação entre o gasto e a atividade geradora de rendimento da empresa. A análise é feita numa perspetiva global do exercício, procurando determinar o lucro líquido que servirá de base à tributação.

Por sua vez, o artigo 20.º do CIVA regula o direito à dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos. Neste caso, o critério não assenta na formação do rendimento, mas sim nas transações tributáveis realizadas.

O IVA é um imposto sobre o consumo que funciona através de um mecanismo de liquidação e dedução ao longo da cadeia económica. Assim, o imposto suportado nas aquisições só é dedutível quando os bens ou serviços adquiridos são utilizados para a realização de operações sujeitas e não isentas de IVA. O elemento central é, portanto, a ligação direta entre o imposto suportado e as operações tributáveis efetuadas.

Desta forma, enquanto o IRC é um imposto baseado no rendimento, analisando os gastos em função da sua contribuição para a geração de proveitos e para a determinação do lucro tributável, o IVA é um imposto baseado nas transações, avaliando a dedutibilidade do imposto suportado de acordo com a utilização dos bens ou serviços em operações sujeitas a imposto.

Em síntese, o artigo 23.º do CIRC enquadra-se numa lógica de formação do resultado económico, permitindo a dedução de gastos necessários à obtenção de rendimento, ao passo que o artigo 20.º do CIVA segue uma lógica de neutralidade do imposto nas transações, garantindo a dedução do IVA suportado apenas quando este esteja ligado a operações tributáveis. Estas diferenças refletem a natureza distinta de cada imposto e explicam os diferentes critérios utilizados para avaliar a dedutibilidade de gastos e de imposto.

Esta lógica está alinhada com os princípios estruturantes do sistema comum do IVA estabelecido na diretiva europeia do IVA, nomeadamente os princípios da neutralidade e da proporcionalidade.

O princípio da neutralidade do IVA constitui um dos pilares fundamentais do sistema europeu de tributação do consumo. Este princípio determina que o IVA não deve constituir um custo para os sujeitos passivos que exerçam atividades económicas tributáveis. Para garantir essa neutralidade, o sistema permite que o imposto suportado nas aquisições seja deduzido ao imposto liquidado nas operações ativas. Assim, cada operador económico atua apenas como um intermediário na cobrança do imposto, assegurando que o encargo final recai sobre o consumidor final.

Por outro lado, o princípio da proporcionalidade, também presente na matriz europeia deste imposto, implica que as restrições ao direito à dedução ou as exigências administrativas impostas aos sujeitos passivos não devem ir além do necessário para garantir a correta cobrança do imposto e prevenir a fraude. Este princípio assegura que as regras nacionais aplicadas no âmbito do IVA não criem obstáculos desproporcionados ao exercício do direito à dedução, que é considerado um elemento essencial para a neutralidade do imposto.

Acresce ainda que estes princípios, desenvolvidos no âmbito do sistema comum do IVA da União Europeia, reforçam a natureza transacional deste imposto. O direito à dedução constitui um elemento essencial do mecanismo do IVA e não pode, em regra, ser limitado quando estejam preenchidos os requisitos materiais da realização de operações tributáveis. A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia tem reiteradamente afirmado que o sistema do IVA visa garantir a neutralidade fiscal das atividades económicas, assegurando que todos os operadores que efetuem operações tributáveis sejam tratados de forma equivalente no que respeita ao encargo do imposto.

Assim, enquanto o IRC é um imposto baseado no rendimento e na formação do lucro, o IVA é um imposto baseado nas transações e na neutralidade do imposto ao longo da cadeia económica, o que justifica a existência de critérios distintos para a dedutibilidade previstos no artigo 23.º do CIRC e no artigo 20.º do CIVA.

Considerando o exposto, e atendendo à natureza distinta dos regimes do IRC e do IVA, conclui-se que a desconsideração de determinados gastos para efeitos de IRC, designadamente ao abrigo do artigo

23.º do CIRC, por não se considerar demonstrada a sua indispensabilidade para a obtenção ou garantia de rendimentos, não acarreta, por si só, a não dedutibilidade do IVA suportado nas correspondentes operações.

