



de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 04-09-2014, foi dado conhecimento à Autoridade Tributária e Aduaneira de que havia dado entrada no CAAD o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

Em 14-10-2014 o Senhor Director-Geral dos Impostos revogou parcialmente os actos tributários, por isso, dentro do prazo de 30 dias, contado nos termos do CPA, artigo 72.º do CPA, com suspensão nos sábados, domingos e feriado, por força do disposto no artigo 3.º-A, n.º 1, do RJAT.

Em 17-10-2014, as Partes foram notificadas da designação dos Árbitros, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer deles, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 03-11-2014.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que, além de defender a improcedência dos pedidos, afirmou que tinham sido revogados parcialmente os actos tributários impugnados, alterando-se, no que aqui interessa, todas as liquidações relativas ao ano de 2012, que são impugnadas no presente processo, nos termos do quadro que segue, na parte respectiva:

(Valores em euros)

Período de imposto	Omissão de IVA liquidado				IVA indevidamente deduzido		IVA em falta
	(1) Quadro 2	(2) Quadro 6	(3) Quadro 7	Total	(4) Quadro 1*	Total	
2012 01	---	2.447,60	2.827,67	5.275,27	---	0,00	5.275,27
2012 02	---	3.551,08	5.825,50	9.376,58	---	0,00	9.376,58
2012 03	606,91	6.011,75	5.776,85	12.395,51	---	0,00	12.395,51
2012 04	---	1.490,22	5.501,08	6.991,30	---	0,00	6.991,30
2012 05	21,28	3.794,31	1.544,46	5.360,05	---	0,00	5.360,05
2012 06	374,33	3.974,43	1.218,76	5.567,52	---	0,00	5.567,52
2012 07	15,47	1.574,88	1.497,90	3.088,25	---	0,00	3.088,25
2012 08	---	273,41	145,04	418,45	---	0,00	418,45
2012 09	---	1.805,50	2.287,14	4.092,64	---	0,00	4.092,64
2012 10	631,06	---	825,82	1.456,88	---	0,00	1.456,88
2012 11	204,93	654,74	1.056,85	1.916,52	2.531,68	2.531,68	4.448,20
2012 12	123,10	416,26	11.184,98	11.724,34	67,19	67,19	11.791,53
<b>Total - 2012</b>	<b>1.977,08</b>	<b>25.994,18</b>	<b>39.692,04</b>	<b>67.663,31</b>	<b>2.598,87</b>	<b>2.598,87</b>	<b>70.262,18</b>

A Autoridade Tributária e Aduaneira referiu ainda que todas as liquidações seriam substituídas por novas liquidações com os novos valores e que deve ser alterado o valor da acção para € 70.262,18.

A Requerente respondeu a estas questões suscitadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira dizendo o seguinte, em suma:

- o processo administrativo está incompleto por não conter as novas liquidações;
- os valores originais das liquidações foram apenas reduzidos e não anulados, subsistindo os pedidos de anulação total e reconhecimento do direito a juros indemnizatórios;
- o mesmo inspector que fez a inspecção e correcções iniciais fez ele próprio depois uma "auto-inspecção" à inspecção que o próprio anteriormente havia realizado, na sequência dos pedidos arbitrais do contribuinte - o que, para além de inusitado, é manifestamente ilegal;
- entretanto a Requerente recepcionou as "demonstrações de liquidação de IVA" (sem qualquer menção a juros compensatórios) emitidas em 29-10-2014, acompanhadas das respectivas "demonstrações de acertos de conta";
- estas liquidações de IVA e demonstrações de acertos de contas apresentam datas e numeração diferentes das inicialmente emitidas;
- as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios foram integralmente pagas pela Requerente;
- das últimas liquidações de IVA e acertos de contas resultou valores de IVA a reembolsar à Requerente relativamente aos vários meses de 2012: de um total de IVA pago pelo contribuinte quanto a 2012, Euro 157.761,04 (não inclui os JC igualmente pagos), destas últimas liquidações de IVA e acertos de contas resultou o reembolso ao contribuinte de IVA no valor Euro 87.498,84;
- do teor destas últimas liquidações de IVA e respectivos "acertos de contas" (aqui juntas) extrai-se que as mesmas são liquidações meramente rectificativas das inicialmente emitidas;

- 
- juridicamente, as liquidações iniciais de IVA impugnadas não foram revogadas, total ou parcialmente;
  - outrossim, foram rectificadas por estas últimas liquidações de IVA de cujos valores, compensados com os valores das liquidações de IVA iniciais, resultaram diferenciais de IVA restituídos ao contribuinte (dado que este tinha pago na íntegra as liquidações iniciais);
  - assim, estas últimas liquidações de IVA, rectificativas ou reformadoras das iniciais, produziram um mero efeito financeiro equivalente à revogação parcial das liquidações adicionais de IVA iniciais - mas não revogaram, total ou parcialmente, as liquidações de IVA iniciais;
  - com efeito, as liquidações de IVA iniciais não foram substituídas por estas últimas liquidações, ou seja, as últimas liquidações de IVA não revogaram, total ou parcialmente, as liquidações de IVA iniciais;
  - outrossim, as últimas liquidações de IVA limitaram-se a rectificar/reformular as primeiras, pelo que só da conjugação de umas e outras resulta os valores de IVA ainda em dívida - correspondentes precisamente aos valores de IVA ainda não reembolsados ao contribuinte;
  - as liquidações iniciais de IVA não foram eliminadas, total ou parcialmente, da ordem jurídica, e substituídas por estas últimas liquidações de IVA;
  - a Requerente, por ofício do CAAD de 16-10-2014, foi notificada do despacho relativo à rectificação das liquidações para se pronunciar sobre o prosseguimento do processo;
  - o processo deve prosseguir nos termos do artigo 13.º, n.º 2, do RJAT do RJAT contra: (i) os actos de liquidação adicionais de IVA iniciais, cumulados e conjugados com as últimas liquidações de IVA (aqui juntas) rectificativas daquelas liquidações iniciais; (ii) contra os JC impugnados *ab initio*, na parte em que estes não foram objecto de revogação parcial; (iii) e para apreciação do direito a juros indemnizatórios igualmente peticionados nestes autos.
  - as liquidações rectificativas integram-se juridicamente nas liquidações rectificadas, não sendo consideradas novas liquidações, nos termos do artigo

