



ANTÓNIO FERNANDES,
MARTA MARTINS & ASSOCIADOS
SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

F&M SROC
NEWSLETTER #50 abril de 2023

SUMÁRIO

DIREITO À DEDUÇÃO – IVA INDEVIDAMENTE LIQUIDADO

- 1. NOTAS INTRODUTÓRIAS**
- 2. ACÓRDÃO DO CAAD – PROC.º 367/2022-T, 15-12-2022**
- 3. ACÓRDÃO DO CAAD – PROC.º 227/2022-T, 20-12-2022**

SUPLEMENTO – SUMÁRIO DAS NEWSLETTERS #1 a #50

1. NOTAS INTRODUTÓRIAS

Na presente *newsletter* são analisados dois acórdãos do CAAD nos quais se discute a dedutibilidade, ou não, do IVA indevidamente liquidado, questão que se afigura pertinente e relativamente à qual existem posições divergentes, tal como sucede nos arestos analisados.

No primeiro acórdão, abordado no ponto 2, estão em causa operações de cedência de pessoal, operações estas que, segundo doutrina da AT (já bastante antiga, posteriormente escalpelizada), não se encontram sujeitas a IVA, tendo, no caso em apreço, sido liquidado (e entregue) IVA pela cedente, imposto que foi deduzido pela cessionária, Requerente no presente processo arbitral.

Já no segundo acórdão, analisado no ponto 3, ocorreram operações de locação (arrendamento) de um terreno agrícola, tendo a nova locatária/arrendatária, Requerente neste processo arbitral, deduzido o IVA que lhe foi liquidado pelas anteriores arrendatárias pela indemnização/compensação que receberam daquela, uma parte pelas rendas que haviam sido pagas pelo período posterior à celebração e entrada em vigor do novo contrato (rendas essas que haviam beneficiado de isenção do IVA) e outra parte pelos lucros estimados que deixaram de ser obtidos fruto da rescisão dos respetivos contratos de arrendamento.

Tal como veremos, o CAAD assumiu nestes dois processos arbitrais posições que, a nosso ver, se revelam contraditórias, tendo concluído pela dedutibilidade do IVA no primeiro caso, ainda que o IVA pudesse ter sido indevidamente liquidado (aspeto não analisado pelo Tribunal), e pela não dedutibilidade no segundo caso, mais concretamente quanto à componente em que se considerou estar-se perante operações isentas, logo, em que o IVA foi liquidado indevidamente.

O facto de existir jurisprudência divergente provoca uma elevada insegurança jurídica, pelo que, caso venham a ocorrer situações deste tipo, deverá ser ponderada a regularização da situação a montante, através dos mecanismos de regularização previstos no Código do IVA (art.º 78.º) ou através dos meios de reação adequados.

Uma vez que temos vindo a publicar *newsletters* desde o mês de outubro de 2018, constituindo a presente a n.º 50, em separado encontra-se um “Suplemento” contendo os sumários de todas as *newsletters* anteriores, de modo a facilitar a localização dos temas já abordados, suprimindo-se, assim, uma dificuldade que certamente estará a ser sentida por todos os leitores, incluindo nós próprios.

2. ACÓRDÃO DO CAAD – PROC.º 367/2022-T, 15-12-2023

- ✓ Tema: IVA – direito à dedução – IVA indevidamente liquidado;
- ✓ Composição do coletivo de árbitros: Rui Duarte Morais (árbitro presidente), Catarina Belim e Raquel Montes Fernandes (árbitros vogais);
- ✓ Valor do proc.º: € 358.466,47;
- ✓ Sentido da decisão: Procedência total.

Factos

A Requerente é uma sociedade comercial que tem por objeto a atividade da indústria e comércio de panificação, pastelaria, confeitaria e afins, estando enquadrada, em sede de IVA, no regime normal mensal, sem quaisquer restrições ao nível do direito à dedução.

A mesma deduziu nas suas declarações periódicas, entre os períodos de 2018.05 até 2021.08 (inclusive), o IVA liquidado em faturas emitidas pela sociedade B respeitantes a cedência de pessoal, o qual foi pago pela Requerente, que tinha com aquela uma relação comercial no âmbito da qual se realizou a cedência de pessoal.