4.3 Do Direito à dedução de IVA

Por relevante, não caberá mais discutir o cumprimento dos requisitos formais das faturas e a recusa do direito à dedução com base no incumprimento desses requisitos, considerando que, ainda que esse argumento haja sido aduzido em sede de RIT, veio a AT, considerar que o direito à dedução não foi recusado com base nessa linha de argumentação – mas sim na não indispensabilidade do gasto – tendo-se absterido mesmo de apresentar defesa quanto ao pedido pela Requerente nesse ponto.

Prosseguindo:

No que respeita ao direito à dedução do IVA, importa começar por recordar que este constitui um elemento essencial do mecanismo do imposto sobre o valor acrescentado, tal como configurado pela Diretiva IVA e pela jurisprudência constante do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Como já suficientemente referido, mas ora sublinhando, o sistema de dedução visa assegurar o princípio da neutralidade do IVA, garantindo que o imposto suportado a montante não constitui um custo para os sujeitos passivos que realizam operações económicas tributáveis.

Nos termos do artigo 20º do CIVA, já citado, o sujeito passivo pode deduzir o imposto suportado na aquisição de bens e serviços quando estes sejam utilizados para a realização de operações tributáveis. Assim, o exercício do direito à dedução depende essencialmente da existência de operações económicas efetivas e da sua conexão com a atividade tributável do sujeito passivo.

A jurisprudência do TJEU tem reiteradamente afirmado que o direito à dedução constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA, não podendo ser limitado quando estejam preenchidos os respetivos requisitos materiais.

Consequentemente, a recusa do direito à dedução apenas pode ocorrer quando se conclua pela falta de nexo das operações com a atividade tributável do sujeito passivo, ou quando se demonstre que as operações foram simuladas ou que haja existência de fraude.

Ora, no caso em apreço, verifica-se que a AT não invocou a existência de simulação das operações, nem invocou o nº3 do artigo 19º do CIVA, nos termos do qual não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura.

Do mesmo modo, ainda que se faça referência no RIT e no articulado de resposta à existência de relações especiais entre as partes, não foi realizada qualquer análise no âmbito do regime de preços de transferência, nem correcções nesse âmbito.

Clarifica em sede de Reclamação Graciosa, que, ainda que no RIT se faça referência à existência de relações especiais, não procedeu a AT a correcções cm base no art. 63º do CIRC, limitando-se a desconsiderar o IVA contido nas faturas que subjazem a essa relação comercial.

Afirma a AT, (ponto 13 a 15 da Informação que acompanha a decisão do processo de reclamação Graciosa), que a não aceitação da dedução do IVA se alicerça no facto dos gastos contabilizados não contribuírem para a realização do objeto social da Requerente, i.e., para a prestação dos serviços sujeita a IVA.

Com efeito, a fundamentação ora apresentada pela Autoridade Tributária circunscreve-se ao incumprimento dos artigos 19º e 20º do CIVA e ao juízo sobre se os custos em discussão apresentam, ou não, um nexo com a actividade tributável da Requerente

Como acrescenta a própria AT, a jurisprudência europeia “[v]em admitindo também um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm,

17.

com efeito, um nexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo.” (cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 12-01-2023, Processo 00661/12.8BEPRT).

Os serviços de limpeza, higienização e gestão administrativa constituem despesas gerais, apresentando um nexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica tributável da Requerente.

Acresce que tais serviços são utilizados exclusivamente no âmbito da atividade tributável da Requerente, não se destinando a atividades isentas nem a fins pessoais.

Assim, serviços de natureza administrativa, organizacional ou de manutenção, que contribuam para o funcionamento global da empresa e para o desenvolvimento da sua atividade económica, devem ser considerados conectados com a atividade tributável, ainda que não se encontrem diretamente associados a uma operação concreta.

Nestas circunstâncias, tais despesas integram os custos gerais da atividade e mantêm um nexo indireto com as operações tributáveis, sendo suscetíveis de conferir direito à dedução do IVA suportado.