137.º, n.º 4, do CPA, tendo efeito retroactivo, nos termos do artigo 145.º n.º 2 do CPA, ex vi do artigo 147º do mesmo diploma legal;

- subsidiariamente, a Requerente pretende a substituição dos actos impugnados nos termos do artigo 64.º do CPTA, invocando como novo fundamento a inspecção e relatório da Divisão de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do ..., datado de 06-10-2014, que conduziu ao apuramento dos valores de IVA alegadamente ainda em dívida, é da autoria precisamente do mesmo inspector tributário que fez o relatório inspectivo (cfr. doc. B junto ao RI) que esteve na base das liquidações inicialmente impugnadas – D... – o que constitui uma incompatibilidade nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea f), do RCPIT e um impedimento nos termos do artigo 44.º, n.º 1, alínea g), do CPA, pelo que as novas liquidações devem ser anuladas por vício de violação de lei, para além de ser falta para efeitos disciplinares;
- as novas liquidações não assentaram em factos novos pelo que foi violado o artigo 13.º, n.º 3, do RJAT.

Na reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, procedeu a inquirição de testemunhas e depoimento de parte.

Foram juntos aos autos documentos relativos à revogação dos actos em causa, sendo juntas novas liquidações.

A Autoridade Tributária e Aduaneira para se pronunciar sobre as consequências da emissão destas novas liquidações.

As partes apresentaram alegações.

A Requerente apresentou documentos com as alegações que, por despacho de 01-04-2015 se decidiu não serem admissíveis, por serem apresentados depois de iniciada a fase de alegações.

O Tribunal é competente, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não se suscita qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma empresa que exerce a actividade de compra e venda de cd's, dvd's, vinyl, merchandising e outros relacionados com música e audiovisuais, que actua no mercado nacional, intracomunitário e estrangeiro;
- b) As quantidades e dimensões das mercadorias vendidas são muito variáveis, pelo que a sua expedição tanto é efectuada por via de empresas transportadoras, quer por via dos CTT;
- c) A Requerente é sujeito passivo de IVA e foi objecto de uma acção de inspecção tributária levada a cabo pela Direcção de Finanças do ..., relativa aos exercícios de 2010 a 2012, mediante a Ordem de Serviço n.º ...
- d) Nos anos sobre os quais incidiu a presente acção de inspecção, B..., LDA, ora Requerente, estava enquadrada no regime normal, com periodicidade mensal;
- e) A acção inspectiva teve início no dia 18-01-2013 e terminou em 02-08-2013, tendo a empresa sido notificada, em 12-07-2013, da ampliação do prazo de procedimento de inspecção, autorizada por um período de 3 meses, com data previsível de termo do procedimento em 18-10-2013 (Relatório da Inspeção Tributária no documento do processo administrativo «Páginas de RG15. parte 1», cujo teor se dá como reproduzido;
- f) Na acção inspectiva, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, que:

- i) a empresa deduziu indevidamente IVA, nos anos de 2010, 2011 e 2012;
- ii) não se encontra na posse de elementos comprovativos de que parte dos bens facturados a clientes comunitários nos anos de 2010, 2011 e 2012 foram expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir de território nacional para outro Estado Membro com destino ao adquirente, e
- iii) não se encontrava na posse de documentos alfandegários apropriados, neste caso comprovativos das exportações, referidos no n.º 8 do art.º 29.º do CIVA, pelo que todas estas transmissões, por não reunirem os requisitos exigidos pelo art.º 14.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) ou pelo art. 14.º do CIVA, conforme o caso, não poderiam beneficiar das isenções neles previstas;
- g) A Autoridade Tributária e Aduaneira no Projecto de Relatório da Inspeção Tributária anunciou à Requerente a intenção de efectuar as seguintes correcções relativas ao ano de 2012, no valor total de € 699.356,24:

Período de imposto	Omissão de IVA liquidado				IVA indevidamente deduzido		IVA em falta
	(1) Quadro 5	(2) Quadro 6	(3) Quadro 9	Total	(4) Quadro 2	Total	
2012 01	---	12 900,46	7 661,93	20 562,39	---	0,00	20 562,39
2012 02	---	12 284,74	25 009,69	37 294,43	---	0,00	37 294,43
2012 03	606,91	22 142,96	37 225,53	59 975,40	---	0,00	59 975,40
2012 04	---	15 632,54	48 223,70	63 856,24	---	0,00	63 856,24
2012 05	21,28	14 471,53	36 074,13	50 566,94	---	0,00	50 566,94
2012 06	374,33	10 457,38	43 648,86	54 480,57	---	0,00	54 480,57
2012 07	15,47	22 713,63	55 588,74	78 317,84	---	0,00	78 317,84
2012 08	---	6 017,94	50 950,47	56 968,41	---	0,00	56 968,41
2012 09	---	6 144,45	44 480,56	50 625,01	---	0,00	50 625,01
2012 10	631,06	28 087,95	40 273,02	68 992,03	---	0,00	68 992,03
2012 11	204,93	10 908,49	43 820,21	54 933,63	2 531,68	2 531,68	57 265,31
2012 12	123,10	18 953,31	81 288,07	100 364,48	67,19	67,19	100 431,67
<b>Total - 2012</b>	<b>1.977,08</b>	<b>180.716,38</b>	<b>514.064,91</b>	<b>696.757,37</b>	<b>2.598,87</b>	<b>2.598,87</b>	<b>699.356,24</b>