Subjaz ao presente processo arbitral uma ação inspetiva, realizada na sequência de um pedido de reembolso de IVA, a qual visou os anos de 2018, 2019, 2020 e 2021, no âmbito da qual se considerou que o IVA deduzido quanto à cedência de pessoal não era dedutível, na medida em que o IVA foi indevidamente liquidado, resultando daí as liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios que constituem o objeto da ação arbitral.

Posição da Requerente

A Requerente contesta as correções às deduções respeitantes ao IVA liquidado pelo respetivo prestador em operações de cedência de pessoal, operações que a Requerida (AT) considerou não sujeitas a IVA por entender que está em causa o exato reembolso dos gastos salariais, nos termos do Ofício-Circulado n.º 30.019, de 04/05/2000, emitido pela Área de Gestão IVA (no acórdão é mencionada, por várias vezes, a data 04-05-2020, o que constitui um lapso).

Alega, em síntese, que:

- a) A AT não provou que os montantes debitados correspondem ao reembolso exato dos gastos salariais associados ao pessoal cedido;

- b) O Ofício Circulado n.º 30.019, de 04/05/2000, não tem força de lei, nem vincula os contribuintes;
- c) A posição da AT, baseada no Ofício-Circulado supra referenciado não é compatível com o direito da UE, conforme acórdão proferido pelo TJUE no proc.º n.º C-94/19, 11/03/2020;
- d) Tendo o imposto sido pago, o mesmo, ainda que indevidamente liquidado, pode ser deduzido, nos termos do art.º 20.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA, por estarmos perante serviços adquiridos/utilizados para a realização de operações sujeitas a IVA e dele não isentas;
- e) Negar a dedução deste imposto colide com o princípio da neutralidade ínsito ao sistema comum do IVA, o qual assegura que o imposto suportado na aquisição de serviços utilizados para a realização de operações tributáveis é dedutível, exceto quando se está perante uma situação de fraude ou evasão fiscal, que não é o caso;
- f) Finalmente, negar a dedução do IVA conduziria a uma situação de “duplicação de coleta”.

Posição da Requerida (AT)

A AT começa por alegar, a título prévio, que, atenta a causa de pedir, deve determinar-se que a Requerente contesta parcialmente os atos tributários e não o total das liquidações.

Alega, em seguida, por exceção, que o tribunal é materialmente incompetente para conhecer da anulação das correções ao excesso a reportar, devendo, assim, ser absolvida da instância quanto a esta parte do pedido.

Em termos substanciais, quanto à não sujeição a IVA da cedência de pessoal, argumenta que não se está, através de orientações genéricas, a criar nenhuma exclusão tributária, mas somente a preconizar um tratamento em sede de IVA em consonância com o princípio da neutralidade, sendo que não é pelo facto de o redébito se fazer pelo montante dos custos suportados que a operação se deve considerar como não sujeita a IVA, mas sim pelo facto de a operação antecedente não ser sujeita a IVA e de, na operação de redébito, não se alterar, nem a natureza, nem o valor daquela operação.

Quanto à negação do direito à dedução, sustenta que o TJUE já declarou que o exercício do direito à dedução do IVA está limitado apenas aos impostos devidos e não pode ser estendido ao IVA indevidamente faturado e pago às autoridades fiscais, conforme acórdãos proferidos nos proc.ºs C-35/05 e C-564/15.

Finalmente, defende que inexistente duplicação de coleta, por não se verificarem os pressupostos previstos no art.º 205.º do CPPT, tal como se depreende do teor do Acórdão do STA proferido no proc.º n.º 01079/12.

Posição do Tribunal

O Tribunal começa por dar razão à Requerida (AT), na parte em que esta alega estar em causa uma mera anulação parcial, considerando não estar a ser discutida a correção, no valor de € 756,21, respeitante ao período 2019.02, relativa a bens do ativo imobilizado (IVA decorrente de serviços de construção civil).