Nesse sentido, o acórdão Sveda (C-126/14) esclarece que “as despesas efetuadas para efeitos de atividades que, embora não gerem diretamente receitas tributáveis, se inserem no contexto global da atividade económica do sujeito passivo, conferem direito à dedução do IVA”.

Mais se dirá,

Resulta da matéria assente que a sociedade B... foi constituída com o objetivo de autonomizar as atividades de limpeza, higienização, receção e apoio administrativo da Requerente, funções essas anteriormente asseguradas internamente.

Tais serviços passaram a ser prestados à Requerente ao abrigo de contrato celebrado em 2016, sendo reconhecido pelos próprios Serviços de Inspeção Tributária que os mesmos foram efetivamente prestados pelo que, se assumirá que se admite que os serviços eram prestados internamente antes da criação da sociedade B..., a qual veio a prestar os serviços agora de acordo com um modelo de

18.

externalização de serviços, que os mesmos são efetivamente prestados por necessários ao funcionamento da Requerida e à prestação dos serviços sujeitos a IVA

Não confere a AT, na sua análise dos factos, razoabilidade ou motivação que seja aceitável, ou seja, não atribui à criação desta sociedade e à externalização dos serviços, ainda que por acompanhada pela transferência de custos internos para custos suportado e pagos a uma outra entidade, ainda que com a qual existam relações especiais.

Não resultando como demonstrado que os serviços não tenham sido efetivamente prestados, pelo contrário, é admitido que esses serviços eram prestados ao ser assente que eram prestado internamente e que foram externalizados

Importa recordar que o ordenamento jurídico fiscal não substitui os operadores económicos nas decisões de gestão, sendo reconhecida às empresas uma liberdade e autonomia de gestão na condução da sua atividade económica. Assim, não compete à administração tributária substituir-se ao sujeito passivo na avaliação da oportunidade, conveniência ou racionalidade económica das operações realizadas, salvo quando existam indícios objetivos de simulação, fraude ou abuso de direito.

Ora, no caso em apreço, a Autoridade Tributária não demonstrou de forma suficiente a inexistência de tal nexa entre as despesas suportadas e a atividade económica da Requerente. Com efeito, não foram seguidos os procedimentos legalmente previstos em matéria de preços de transferência e relações especiais entre entidades, nem foi invocado ou aplicado o regime previsto no artigo 19.º, n.º 3, do Código do IVA, norma que constitui o instrumento legal específico para afastar o direito à dedução em situações de faturação falso ou operações simuladas.

Na ausência da aplicação desses mecanismos legais e perante a inexistência de prova bastante que demonstre que as despesas em causa são alheias à atividade económica da Requerente, não se mostra preenchido o ónus probatório que incumbia à Administração Tributária. Consequentemente, não se encontra demonstrada a inexistência de um nexa entre as despesas e a atividade tributável desenvolvida pela Requerente.

Nestas circunstâncias, admitir a restrição do direito à dedução com base numa insuficiente demonstração factual equivaleria a colocar em causa os princípios estruturantes do sistema do IVA, designadamente o direito à dedução e o princípio da neutralidade fiscal, que constituem pilares fundamentais deste imposto e que apenas podem ser afastados em situações claramente demonstradas e juridicamente fundamentadas.

5. Decisão

De harmonia com o exposto decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as liquidações de IVA seguidamente discriminadas:
 - Liquidação n.º 2024..., referente ao período 2020 03T, com correção ao crédito de imposto no montante de €2.300,00;
 - Liquidação n.º 2024..., referente ao período 2020 06T, com correção ao crédito de imposto no montante de €2.300,00;
 - Liquidação n.º 2024..., referente ao período 2020 09T, com correção ao crédito de imposto no montante de €3.450,00;
 - Liquidação n.º 2024..., referente ao período 2020 12T, com correção ao crédito de imposto no montante de €5.750,00.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€ 13.800**, indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 918**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 04-03-2026

20.

A Árbitro

(Rita Trincão)