- h) Depois do exercício do direito de audição pelo Sujeito Passivo, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou correcções, em sede de IVA, perfazendo o total

de € 157.761,04 relativamente ao ano de 2012, que se resumem no quadro que segue:

Período de imposto	Omissão de IVA liquidado				IVA indevidamente deduzido		IVA em falta
	(1) Quadro 5	(2) Quadro 11	(3) Quadro 12	Total	(4) Quadro 2	Total	
2012 01	---	7 582,32	2 827,87	10 409,99	---	0,00	10 409,99
2012 02	---	4 867,44	6 733,05	11 600,49	---	0,00	11 600,49
2012 03	606,91	9 018,90	7 998,82	17 624,63	---	0,00	17 624,63
2012 04	---	4 799,58	15 595,80	20 395,38	---	0,00	20 395,38
2012 05	21,28	9 465,61	1 544,46	11 030,75	---	0,00	11 030,75
2012 06	374,33	7 058,26	8 790,83	16 223,42	---	0,00	16 223,42
2012 07	15,47	4 621,15	5 866,05	10 502,67	---	0,00	10 502,67
2012 08	---	3 847,33	5 301,23	9 148,56	---	0,00	9 148,56
2012 09	---	5 441,94	6 356,58	11 798,52	---	0,00	11 798,52
2012 10	631,06	2 285,44	3 752,07	6 668,57	---	0,00	6 668,57
2012 11	204,93	2 205,19	1 694,37	4 104,49	2 531,68	2 531,68	6 636,17
2012 12	123,10	824,51	24 707,09	25 654,70	67,19	67,19	25 721,89
<b>Total - 2012</b>	<b>1.977,08</b>	<b>62.017,07</b>	<b>91.168,01</b>	<b>155.162,17</b>	<b>2.598,87</b>	<b>2.598,87</b>	<b>167.761,04</b>

- i) O Relatório da Inspeção Tributária foi elaborado pelo Inspector Tributário D...;
- j) O Relatório da Inspeção Tributária foi notificado à Requerente sem os anexos identificados com os n.ºs 1 a 5, referindo a Autoridade Tributária e Aduaneira no final do Relatório da Inspeção Tributária o seguinte:
- «Nota: Quanto ao envio dos anexos, uma vez que são conhecidos do contribuinte os anexos identificados com os n.º 1 a 5, já notificados no âmbito do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, não são remetidos em conjunto com este relatório»;*
- k) Posteriormente a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu os seguintes documentos de acerto de contas e liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios:
- documento n.º 2013 ... e liquidação n.º 2013 ..., relativa ao mês de Janeiro de 2012, no valor a reembolsar de € 921,32;
  - documento n.º 2013 ... - liquidação n.º 2013 ..., relativa ao mês de Fevereiro de 2012, no valor a reembolsar de € 2.008,74;
  - documento n.º 2013 ... - liquidação n.º 2013 ..., relativa ao mês de Março de 2012, no valor a reembolsar de € 10.008,74;

- documento n.º 2013 ... - liquidação n.º 2013 ..., relativa ao mês de Abril de 2012, no valor a reembolsar de € 9.348,07;
  - documento n.º 2013 ... - liquidação n.º 2013 ..., relativa ao mês de Maio de 2012, no valor a reembolsar de € 5.316,99;
  - documento n.º 2013... - liquidação n.º 2013..., relativa ao mês de Junho de 2012, no valor a reembolsar de € 2.056,11;
  - documento n.º 2013... - liquidação n.º 2013..., relativa ao mês de Julho de 2012, no valor a reembolsar de € 34.506,25;
  - documento n.º 2013... - liquidação n.º 2013..., relativa ao mês de Agosto de 2012, no valor a reembolsar de € 4.570,07;
  - documento n.º 2013 ... – liquidação n.º 2013 ..., relativa ao mês de Setembro de 2012, no valor a reembolsar de € 1.743,56;
  - documento n.º 2013 ... - liquidação n.º 2013..., relativa ao mês de Outubro de 2012, no valor a reembolsar de € 16.809,53;
  - documento n.º 2013... - liquidação n.º 2013 ..., relativa ao mês de Novembro de 2012, no valor a reembolsar de € 33.201,91;
  - documento n.º 2013 ... - liquidação n.º 2013 ..., relativa ao mês de Dezembro de 2012, no valor a reembolsar de € 20.991,62;
- (documentos juntos pelo sujeito passivo em 15-09-2014, cujos teores se dão como reproduzidos)