Seguidamente, quanto à incompetência do Tribunal em matéria de anulação de correções ao excesso a reportar, considera que não se verifica tal exceção, uma vez que indeferimentos de pedidos de reembolso de IVA e correções ao excesso de IVA deduzido são atos distintos, sendo que são estas correções que estão na base das liquidações adicionais de imposto, consubstanciando as mesmas verdadeiros atos de liquidação adicional, daí que o Tribunal seja materialmente competente para conhecer da anulação das correções ao excesso a reportar.

Relativamente à questão de fundo, entende que a razão está do lado da Requerente.

Considera, por um lado, que a jurisprudência invocada pela Requerida não é aplicável ao caso concreto, em que está em causa a liquidação e dedução de IVA nos termos gerais, uma vez que o primeiro acórdão do TJUE (proc.º C-35/05) trata do regime específico do reembolso de IVA a entidades não residentes e o segundo (proc.º C-564/15) tem subjacente o regime específico de autoliquidação (inversão do sujeito passivo), o que não ocorre no caso em apreço.

Seguidamente, apoia-se na jurisprudência dos tribunais superiores, alicerçada no princípio basilar da neutralidade do IVA, segundo a qual o princípio da dedução do IVA, enquanto meio de concretizar a neutralidade do imposto, impõe que todas as restrições ao direito de dedução sejam interpretadas de forma restritiva e reduzidas ao mínimo, invocando, em concreto, o acórdão do STA proferido no proc.º n.º 01455/12, de 07-10-2015, segundo o qual a dedução do IVA não é mais do que o “outro lado da moeda” do IVA devido e pago ao Estado, ainda que indevidamente liquidado (acórdão este que cita o acórdão do Tribunal TCA Sul, de 04-06-2015, proferido no proc.º n.º 07111/13, o qual, por sua vez, se baseia no acórdão do STA, de 26-09-2012, no âmbito do proc.º n.º 555/12, referenciando-se nos mesmos diversa doutrina, nomeadamente Xavier de Basto, entre outros).

Acrescenta-se que, sendo o direito à dedução do IVA essencial ao funcionamento do mecanismo do imposto, este direito só pode ser limitado em situações excecionais, nomeadamente se estivessemos perante operações simuladas (ou outras situações de fraude ou evasão fiscal), o que não se verifica, na medida em que as operações de cedência de pessoal têm substância económica, foram realizadas no âmbito e para efeitos da atividade da Requerente e o imposto foi pago pela mesma (e entregue pela cessionária).

Conclui, assim, pela ilegalidade das liquidações adicionais em causa, na medida em que se está a limitar o direito à dedução do IVA pago sobre serviços não fraudulentos de cedência de pessoal, determinando a sua anulação, com as devidas consequências legais, incluindo a anulação das correções ao excesso a reportar.

Comentário

Ainda que se reconheça que o tema é deveras controverso, em nosso entendimento, afigura-se adequado o sentido da decisão do Tribunal, no sentido em que o exercício do direito à dedução, enquanto pedra basilar em que assenta o funcionamento do IVA, garantindo a sua neutralidade, não pode ser posto em causa, ainda que o IVA, nomeadamente por erro de direito, possa ter sido indevidamente liquidado.

Especialmente quando, por um lado, não está em causa nenhuma situação de fraude ou evasão fiscal (no caso em apreço, o IVA liquidado foi entregue pela cedente ao Estado) e, por outro, quando não é aplicável nenhuma norma do Código do IVA que, em concreto, limite tal direito, nomeadamente o disposto no n.º 3 do art.º 19.º (que veda o exercício do direito à dedução em caso de operações simuladas) ou no n.º 8 do art.º 19.º (que limita a dedução ao imposto autoliquidado nos casos em que se aplica a inversão do sujeito passivo).

Note-se que, tal como é referido na jurisprudência e doutrina citada pelo Tribunal, o Código do IVA obriga a que o IVA liquidado indevidamente seja entregue nos cofres do Estado (considerando como sujeitos passivos, nos termos da respetiva alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º, aqueles “(...) *que mencionem indevidamente IVA em fatura*”) e tal obrigação de entrega decorre, precisamente, do facto de tal IVA (liquidado indevidamente) possibilitar o direito à dedução a jusante.

