

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 654/2014 -T

Tema: IVA – revogação parcial das liquidações, insuficiência e ininteligibilidade da fundamentação, art. 20º do RCPIT

Profere, nestes Autos, a Juíza Árbitro Marta Gaudêncio, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o presente Tribunal Arbitral, a seguinte

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. Em 1 de Setembro de 2014, B..., Lda., titular do NIPC..., com sede na ..., nº ..., ..., ..., submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à declaração de ilegalidade e conseqüente anulação das liquidações adicionais de IVA n.ºs..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., no montante total de €10.251,57, e das respectivas liquidações de juros compensatórios n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., no valor total de €1.230,65, relativas ao ano de 2010 (meses de Janeiro, Março, Maio, Julho, Agosto, Setembro, Outubro, Novembro e Dezembro), no total de €11.482,22. É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.
2. A Requerente requereu ainda o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios e a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira nas despesas do processo.
3. No dia 1 de Setembro de 2014, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

4. A 3 de Setembro de 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.
5. No requerimento inicial (doravante petição inicial ou PI), a Requerente solicitou a declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios acima identificadas com fundamento em insuficiência e ininteligibilidade da fundamentação constante do relatório de inspeção, fundada dúvida acerca da quantificação dos factos tributários, ilegal prorrogação do procedimento de inspeção tributária, ilegalidade das correções relativas às deduções de IVA efectuadas e às isenções de IVA aplicadas.
6. A Requerente, considerando o facto de estar em causa a aplicação das normas da Diretiva 2006/02/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, suscita também a questão da formulação de pedido de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça, ao abrigo do art. 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), para o esclarecimento das matérias que indica (arts. 322 e 323 da PI).
7. A Requerente conclui pedindo (i) A anulação das liquidações de IVA e JC impugnadas, com a consequente devolução dos tributos indevidamente pagos, (ii) o reconhecimento do direito da Requerente a juros indemnizatórios, a liquidar nos termos legais, por erro de facto e de Direito da AT na emissão das liquidações impugnadas e (ii) a condenação da Requerida no pagamento das despesas da presente lide.
8. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 5.º e na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, tendo sido comunicada a aceitação do encargo no prazo aplicável.
9. Em 17 de Outubro de 2014, a Requerente foi notificada dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar.
10. Por Despacho de 14 de Outubro de 2014 (comunicado ao CAAD a 16 de Outubro de 2014), o Senhor Director-Geral da AT revogou parcialmente os actos tributários

mencionados na PI, nomeadamente as liquidações dos meses de Janeiro, Maio, Setembro, Novembro e Dezembro de 2010, tendo informado que as liquidações de juros compensatórios seriam alteradas em conformidade.

11. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 3 de Novembro de 2014.
12. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que, além de defender a improcedência dos pedidos, esclareceu que, no prazo previsto no artigo 13.º do RJAT, haviam sido revogados parcialmente os actos tributários impugnados, alterando-se (i) as liquidações relativas aos meses de Maio, Setembro, Novembro e Dezembro de 2010, (ii) as liquidações de Janeiro a Novembro de 2011 e (iii) todas as liquidações de 2012.
13. Mais referiu a Autoridade Tributária e Aduaneira que, na sequência destas alterações, iriam ser revogadas todas as liquidações de juros compensatórios e emitidas novas liquidações, em conformidade com os valores que resultassem das liquidações adicionais entretanto corrigidas.
14. As correcções referentes a 2010, em causa nos presentes autos, mantiveram-se assim nos seguintes termos:

(Valores em euros)

| Períod | Omissão de IVA liquidado | | | Total | IVA indevidamente | | IVA em |
|----------------|--------------------------|--------------|-------------|--------------|-------------------|--------------|--------------|
| | (1) | (2) | (3) | | (4) Quadro | Total | |
| 2010.01 | 322 | --- | --- | 322 | --- | 0.00 | 322 |
| 2010.02 | --- | --- | --- | 0.0 | --- | 0.00 | 0.00 |
| 2010.03 | --- | --- | --- | 0.0 | 3.484 | 3.484 | 3.484 |
| 2010.04 | --- | --- | --- | 0.0 | --- | 0.00 | 0.00 |
| 2010.05 | --- | 1.96 | --- | 1.9 | 500 | 500 | 501 |
| 2010.06 | --- | --- | --- | 0.0 | --- | 0.00 | 0.00 |
| 2010.07 | --- | --- | --- | 0.0 | 787 | 787 | 787 |
| 2010.08 | --- | 733 | --- | 733 | --- | 0.00 | 733 |
| 2010.09 | --- | 945 | --- | 945 | --- | 0.00 | 945 |
| 2010.10 | --- | 717 | --- | 717 | --- | 0.00 | 717 |
| 2010.11 | --- | 608 | --- | 608 | --- | 0.00 | 608 |
| 2010.12 | --- | 1.208 | --- | 1.208 | --- | 0.00 | 1.208 |
| Total - | 322 | 4.216 | 0.00 | 4.539 | 4.771 | 4.771 | 9.310 |