- l) Em 17-01-2014, o sujeito passivo apresentou na Direcção de Finanças do ... reclamação graciosa, com que apresentou documentos relativos a transacções de mercadorias (documento «RG5» do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido);
- m) Nessa reclamação graciosa foi emitida em 01-10-2014, uma informação pelo Inspector Tributário D..., que consta do documento «RG5» do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, informação essa em que, por ter confirmado clientes da Requerente receberam as mercadorias constantes de

algumas das facturas, propôs a redução dos valores das correcções de acordo com o seguinte quadro, no que respeita ao ano de 2012:

Período de imposto	Omissão de IVA liquidado				IVA indevidamente deduzido		IVA em falta
	(1) Quadro 5	(2) Quadro 11	(3) Quadro 12	Total	(4) Quadro 2	Total	
2012 01	---	2.447,60	2.827,67	5.275,27	---	0,00	5.275,27
2012 02	---	3.551,08	5.825,50	9.376,58	---	0,00	9.376,58
2012 03	606,91	6.011,75	5.776,85	12.395,51	---	0,00	12.395,51
2012 04	---	1.490,22	5.501,08	6.991,30	---	0,00	6.991,30
2012 05	21,28	3.794,31	1.544,46	5.360,05	---	0,00	5.360,05
2012 06	374,33	3.974,43	1.218,76	5.567,52	---	0,00	5.567,52
2012 07	15,47	1.574,88	1.497,90	3.088,25	---	0,00	3.088,25
2012 08	---	273,41	145,04	418,45	---	0,00	418,45
2012 09	---	1.805,50	2.287,14	4.092,64	---	0,00	4.092,64
2012 10	631,06	---	825,82	1.456,88	---	0,00	1.456,88
2012 11	204,93	654,74	1.056,85	1.916,52	2.531,68	2.531,68	4.448,20
2012 12	123,10	416,26	11.184,98	11.724,34	67,19	67,19	11.791,53
<b>Total - 2012</b>	<b>1.977,08</b>	<b>25.994,18</b>	<b>39.692,04</b>	<b>67.663,31</b>	<b>2.598,87</b>	<b>2.598,87</b>	<b>70.262,18</b>

- n) A reclamação graciosa não foi decidida no prazo de 4 meses a contra daquela data;
- o) Em 01-09-2014, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo;
- p) Em 14-10-2014, o Senhor Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, proferiu despacho de revogação parcial das liquidações originárias, passando a considerar em falta IVA relativamente a cada um dos meses de acordo com o seguinte quadro:

2012 01	---	2.447,60	2.827,67	5.275,27	---	0,00	5.275,27
2012 02	---	3.551,08	5.825,50	9.376,58	---	0,00	9.376,58
2012 03	606,91	6.011,75	5.776,85	12.395,51	---	0,00	12.395,51
2012 04	---	1.490,22	5.501,08	6.991,30	---	0,00	6.991,30
2012 05	21,28	3.794,31	1.544,46	5.360,05	---	0,00	5.360,05
2012 06	374,33	3.974,43	1.218,76	5.567,52	---	0,00	5.567,52
2012 07	15,47	1.574,88	1.497,90	3.088,25	---	0,00	3.088,25
2012 08	---	273,41	145,04	418,45	---	0,00	418,45
2012 09	---	1.805,50	2.287,14	4.092,64	---	0,00	4.092,64
2012 10	631,06	---	825,82	1.456,88	---	0,00	1.456,88
2012 11	204,93	654,74	1.056,85	1.916,52	2.531,68	2.531,68	4.448,20
2012 12	123,10	416,26	11.184,98	11.724,34	67,19	67,19	11.791,53
<b>Total - 2012</b>	<b>1.977,08</b>	<b>25.994,18</b>	<b>39.692,04</b>	<b>67.663,31</b>	<b>2.598,87</b>	<b>2.598,87</b>	<b>70.262,18</b>

- q) O despacho de revogação manifestou concordância com uma informação de 14-10-2014, que com ele foi junta aos autos, informação esta que, por sua vez, baseia a sua proposta nas «informações prestadas pela DF do Porto», não contendo qualquer apreciação autónoma das pretensões da Requerente;
- r) O despacho de revogação parcial das liquidações foi notificado à Requerente que nada veio dizer no prazo de 10 dias previsto no artigo 13.º, n.º 2, do RJAT;
- s) O despacho de revogação parcial teve por base uma Informação datada de 06-10-2014, emitida pelo Inspector Tributário D... (documento «Páginas de RG1. Parte 1», do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido);
- t) Em 09-12-2014, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta no presente processo, não acompanhada do processo administrativo, que só veio a ser junto em 02-01-2015 (1.ª parte) e 06-01-2015 (2.ª parte);
- u) Em 06-01-2015, a Requerente foi notificada da junção do processo administrativo;
- v) Em 16-01-2015, a Requerente veio apresentar um requerimento e juntar vários documentos, cujos teores se dão como reproduzidos);
- w) Em 28-01-2015, a Requerente juntou ao processo cópias das seguintes liquidações de IVA:
- documento n.º 2014 ... e liquidação n.º 2014 ..., relativa ao mês de Janeiro de 2012, no valor a reembolsar de € 6.056,04;
  - documento n.º 2014 ... e liquidação n.º 2014..., relativa ao mês de Fevereiro de 2012, no valor a reembolsar de € 4.232,65;