Nas palavras do “mestre”, Xavier de Basto (“*A harmonização Fiscal na CEE*”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 362, p. 44), cada fatura com menção de imposto, constitui:

“(...) um cheque sobre o tesouro, pois atribui ao destinatário que seja sujeito passivo o direito de deduzir o IVA nela contido. Por isso (...) a simples menção do

IVA em factura (mesmo que porventura descabida, por não haver lugar a imposto naquele caso, por qualquer razão) origine obrigação de pagar, independentemente da qualidade do emissor, isto é, seja ele ou não um sujeito passivo. Tornar-se-á, pelo simples facto da menção, um “devedor de imposto”. Só assim se consegue que ao direito à dedução, que a factura atribui ao destinatário sujeito passivo, corresponda sempre uma obrigação de pagar. Assim se assegura o funcionamento regular do sistema de pagamentos fraccionados.”

Embora se trate de matéria que não foi apreciada pelo Tribunal, na medida em que considerou que o IVA é dedutível, ainda que indevidamente liquidado, cumpre abordar, pela sua relevância prática, a questão da aplicabilidade do IVA na cedência de pessoal.

Estão em causa situações em que as entidades cedentes, que somente pretendam ser reembolsadas dos montantes despendidos relativos ao pessoal cedido, emitem a correspondente fatura, situação relativamente à qual a AT tem vindo a considerar que não se está, para efeitos de tributação em IVA, perante prestações de serviços, desde que o montante, debitado à entidade a quem foi cedido o pessoal, corresponda comprovadamente, ao reembolso exato das despesas com ordenados ou vencimentos, respetivos encargos com a segurança social e quaisquer outras importâncias obrigatoriamente suportadas pela entidade a que pertencem os trabalhadores, por força de contrato de trabalho ou outra legislação aplicável.

Na génese do Ofício-Circulado mencionado no acórdão em referência, está um outro Ofício-Circulado, mais antigo, n.º 32.344, de 14-10-1986, que, embora focado unicamente na não sujeição a IVA nas situações de reembolso de vencimentos debitados a entidades públicas (que, em regra, recorde-se, não deduzem o IVA), relativamente a funcionários por elas requisitados, veio justificar a emissão de outras instruções administrativas que alargaram o âmbito dessa não sujeição.

Refere-se no acima referido Ofício-Circulado n.º 32.344 que:

“O simples débito ao Estado, a um Sindicato ou a outra entidade pública ou organismo sem finalidade lucrativa, da importância correspondente aos vencimentos de um funcionário por esses organismos requisitado, cujo pagamento fora antes efectuado pela empresa, deve considerar-se um simples reembolso de despesas efectuadas, não existindo a prestação de qualquer serviço nem, por conseguinte, a sujeição a IVA.”

Quanto ao Ofício-Circulado n.º 30.019, de 04-05-2020, expressamente invocado no acórdão em referência, refere-se aí o seguinte:

1. Atendendo à natureza residual e, conseqüentemente, ampla do conceito de prestação de serviços consignado no n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA, em princípio, as operações de cedência de pessoal qualificam-se como operações sujeitas a tributação.

2. Subsumem-se na norma acima citada todas as situações em que materialmente existe uma colocação de pessoal à disposição, independentemente de tais operações se qualificarem, ou não, em termos jurídicos, como sendo de cedência de pessoal e apesar de os respectivos trabalhadores manterem os seus vínculos laborais originários com as correspondentes entidades patronais.

3. Face à doutrina veiculada pelo Ofício-circulado n.º 32 344, de 14.10.86, “o simples débito ao Estado, a um sindicato ou outra entidade pública ou organismo sem finalidade lucrativa, da importância correspondente aos vencimentos de um funcionário por esses organismos requisitado, cujo pagamento fora antes efectuado pela empresa, deve considerar-se um simples reembolso de despesas efectuadas, não existindo a prestação de qualquer serviço nem, por conseguinte, a sujeição a IVA”.