15. A AT referiu ainda, em sede de resposta, que “*Não são ainda conhecidas, nos termos expostos, as liquidações que substituíram ou substituirão as revogadas.*” e que “*Mas, ressalvando-se que todas as liquidações originalmente impugnadas se encontram*

revogadas, resta discutir os fundamentos das correcções que não foram revogadas em sede administrativa e, portanto, darão origem a liquidações substitutivas.”.

16. Adicionalmente, a Autoridade Tributária e Aduaneira veio defender que o valor da acção deveria ser alterado em conformidade, de €11.482,22 para €9.310,88.
17. Em 3 de Fevereiro de 2015, a Requerente veio apresentar resposta, alegando que:
- a. O processo administrativo não foi junto aos autos com a resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira e encontra-se, ainda, incompleto, na medida em que dele consta uma Informação datada de 06.10.2014, da Divisão de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do ..., sancionada por despacho de 07.10.2014, do respectivo Chefe de Divisão;
 - b. Todavia, nesta Informação é feita referência, diversas vezes, a uma alegada “*informação prestada à Divisão de Justiça e Contencioso da DF ...*” – que supostamente terá sido decisiva e da qual presumivelmente constarão as operações cujo IVA ainda estará em aberto, bem como os fundamentos de facto e de Direito para a revogação parcial das liquidações, bem como o procedimento administrativo concretamente seguida – a qual não consta do processo;
 - c. É essencial o conhecimento atempado do processo administrativo, designadamente porque a AT operou uma revogação parcial das liquidações, continuando contudo a Requerente sem saber quais os concretos factos tributários a que se reporta essa revogação, nem tão pouco quais as razões de facto e de Direito para essa mesma revogação - para que o processo e a prova passe a incidir, fundadamente, apenas sobre a matéria factual relativamente à qual as liquidações ainda não foram anuladas.
 - d. A omissão de partes fundamentais do PA constitui uma nulidade processual, já que é susceptível de influir na decisão da causa, para além de prejudicar obviamente a prova produzida e/ou a produzir pelo contribuinte, ou seja, o adequado exame da causa;
 - e. Tendo em conta que as correcções iniciais da AT basearam-se em correcções factura a factura, compulsado exhaustivamente o conteúdo do PA junto aos autos verifica-se que dele não consta, em nenhum lugar, quais as concretas operações, clientes e facturas cujo IVA adicionalmente liquidado foi anulado e quais as concretas operações, clientes e facturas cujo IVA adicionalmente liquidado não foi anulado.

18. Requereu ainda que a Requerida fosse notificada para juntar aos autos cópia da sobredita informação que a Divisão de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do ... terá prestado à Divisão de Justiça e Contencioso da Direcção de Finanças do
19. A Requerida juntou aos autos a referida Informação, tendo ainda esclarecido que, na sequência da revogação de parte das correcções impugnadas, nos termos do art. 13º do RJAT, e em vista de se encontrarem pagas as liquidações, os serviços competentes não procederam à emissão de novas liquidações, antes foi efectuada a restituição das quantias correspondentes às correcções objecto de revogação, tendo sido restituído €940, 69 de IVA e €61,54 relativos a juros compensatórios.
20. No dia 1 de Setembro de 2014 realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, tendo-se procedido à inquirição da testemunha arrolada pela Requerente A....
21. O representante da Requerente solicitou o aproveitamento do depoimento das testemunhas M... e C..., prestados no processo n.º 655/2014-T, relativo a matéria idêntica à dos presentes autos, e que havia sido gravado, uma vez que as testemunhas não se encontravam presentes. O representante da Requerida declarou nada ter a opor ao requerido. O representante da Requerida declarou ainda pretender juntar um documento aos autos, tendo o representante da Requerida declarado que a tal não se opunha e que sobre o mesmo se pronunciaria em sede de alegações.
22. Em Março de 2015, veio a Requerida solicitar a junção do documento J.3 aos autos. Este documento teria sido junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral mas, em virtude da sua dimensão, não fora possível realizar o respectivo upload, pelo que não se encontrava disponível no Sistema de Gestão Processual do CAAD. Atento o facto de que o documento fora atempadamente junto com a PI, determinou-se a sua junção aos autos.
23. As partes apresentaram alegações, tendo-se a Requerente pronunciado nos seguintes termos:
 - a. Na pendência do processo arbitral, as liquidações adicionais de IVA e JC impugnadas foram objecto de revogação parcial por parte da AT, pelo que, no segmento em que ocorreu essa revogação parcial, a presente Instância deve ser julgada extinta por inutilidade superveniente da lide.