- 
- documento n.º 2014... e liquidação n.º 2014..., relativa ao mês de Março de 2012, no valor a reembolsar de € 15.337,32;
  - documento n.º 2014 ... e liquidação n.º 2014 ..., relativa ao mês de Abril de 2012, no valor a reembolsar de € 22.762,15;
  - documento n.º 2014... e liquidação n.º 2014..., relativa ao mês de Maio de 2012, no valor a reembolsar de € 10.987,69;
  - documento n.º 2014... e liquidação n.º 2014..., relativa ao mês de Junho de 2012, no valor a reembolsar de € 12.712,01;
  - documento n.º 2014... e liquidação n.º 2014..., relativa ao mês de Julho de 2012, no valor a reembolsar de € 41.920,67;
  - documento n.º 2014... e liquidação n.º 2014 ..., relativa ao mês de Agosto de 2012, no valor a reembolsar de € 13.300,18;
  - documento n.º 2014 ... e liquidação n.º 2014..., relativa ao mês de Setembro de 2012, no valor a reembolsar de € 9.499,44;
  - documento n.º 2014 ... e liquidação n.º 2014..., relativa ao mês de Outubro de 2012, no valor a reembolsar de € 22.021,22;
  - documento n.º 2014... e liquidação n.º 2014..., relativa ao mês de Novembro de 2012, no valor a reembolsar de € 35.389,88;
  - documento n.º 2014 ... e liquidação n.º 2014..., relativa ao mês de Dezembro de 2012, no valor a reembolsar de € 34.921,99;
- x) Em 28-01-2015, a Autoridade Tributária e Aduaneira juntou ao processo uma «*listagem de reembolsos*» com o seguinte teor:

**LISTA DE REEMBOLSOS**

Nº de resultados: 29

Resultados por página: 15

≤ ≤ 1 2

Identificação do Reembolso	Período de Tributação	Situação	Data de Situação	Valor Emitido	Tipo Imposto
2013	De 2013-02-01 a 2013-02-28	Regularizado	2013-07-10	28.000,00	IVA
2014	De 2011-11-01 a 2011-11-30	Regularizado	2014-11-05	4.733,11	IVA
2014	De 2012-01-01 a 2012-01-31	Regularizado	2014-11-05	5.134,72	IVA
2014	De 2012-02-01 a 2012-02-29	Regularizado	2014-11-05	2.223,91	IVA
2014	De 2012-03-01 a 2012-03-31	Regularizado	2014-11-05	5.229,11	IVA
2014	De 2012-04-01 a 2012-04-30	Regularizado	2014-11-05	13.404,08	IVA
2014	De 2012-05-01 a 2012-05-31	Regularizado	2014-11-05	5.670,70	IVA
2014	De 2012-06-01 a 2012-06-30	Regularizado	2014-11-05	10.655,90	IVA
2014	De 2012-07-01 a 2012-07-31	Regularizado	2014-11-05	7.414,42	IVA
2014	De 2012-08-01 a 2012-08-31	Regularizado	2014-11-05	8.730,11	IVA
2014	De 2012-09-01 a 2012-09-30	Regularizado	2014-11-05	7.705,88	IVA
2014	De 2012-10-01 a 2012-10-31	Regularizado	2014-11-05	5.211,69	IVA
2014	De 2012-11-01 a 2012-11-30	Regularizado	2014-11-05	2.187,97	IVA
2014	De 2012-12-01 a 2012-12-31	Regularizado	2014-11-05	13.930,35	IVA

y) A Requerente autoliquidou IVA nos meses de Janeiro a Dezembro de 2012, tendo em todos eles apresentado declarações periódicas, indicando nos respectivos campos 94 o montante do IVA a receber em cada um dos meses, nos termos referidos nas declarações mensais cujas cópias constam do documento M junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido.

## 2.2. Factos não provados

Não se provou que os valores que a Requerente indicou nos campos 94 das declarações periódicas mensais relativas ao ano de 2012 sejam os indicados no artigo 258 do pedido de pronúncia arbitral, pois não são esses os valores que foram indicados nas declarações cujas cópias a Requerente juntou como documento M.

## 2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se no Relatório da Inspecção Tributária e documentos juntos pelas Partes.

### 3. Matéria de direito

Na sequência da revogação parcial das liquidações iniciais, foram emitidas novas liquidações, sendo as actuais relações jurídicas que subsistem entre a Administração Tributária e a Requerente derivadas dos factos dos autos, as que resultam destes actos.

Por isso, justifica-se que, prioritariamente, se apreciem os vícios que especificamente são imputados a estes actos, pois da sua validade ou não depende a determinação do objecto do presente processo.

#### 3.1. Questão das novas liquidações na sequência da revogação parcial das iniciais

Como resulta da matéria de facto fixada, a Autoridade Tributária e Aduaneira, na sequência da revogação parcial das liquidações originárias, que são indicadas na alínea k) da matéria de facto fixada, emitiu novas liquidações, todas com maiores valores a reembolsar à Requerente do que os que resultavam das primeiras, indicadas na alínea w) da matéria de facto fixada.

A Requerente imputa vícios às novas liquidações no requerimento apresentado depois da junção do processo administrativo, imputação essa que é tempestiva relativamente a vícios de conhecimento superveniente, designadamente aqueles cujo conhecimento advém da junção do processo administrativo, como se prevê no artigo 91.º, n.º 5, do CPTA e é jurisprudência pacífica há muito tempo. ( <sup>1</sup> )

---

<sup>1</sup> Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:  
– de 3-5-1988, processo n.º 20210, Apêndice ao Diário da República de 20-1-94, página 2194;  
– de 9-12-1988, processo n.º 25459, Apêndice ao Diário da República de 23-9-94, página 5949;  
– de 26-9-1990, processo n.º 12010, Apêndice ao Diário da República de 15-10-92, página 508;  
– de 14-1-1992, processo n.º 26504, Apêndice ao Diário da República de 29-12-95, página 43;  
– do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo de 28-6-1994, processo n.º 26811;  
– de 13-10-1994, processo n.º 25346, Apêndice ao Diário da República de 18-4-97, página 6876;  
– de 5-12-1995, processo n.º 35689, Apêndice ao Diário da República de 30-4-98, página 9550;  
– de 8-2-1996, processo n.º 37102, Apêndice ao Diário da República de 31-8-98, página 957;  
– do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo de 20-3-1997, processo n.º 35689;  
– de 17-5-2005, processo n.º 975/03; de 10-5-2006, processo n.º 1449/03.