4. Esta doutrina administrativa, ou seja, a inexistência de prestação de serviços e, conseqüentemente, a não sujeição a imposto, é igualmente aplicável em todas as situações em que o montante debitado comprovadamente corresponda ao reembolso exacto de despesas com ordenados ou vencimentos, quotizações para a segurança social e quaisquer outras importâncias obrigatoriamente suportadas pela empresa a que pertence o trabalhador, por força de contrato de trabalho ou previstas na legislação aplicável (v.g. prémios de seguros de vida, complementos de pensões, contribuições para fundos de pensões, etc.).”

Tudo indica que subjacente à referida interpretação dada pela AT se encontra uma linha de raciocínio à luz da qual, não possuindo os *inputs* em causa, por regra, IVA, a repercussão dos mesmos com acréscimo de IVA poderia desvirtuar a lógica do imposto, tributando um valor acrescentado desmesurado.

Cumpre salientar, ainda assim, que a doutrina da AT anteriormente citada não encontra acolhimento em qualquer regra concreta presente no Código do IVA, estando até, em nosso entendimento, salvo melhor opinião, em dissonância com as regras aí previstas,

nomeadamente no que se refere à incidência objetiva, dado que face à teoria das prestações recíprocas sempre existirá uma prestação de serviços (cedência de pessoal) em contrapartida com a sua contraprestação onerosa, tal como também parece contrariar a jurisprudência emanada do TJUE, conforme foi alegado pela Requerente em sua defesa no processo arbitral em referência.

Com efeito, no proc.º n.º C-94/19, de 11/03/2020, declarou o TJUE que:

“O artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional em virtude da qual não são considerados relevantes para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado os empréstimos ou destacamentos de pessoal de uma sociedade-mãe para a sua filial, realizados exclusivamente mediante o reembolso dos custos respetivos, quando os montantes pagos pela filial à sociedade-mãe, por um lado, e esses empréstimos ou destacamentos, por outro, estiverem reciprocamente condicionados.” (sublinhado nosso)

Posto isto, deverá concluir-se que a não liquidação do IVA em operações de cedência de pessoal é, no mínimo, controversa, afigurando-se manifestamente injusto que uma entidade que tenha suportado IVA em tais prestações de serviços veja inviabilizado o direito à dedução, não apenas porque o IVA, ainda que liquidado indevidamente, deve ser considerado dedutível (tal como se preconiza e tal como defende o Tribunal), mas, também, analisando a questão a montante, porque é manifestamente questionável que o IVA tenha sido liquidado indevidamente.

3. ACÓRDÃO DO CAAD – PROC.º 227/2022-T, 20-12-2022

- ✓ Tema: IVA – Compensações - dedução IVA indevidamente liquidado;
- ✓ Composição do coletivo de árbitros: Nuno Cunha Rodrigues (árbitro-presidente), Clotilde Celorico Palma e Armando Oliveira (árbitros vogais);
- ✓ Valor do proc.º: € 73.923,21;
- ✓ Sentido da decisão: Procedência parcial.

Factos

A Requerente (A) é uma sociedade unipessoal por quotas que se dedica à olivicultura, tendo, em 27-03-2020, celebrado com B e C... (“Senhorios”) um contrato de arrendamento rural, nos termos do qual estes últimos lhe arrendaram seis parcelas de terreno com a área global de 191,20 hectares, sendo a primeira renda a relativa a 2021.

O contrato teve início a 01-04-2020 e termo a 31-01-2037, sendo que anteriormente vigoravam outros contratos de arrendamento rural com as sociedades a D, E e F (anteriores arrendatários) pelo prazo de 25 anos, terminando em 31-01-2037.

Considerando que as parcelas de terreno objeto do contrato de arrendamento rural celebrado entre a Requerente e os senhorios se encontravam arrendadas aos anteriores arrendatários, foi celebrado, entre os senhorios e os anteriores arrendatários, em 27-03-2020 (i.e., no mesmo dia em que a Requerente celebrou o contrato de arrendamento com os senhorios), um “Acordo de Revogação” dos referidos contratos, tendo em vista permitir a celebração do novo contrato de arrendamento rural entre a Requerente e os senhorios, acordo este que produziu efeitos a partir da data de assinatura do mesmo e no qual ficou definido que os senhorios reconheciam que o ativo biológico (olival) e sistemas de rega existentes nos prédios arrendados, pertencentes aos anteriores arrendatários, haviam sido transmitidos à Requerente.