-
- b. Dado que essa inutilidade superveniente é imputável à AT/Requerida, é esta a responsável pelas custas (artigo 536º nº 3 do CPC), devendo manter-se o valor do processo em €11.482,22.
 - c. A AT, na revogação parcial operada, não reconheceu o direito do contribuinte a juros indemnizatórios, igualmente peticionados pela Requerente.
 - d. A Resposta da AT foi apresentada sem ter sido acompanhada do processo administrativo;
 - e. Resulta do PA que a inspeção e relatório da Divisão de Inspeção Tributária da DF do ..., datado de 06.10.2014 (que sustenta o Parecer da DF do ... – Divisão de Inspeção Tributária, de 06.10.2014, e o despacho concordante de 07.10.2014, do Chefe daquela Divisão de Inspeção), e que conduziu ao apuramento dos valores de IVA alegadamente ainda em dívida (ou seja, não anulados pela AT) é da autoria precisamente do mesmo inspector tributário que fez o relatório inspectivo que esteve na base das liquidações aqui impugnadas – D....
 - f. Ou seja, o mesmo inspector que fez a inspeção e correcções iniciais fez ele próprio depois uma “auto-inspeção” à inspeção que o próprio anteriormente havia realizado, na sequência dos pedidos arbitrais do contribuinte – o que é manifestamente ilegal.
 - g. Com efeito, a decisão administrativa do meio de reacção do contribuinte teve por base uma inspeção feita pelo mesmíssimo inspector que inicialmente fez a inspeção geradora das liquidações adicionais de IVA e JC aqui impugnadas.
 - h. Estamos perante uma ostensiva 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, sendo que a falta de autodenúncia desta situação constitui inclusivamente falta grave para efeitos disciplinares, nos termos dos artigos 45º nº 1 e 51º nº 2 do CPA.
 - i. Por conseguinte, tendo em conta que foi precisamente esta inspeção, eivada de vício de violação de lei, que conduziu à manutenção parcial das liquidações de IVA e JC aqui impugnadas, devem estas ser anuladas também no segmento em que se mantiveram – ou seja, na parte em que não foram administrativamente revogadas.

-
- j. Pois, enquanto actos consequentes que são, de procedimento inspectivo ilegal, as liquidações de IVA e JC aqui impugnadas, no segmento em que não foram revogadas pela AT, são nulas, nos termos do artigo 133º n.º 2 i) do CPTA.
 - k. O relatório inspectivo padece de insuficiência e ininteligibilidade da fundamentação, pelo que as correcções e, consequentemente, as liquidações aqui impugnadas, padecem de vício de falta de fundamentação, por violação do disposto nos artigos 77º n.º 1 e 2 da LGT e 268º n.º 3 da CRP.
 - l. As correcções em causa, em função da fundada dúvida acerca da sua concreta quantificação, devem ser anuladas – com a consequente anulação das liquidações adicionais de IVA e JC aqui impugnadas;
 - m. O procedimento de inspecção externa, que se prolongou indevidamente para além do prazo máximo previsto na lei (em violação do referido artigo 36º n.º 2 e 3 do RCPIT), padece de nulidade ou, ao menos, de vício determinante da sua anulação, devendo as liquidações adicionais emitidas em consequência ser anuladas.