---

Além de outros, a Requerente imputou a estas novas liquidações vício por violação da proibição do artigo 13.º, n.º 3, do RJAT, que estabelece que *«findo o prazo previsto no n.º 1, a administração tributária fica impossibilitada de praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, a não ser com fundamento em factos novos»*.

No caso em apreço, as novas liquidações reportam-se aos mesmos factos tributários que as anteriores, mas visam apenas dar execução ao despacho de revogação previsto no n.º 1 do mesmo artigo.

Sendo assim, como actos de execução, que têm natureza meramente confirmativa, já que não provocam qualquer alteração na ordem jurídica.

Os actos confirmativos não são verdadeiros actos administrativos (ou tributários) na medida em que se limitarem a reafirmar o que já foi decidido pelo acto tributário exequendo, a nível da definição de situações jurídicas que este introduziu na ordem jurídica.

É por essa razão que os actos de execução que não provocam qualquer alteração que não resultou já do acto exequendo não são contenciosamente impugnáveis e, se tiverem algum conteúdo inovador, apenas nessa parte inovadora podem ser objecto de processos impugnatórios, isto é, na medida em que não excedem a definição jurídica previamente efectuada pelo acto exequendo [artigo 151.º, n.º s 3 e 4, do Código do Procedimento Administrativo de 1991, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 2.º, alínea d), da LGT].

No caso em apreço, a derradeira definição da posição da Administração Tributária perante a Requerente foi efectuada pelo acto de revogação parcial das liquidações e, por isso, é a conformação que ele deu a essas liquidações (revogando-as numa parte e reafirmando a manutenção da parte restante com a fundamentação que consta da informação com que manifesta concordância e, reflexamente com a informação da Direcção de Finanças do ..., para que aquela informação, por sua vez, remete) que constitui o objecto da apreciação da legalidade a efectuar no presente processo.

---

A proibição de prática de novos actos tributários com os mesmos fundamentos previstos no n.º 3 do artigo 13.º tem de ser entendida como reportando-se a verdadeiros actos tributários, actos que tenham natureza de actos administrativos, por produzirem efeitos jurídicos na situação individual e concreta do contribuinte que é seu destinatário (artigo 120.º do Código do Procedimento Administrativo), pois não se justifica essa proibição em relação a actos que nada alteram a situação anterior antes a concretizam.

Por isso, não se podem considerar ilegais as novas liquidações, por violação do referido artigo 13.º, n.º 3, do RJAT, na medida em que concretizam o decidido no acto de revogação.

Se, eventualmente, alguma ou algumas das novas liquidações exceder o que foi decidido pelo acto revogatório das liquidações iniciais, essas novas liquidações serão, apenas nessa medida, ilegais por violação do referido artigo 13.º, n.º 3, do RJAT.

Neste contexto, não se pode olvidar que, embora cada liquidação se reporte a um mês e tenha sido efectuado um quadro que resume todas as correcções efectuadas no ano de 2012, o acto que decide mantê-las parcialmente contém ínsitas tomadas de posição sobre cada uma das correcções relativas a cada uma das facturas que são analisadas na informação de 06-10-2014, pelo que é perfeitamente divisível, podendo cada uma dessas tomadas de posição ser objecto de juízo autónomo, na apreciação da legalidade do acto referido.

### **3.2. Vício relativo ao impedimento do autor do Relatório da Inspeção Tributária no procedimento em que foi proferido o acto de revogação**

Como resulta da matéria de facto fixada, na sequência da notificação das liquidações iniciais, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa.

Nessa reclamação graciosa, emitiu uma informação destinada a ser suporte da decisão final o mesmo Inspector Tributário que elaborou o Relatório da Inspeção Tributária.

Foi também o mesmo Inspector Tributário quem elaborou a informação de 6-10-2014, emitida na Direcção de Finanças do ..., que serviu de base ao acto de revogação parcial das liquidações iniciais.

A posição assumida por aquele Inspector Tributário é único fundamento substantivo da decisão revogatória.

Na verdade, o despacho de revogação limita-se a manifestar concordância com uma informação de 14-10-2014, que com ele foi junta aos autos, mas esta informação baseou-se apenas nas *«informações prestadas pela DF do ...»*, não contendo qualquer apreciação autónoma sobre os fundamentos da revogação parcial das liquidações iniciais e manutenção de parte delas, limitando-se a reproduzir integralmente o quadro que resume as alterações elaborado naquela informação de 06-10-2014 elaborada na Direcção de Finanças do ....

A Requerente, no requerimento de 28-01-2015, imputa vício ao acto de revogação, na medida em que *«conduziu ao apuramento dos valores de IVA alegadamente ainda em dívida»*, por a informação que lhe serviu de base ser da autoria do mesmo Inspector que procedeu à inspecção tributária (artigo 62.º desse requerimento). *«Ou seja, o mesmo inspector que fez a inspecção e correcções iniciais, subjacentes às liquidações de IVA iniciais, fez ele próprio depois uma “auto-inspecção” à inspecção que o próprio anteriormente havia realizado, na sequência dos pedidos arbitrais do contribuinte»* (artigo 63.º do requerimento).