Ficou previsto em tal “Acordo de Revogação” que, quer os anteriores arrendatários, quer os senhorios, nada teriam a receber a “*título de indemnização, compensação, acordo de contas ou qualquer outro*” da outra parte.

Uma vez que, de acordo com a cláusula quarta dos contratos de arrendamento rural celebrados entre os senhorios e os anteriores arrendatários, se determinava que no dia 1 de janeiro de cada ano seria pago 50% e no dia 1 de março de cada ano os restantes 50%,

conclui-se que na data de início do contrato de arrendamento rural celebrado entre a Requerente e os senhorios (01-04-2020), os anteriores arrendatários já haviam pago a renda correspondente ao ano de 2020.

Segundo o acórdão, os senhorios cobraram à Requerente as rendas respeitantes ao ano de 2021, sem sujeição a imposto e, em conformidade com os dados recolhidos pela AT, as rendas pagas pelos anteriores arrendatários, não foram igualmente sujeitas a imposto (deverá entender-se que a “não sujeição” referida nos factos provados é, na verdade, uma “não tributação”, em virtude da aplicação da isenção prevista na alínea 29) do art.º 9.º do Código do IVA).

Para que a Requerente pudesse celebrar o contrato de arrendamento rural com os senhorios, os anteriores arrendatários deram o seu acordo à revogação dos contratos de arrendamento rural por si celebrados, tendo a Requerente negociado com aqueles uma compensação para o efeito, razão pela qual foram emitidas à Requerente duas faturas, com liquidação de IVA:

- a) A fatura FT 2020/..., de 25-02-2020, emitida por F, tendo em vista uma compensação pelo termo do contrato, em particular por perda de rendimentos futuros que este estimava obter entre a data efetiva de revogação do contrato de arrendamento e a data original de término do mesmo.
- b) A fatura FT 2020/..., de 06-05-2020, da D..., Lda., tendo em vista uma compensação pelas rendas que esta havia pago relativamente ao período decorrente entre 01-04-2020 e 31-12-2020.

No decurso da sua atividade, a Requerente apurou um crédito de IVA a seu favor de € 104.376,73, tendo solicitado o reembolso de € 100.000,00 e reportado, para o período seguinte, os restantes € 4.376,73, pedido de reembolso esse que foi objeto de uma ação inspetiva no âmbito da qual foram efetuadas correções, em sede de IVA, no montante de € 69.546,48, correções estas que subjazem às liquidações adicionais objeto do presente processo arbitral.

Posição da Requerente

Em síntese, entende a Requerente que as operações prévias ao desenvolvimento da sua atividade e que se traduziram, no que à matéria controvertida diz respeito, no pagamento de uma compensação pela revogação dos contratos de arrendamento dos anteriores inquilinos, por forma a permitir a celebração de um contrato de arrendamento entre si e os senhorios, estão abrangidas pelo conceito de prestação de serviços para efeitos de IVA.

Tal sucede quanto ao pagamento da compensação por perda de rendimentos futuros que se estimava obter entre a data efetiva de revogação do contrato de arrendamento e a data original de término do mesmo, titulada pela fatura emitida a 25-02-2020.

O mesmo se verifica quanto ao pagamento de uma compensação pelas rendas que haviam sido pagas relativamente ao período decorrente entre 01-04-2020 e 31-12-2020, titulado pela fatura emitida a 06-05-2020.

Posição da Requerida (AT)

Começa por alegar que as relações contratuais entre as anteriores inquilinas e os senhorios são juridicamente distintas da relação contratual entre os senhorios e a Requete, pelo que esta nada deveria ter a ver com os condicionalismos a cumprir por parte dos senhorios para que os seus contratos de arrendamento cessassem, por forma a ser possível efetuar o novo contrato de arrendamento.

Referiu igualmente que a faturação da renda paga pelos anteriores arrendatários aos senhorios, imputável ao período posterior à cessação dos contratos de arrendamento, é uma questão a resolver entre os anteriores arrendatários e os senhorios, não constituindo a mesma qualquer responsabilidade para a Requerente.