A Requerente defende que *«estamos ostensivamente perante uma incompatibilidade específica do inspector, nos termos do artigo 20º nº 1 f) do RCPIT»* e *«perante um caso de impedimento, nos termos do artigo 44º nº 1 g) do CPA»*.

O artigo 20.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária reporta-se a incompatibilidades específicas dos funcionários da Administração Tributária estabelecendo o seguinte, no que aqui interessa:

### **Artigo 20.º**

#### **Incompatibilidades específicas**

*1 - Os funcionários da inspecção tributária, além das incompatibilidades*

*aplicáveis aos funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira em geral, estão sujeitos às seguintes incompatibilidades específicas: ( <sup>2</sup> )*

*(...)*

*f) Realizar ou participar em acções de inspecção visando a prestação de informações em matéria de facto em processos de reclamação, impugnação ou recurso de quaisquer actos da administração tributária em que tenham tido intervenção.*

O artigo 44.º, n.º 1, alínea g) do Código do Procedimento Administrativo de 1991 estabelece o seguinte:

#### ***Artigo 44.º***

##### ***Casos de impedimento***

*1 – Nenhum titular de órgão ou agente da Administração Pública pode intervir em procedimento administrativo ou em acto ou contrato de direito público ou privado da Administração Pública, nos seguintes casos:*

*(...)*

*g) Quando se trate de recurso de decisão proferida por si, ou com a sua intervenção, ou proferida por qualquer das pessoas referidas na alínea b) ou com intervenção destas.*

Este artigo 44.º do Código do Procedimento Administrativo de 1991, inserido numa Secção com a epígrafe «*Das garantias de imparcialidade*», visa assegurar a observância

---

<sup>2</sup> Esta redacção foi introduzida pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de Setembro, pelo que já estava em vigor em 06-10-014, quando foi elaborada a Informação na Direcção de Finanças do ....

De qualquer forma, a alteração é irrelevante, pois limitou-se a substituir a referência à Direcção-Geral dos Impostos que constava da redacção anterior, que estabelecia que «*1 - Os funcionários da inspecção tributária, além das incompatibilidades aplicáveis aos funcionários da Direcção-Geral dos Impostos em geral, estão sujeitos às seguintes incompatibilidades específicas:*».

Assim, a nova redacção nada tem de inovador, pois o redireccionamento para a Autoridade Tributária e Aduaneira de todas as referências à Direcção-Geral de Impostos já resultava do artigo 12.º, n.º 2, alínea a), do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 31 de Dezembro.

do princípio da imparcialidade, que é imposta à Administração Tributária pelo artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa e é reafirmada pelo artigo 55.º da LGT.

Assim, os impedimentos previstos neste artigo 44.º, são aplicáveis à generalidade dos funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira, por força da regra da subsidiariedade da aplicação do Código do Procedimento Administrativo à actividade da Administração Tributária que se estabelece no artigo 2.º, alínea c), da LGT.

O procedimento de revogação dos actos que são objecto de pedidos de pronúncia arbitral insere-se, por mera interpretação declarativa, no conceito de «*recurso*», já que esta expressão é adequada a referenciar qualquer meio de impugnação de actos da Administração e no procedimento referido visa-se, à face do alegado no pedido de pronúncia arbitral, apreciar a correcção do acto que deste seja objecto.

Assim, é manifesto que se está perante uma situação enquadrável nesta alínea g) do n.º 1 do artigo 44.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

Os impedimentos previstos no referido artigo 44.º do Código do Procedimento Administrativo visam assegurar as garantias de imparcialidade e transparência da actuação da actividade decisória da Administração Pública, que são impostas pelo artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

No específico caso do impedimento de intervenção em procedimentos de natureza administrativa em que são impugnados actos, visa-se assegurar um duplo grau de apreciação, através de uma nova análise da situação sem qualquer predisposição psicológica para manter o decidido, o que legislativamente se entendeu só poder ser assegurado inibindo os funcionários que intervieram em fases anteriores de procedimentos de terem intervenção nos recursos que, directa ou indirectamente, visem apreciar a sua actuação.

E, se é certo que, no caso em apreço, o funcionário que efectuou a inspecção, alterou em grande parte a posição assumida no Relatório da Inspecção Tributária, também o é que noutra parte manteve a posição assumida, pelo que não se pode afastar a possibilidade de a imparcialidade da decisão ter sido assegurada.

De qualquer modo, os impedimentos operam abstractamente, independentemente da demonstração de que, em concreto, ocorreu uma actuação parcial.

Na verdade, visa-se com eles obstar a que «se criem situações em que haja risco ou quebra do dever de imparcialidade, designadamente atribuindo efeito anulatório a factos que não envolvem uma efectiva violação desse princípio, mas têm ínsito o risco ou perigo da sua violação». «A não declaração do impedimento verificado fere o acto praticado de vício de violação de lei, determinante da sua anulabilidade (artigo 51.º, n.º 1 do CPA), vício de que enfermam igualmente os actos consequentes daquele, designadamente o de liquidação objecto de impugnação judicial». ( <sup>3</sup> )

Assim, é de concluir que o acto de revogação parcial das liquidações originárias, na parte em que as manteve parcialmente com base nos fundamentos do parecer emitido pelo Inspector Tributário que realizou a inspecção, enferma de vício de violação de lei, que se repercute na parte mantida das liquidações, o que justifica a sua anulação (artigos 51.º, n.º 1, e 135.º do Código do Procedimento Administrativo de 1991).

As liquidações de juros compensatórios dependem da legalidade do acto de liquidação do imposto a que se reportam, integrando-se na mesma dívida de imposto (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que são afectadas pela ilegalidade que afecta as liquidações de IVA, justificando-se a sua anulação, pelas mesmas razões.

### 3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Conclui-se, assim, que todas as liquidações de IVA e juros compensatórios, nas partes em que as correções foram mantidas pelo acto de revogação parcial das liquidações originárias, enfermam de vício de violação de lei, por violação do artigo 44.º, n.º 1, alínea g) do Código do Procedimento Administrativo de 1991 e que as novas liquidações, na

<sup>3</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13-10-2010, processo n.º 0218/10.

De resto, é jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Administrativo que a violação do princípio da transparência, que está subjacente aos impedimentos previstos no artigo 44.º do CPA de 1991 que é corolário do princípio da imparcialidade, com consagração constitucional, no n.º 2 do art. 266.º da CRP, constitui vício autónomo, não dependente da demonstração de efectiva actuação com parcialidade.

Neste sentido, podem ver-se os acórdãos do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo de 16-11-95, proferido no recurso n.º 31932, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-97, página 788, e do mesmo Pleno de 19-2-97, proferido no recurso n.º 28280, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-5-99.

medida em que excederem o que foi decidido pelo acto de revogação quanto à manutenção das liquidações originárias, serão ilegais por violação do artigo 13.º, n.º 3, do RJAT.

De harmonia com o disposto no artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, não sendo imputados à liquidação de IRS vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade, nem sendo indicada pela Requerente uma relação de subsidiariedade entre os vícios, a ordem da apreciação destes deve ser a que, segundo o prudente critério do julgador, proporciona mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

O estabelecimento de uma ordem de conhecimento de vícios no contencioso tributário, nos termos previstos naquele artigo 124.º, tem ínsito o entendimento legislativo de que, se for julgado procedente algum vício que confira estável e eficaz tutela dos direitos do contribuinte, fica prejudicado, por inútil, o conhecimento de outros vícios que sejam imputados ao acto impugnado, já que, se fosse sempre necessário conhecer de todos os vícios, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

No específico caso das decisões arbitrais que conhecem do mérito, prevê-se no n.º 4 do artigo 24.º do RJAT, a preclusão do *«direito de a administração tributária praticar novo acto tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário e período de tributação, salvo nos casos em que este se fundamente em factos novos diferentes dos que motivaram a decisão arbitral»*, pelo que a anulação proporciona estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente.

Consequentemente, não tem utilidade das restantes questões suscitadas, pelo que não se toma delas conhecimento (artigo 130.º do CPC).

#### **4. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios**

A Requerente indicou nos artigos 258 e 259 do pedido de pronúncia arbitral que teria autoliquidado IVA ficando com créditos nos seguintes valores indicados nos campos 94 das declarações periódicas, cujas cópias juntou como documento M.

Os valores que se vêem indicados nos campos 94 das declarações periódicas referidas, não são os que Requerente refere no artigo 258 do pedido de pronúncia arbitral.

Por isso, não foi dado como provado que a Requerente tivesse indicado nos referidos campos 94 os valores que indica no artigo 258.º do pedido de pronúncia arbitral.

No entanto, é seguro que a Requerente autoliquidou IVA em todos os meses de 2012 e em todos eles tinha IVA a recuperar, pelo que tem direito a ser reembolsada nos termos que requereu.

Por outro lado, sendo ilegais as liquidações adicionais efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, por facto que lhe é imputável são devidos juros indemnizatórios, por força do disposto no artigo 43.º, n.º 1 da LGT.

Os juros indemnizatórios são devidos à taxa legal supletiva (artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril) e calculados com base nos montantes de reembolsos que não foram pagos e os períodos entre as datas em que cada um deles deveria ter sido pago e aquele em que se vier a efectivar o respectivo pagamento, levando-se em conta os juros indemnizatórios que eventualmente já tenham sido pagos.

Não havendo elementos que permitam afirmar com segurança quais os valores dos reembolsos bem como o montante dos juros indemnizatórios, os seus valores deverão ser liquidados em execução do presente acórdão (artigos 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil e 565.º do Código Civil).

## **5. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios, na parte em que subsistiu após a revogação parcial operada pelo despacho do Senhor Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira de 14-10-2014: n.ºs 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., e 2013 ...;



- 
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a devolver a Requerente os valores de reembolsos que estiverem em dívida, acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos referidos no ponto 4. deste acórdão.

### **5. Valor do processo**

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que o valor do processo não deve ser o indicado pela Requerente (€ 158.917,60), por ter havido revogação parcial dos actos impugnados, pelo que o correspondente à soma das correcções contestadas e mantidas, isto é, € 70.262,18, para o exercício de 2012.

Nos termos do artigo 299.º, n.º 1, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT e no artigo 6.º, alínea a), do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, *«na determinação do valor da causa, deve atender-se ao momento em que a acção é proposta, excepto quando haja reconvenção ou intervenção principal»*.

Por isso, o valor da causa é, o de € **158.917,60**, de harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC de 2013, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Lisboa, 30 de Abril de 2015

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)



---

(Henrique Nunes)

(Jorge Carita)