Por outro lado, invocou que do contrato de arrendamento assinado entre a Requerente e os senhorios não consta a obrigação de pagamento de qualquer verba aos anteriores arrendatários, nem, tão pouco, era conhecida qualquer relação comercial entre os anteriores arrendatários e a Requerente que justificasse qualquer acerto financeiro.

Acrescenta, quanto à compensação paga pela Requerente respeitante às rendas pagas pela anterior inquilina aos senhorios, que tal operação não deveria ter conduzido à liquidação de IVA, uma vez que o arrendamento de terreno agrícola é isento de IVA, porquanto o mesmo constitui uma mera colocação passiva dos imóveis à disposição dos arrendatários, razão pela qual a dedução do imposto é indevida, por indevida liquidação do mesmo.

Por outro lado, no que diz respeito à compensação derivada da perda de rendimentos futuros, defende que tal operação não tem cabimento na incidência objetiva do Código do IVA, não se estando perante uma prestação de serviços, uma vez que tal operação não consiste no exercício de uma atividade económica, não se estando perante um ato de consumo.

Acrescenta, quanto ao preenchimento do conceito de prestação de serviços, que tal dependerá também da verificação do carácter oneroso da operação e da existência de um

nexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido, defendendo que não existe prestação de serviços tributável em IVA se não existir bilateralidade ou sinalagma (prestação e contraprestação) ou se houver uma mera correspondência indireta.

Por fim, e assumindo um eventual enquadramento da operação de compensação como indemnização paga pela Requerente, faz uma breve exposição sobre o enquadramento a dar à operação, para concluir que o IVA foi liquidado indevidamente e, conseqüentemente, indevidamente deduzido pela Requerente, uma vez que, ao constituir uma (eventual) indemnização sem carácter remuneratório, a mesma será excluída de tributação.

Posição do Tribunal

Considera o Tribunal que está em causa determinar se o IVA suportado pela Requerente referente às faturas emitidas por D e F..., e que titulam o pagamento de uma compensação por (i) rendas pagas relativamente ao período decorrente entre 01-04-2020 e 31-12-2020 e (ii) perda de rendimentos futuros estimados entre a data efetiva de revogação do contrato de arrendamento e a data original de término do mesmo, respetivamente, é dedutível na esfera da Requerente.

Segundo o Tribunal, em ordem a responder à questão decidenda, cumpre verificar:

- i) se as operações se encontram sujeitas a IVA;
- ii) se sujeitas a IVA, estão abrangidas por alguma isenção de imposto, e
- iii) se, ainda que indevida (a liquidação), a dedução do imposto é devida.

O Tribunal começa por discorrer sobre a incidência do IVA, sobre o conceito (residual) de prestação de serviços e sobre a vocação universal do imposto, a qual implica que se entenda que qualquer tipo de atribuição patrimonial que não seja uma contrapartida de uma transmissão de bens tenha subjacente uma prestação de serviços tributável.

Todavia, baseando-se na jurisprudência do TJUE, considera que, para que exista uma prestação de serviços em sede de IVA, deverá existir uma operação enquadrável numa atividade económica e que deverá existir um consumo.

Mais refere que a doutrina tem vindo a entender, por exemplo, no que se refere à tributação das indemnizações, que, no caso de sancionarem a lesão de qualquer interesse, sem carácter remuneratório, porque não remuneram qualquer operação, antes se destinam a reparar um dano, não são tributáveis em IVA, na medida em que não têm subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços.

Após as considerações anteriores, o Tribunal considera, comungando da posição da Requerente, que ambas as compensações estão sujeitas a IVA, enquanto prestações de serviços.

Todavia, entende que questão distinta é a de apurar se, efetivamente, tais prestações de serviços devem ser objeto de tributação em sede deste imposto, concluindo que tal não é o caso (apenas) da compensação devida pelas rendas já pagas, uma vez que a mesma se encontra isenta, beneficiando do mesmo regime que se aplicou às próprias rendas (aplicação da alínea 29) do art.º 9.º do Código do IVA), sufragando a tese defendida pela AT.

Seguidamente, o Tribunal debruça-se sobre o direito à dedução do IVA liquidado indevidamente, começando por considerar que tal imposto é devido ao Estado, devendo, por isso, ser entregue, mas que questão diversa é a de saber se o IVA pode ser objeto de dedução, concluindo, quanto a este tema, que a jurisprudência do TJUE “é *muito clara*” no sentido de tal IVA (liquidado indevidamente) não ser passível de dedução.

O Tribunal apoia-se no disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 19.º do Código do IVA, segundo o qual apenas é dedutível “o imposto devido ou pago”, colocando-se ao lado da AT quando a mesma invoca o entendimento do TJUE quanto à interpretação de tal expressão, citando, a esse propósito, os acórdãos proferidos nos proc.ºs C-38/16 (pontos 35 e 36), C-454/98 (pontos 53 e 54), C-564/15 (pontos 47 e 48), C-643/11 (ponto 47), dos quais se depreende, na ótica do Tribunal, que apenas é dedutível o imposto pago que é “devido”.

Assim, quanto à compensação referente à perda de rendimentos futuros, ao assumir um carácter remuneratório, não se destinando apenas a compensar um dano, consubstancia uma prestação de serviços sujeita a imposto e dele não isenta, não se colocando qualquer dúvida sobre a respetiva dedutibilidade (dando razão, nesta parte, à Requerente).

Já quanto à compensação pelas rendas que haviam sido pagas, entende o Tribunal que se trata de operação sujeita, mas isenta, não sendo possível a dedução do IVA por incorreta liquidação do imposto, de acordo com jurisprudência clara do TJUE, concluindo que o exercício do direito à dedução de IVA indevidamente liquidado carece de suporte legal e, como tal, é indevido (dando razão, nesta parte, à Requerida).

Comentário

Não nos iremos alongar muito na apreciação deste acórdão, reiterando-se a posição, já anteriormente assumida, de que o IVA em causa deveria, a nosso ver, ter sido considerado pelo Tribunal como dedutível, integralmente, ainda que o mesmo possa ter sido, em parte,

indevidamente liquidado.

Com efeito, o direito à dedução constitui a pedra de toque do funcionamento do IVA, garantindo que se tribute, precisamente, o “valor acrescentado” que dá nome ao próprio imposto, devendo, por isso, as restrições a tal direito ser reduzidas ao mínimo, especialmente nos casos em que inexistente qualquer norma que expressamente impeça a dedução e em que não se está perante qualquer situação de fraude ou evasão fiscal.

Se bem que se reconheça que a jurisprudência emanada do TJUE até pode permitir sustentar a interpretação do Tribunal (sendo que um dos acórdãos mencionado, o referente ao proc.º C-564-15, havia sido considerado como não aplicável no acórdão analisado no ponto 2), a verdade é que não nos parece que a mesma seja assim tão clara, sendo certo que bastante mais clara, e muito mais abundante, é a jurisprudência do TJUE que aponta no sentido de que o direito à dedução não deve ser comprimido sem que existam motivos fortes para tal.

Naturalmente que muito haveria para dizer sobre a sujeição a IVA das indemnizações, questão esta bastante “cinzenta”, especialmente quando tais indemnizações não são fixadas judicialmente (uma vez que quando o são, e se está perante o “*incumprimento total ou parcial de obrigações*”, se aplica o disposto na alínea a) do n.º 6 do art.º 16.º do Código do IVA, que exclui tais indemnizações do valor tributável).

Todavia, não sendo esse o foco da presente *newsletter*, tal discussão terá de ficar para outras “núpcias”.

Regressando ao tema em análise, dir-se-á que a posição assumida neste acórdão está em dissonância com a posição assumida no acórdão anterior, na medida em que aqui se considera que o IVA liquidado indevidamente não é dedutível, enquanto no anterior se considerou exatamente o oposto, defendendo-se a dedutibilidade do IVA, ainda que indevidamente liquidado.

Perante tal cenário, em situações futuras, parece-nos estar aberta a porta ao recurso previsto no n.º 2 do art.º 25.º do RJAT, dirigido ao STA, na medida que, em princípio, poderá vir a invocar-se a existência de oposição de acórdãos.

Braga, 02 de maio de 2023

Luís Filipe Esteves