24. Nas alegações apresentadas, a Requerida pronunciou-se pela improcedência total do pedido.

II - SANEAMENTO

Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

III. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

1. 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....
2. A Requerente exerce a atividade de compra e venda de cd's, dvd's, vinil, *merchandising* e outros artigos relacionados com música e audiovisual, actuando no mercado global – nacional, intracomunitário e estrangeiro-, quer ao nível das compras, quer ao nível das vendas.
3. As compras são efectuadas geralmente em grandes quantidades e um pouco por todo o mundo: Portugal, Europa, Ásia, América e Austrália.
4. São utilizadas diversas abordagens junto dos clientes e fornecedores.
5. Os clientes da Requerente são frequentemente armazenistas, onde se privilegia o contacto directo e pessoal, mas são também utilizadas as novas tecnologias para vendas online.
6. As quantidades vendidas podem ser grandes, sendo a expedição pode ser feita em paletes ou caixas, ou pequenas e muito pequenas, sendo utilizadas caixas ou pequenas embalagens tipo envelope.
7. A expedição para clientes empresariais que vendem online, em que o tempo de entrega é crucial, é normalmente efectuada pelas empresas de referência que operam no mercado da logística e dos transportes internacionais:, sendo estes envios mais frequentes para países fora da Comunidade (EUA, Suíça e Austrália).
8. O custo do transporte é umas vezes suportado pela Requerente, mas também coexistem situações em que o transporte é da conta do cliente.
9. Nas vendas em grandes quantidades, que obrigam ao uso de paletes, são normalmente utilizados os serviços da ... ou empresas congéneres, e o transporte é feito à sexta-feira, dia em que saem os camiões para as viagens para países europeus.
10. Sempre que são efectuadas vendas à unidade, são geralmente utilizados os CTT.
11. A Requerente foi sujeita a uma acção inspectiva externa relativamente aos exercícios de 2010, 2011 e 2012.
12. Esta acção inspectiva iniciou-se em 18 de Janeiro de 2013 e terminou em 2 de Agosto de 2013, de inspecção, tendo a empresa sido notificada, em 12 de Julho de 2013, da ampliação do

-
- prazo de procedimento autorizada por um período de 3 meses, com data previsível de termo do procedimento em 18 de Outubro de 2013.
13. Na referida acção inspectiva concluiu-se, em suma, que (i) a empresa deduziu indevidamente IVA, nos anos de 2010, 2011 e 2012, (ii) a empresa 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) a empresa 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. 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,
 14. As correcções relativas ao ano de 2010 ascendem a €9.310,88, acrescidas de juros compensatórios.
 15. Em 17 de Janeiro de 2014, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra as liquidações adicionais de IVA e as liquidações de juros compensatórios emitidas na sequência da realização da acção inspectiva acima referida.
 16. Como não foi proferida decisão, em sede de reclamação graciosa, no prazo de quatro meses, foi presumido o seu indeferimento tácito para efeitos de apresentação do pedido de pronúncia arbitral, tendo o presente pedido sido apresentado a 1 de Setembro de 2014.
 17. Em conformidade com a informação dos serviços, foi efectuada no prazo estipulado no art. 13.º do RJAT a revogação parcial dos actos tributários impugnados, alterando-se as liquidações relativas aos meses de Maio, Setembro, Novembro e Dezembro de 2010.
 18. O valor em causa nos presentes autos é, assim, €9.310,88, sendo que o diferencial foi restituído à Requerente.
 19. A redução do valor tem na base uma informação preparada pelo Inspector Tributário D..., junta aos autos e cujo teor se dá como reproduzido.
 20. A reclamação graciosa não foi decidida no prazo de 4 meses a contar da data de apresentação, tendo subsequentemente sido apresentado o presente pedido de constituição de tribunal arbitral.

21. Em 14 de Outubro de 2014, o Senhor Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, proferiu despacho de revogação parcial das liquidações originárias, sendo que 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 ...». não contendo qualquer apreciação autónoma das pretensões da Requerente.
22. O despacho de revogação parcial teve por base uma Informação datada de 06-10-2014, emitida pelo Inspector Tributário D....
23. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta no presente processo, não acompanhada do processo administrativo, que só veio a ser junto posteriormente.
24. Mais tarde, a Requerente veio apresentar um requerimento e juntar vários documentos, cujos teores se dão como reproduzidos);

A.2. Factos dados como não provados

Não foram provados os factos alegados pelas partes e não constantes dos factos dados como provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, de resto não contestados pelas partes.

B. DO DIREITO

Tendo em conta o objecto do litígio, tal como este ficou definido na sequência da decisão de revogação parcial efectuada pela AT das liquidações adicionais de IVA, as questões concretas suscitadas no âmbito do presente processo, e relativamente às quais cumpre decidir, são as seguintes:

- i) ilegalidade das liquidações de IVA e de juros compensatórios controvertidas na parte em que não foram revogadas pela AT, dada a presença de incompatibilidade específica, nos termos do art. 20.º, n.º 1, al. f) do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPIT), e de impedimento, nos termos do artigo 44.º, n.º 1, al. g) do Código do Procedimento Administrativo (CPA), na decisão administrativa do meio de reacção do contribuinte;
- ii) insuficiência e inteligibilidade da fundamentação, por falta de explicitação e discriminação, bem como de relação com as correções realizadas, dos anexos ao relatório inspectivo que estão na base do cômputo e quantificação das correções em apreço, com consequente violação do disposto nos arts. 77.º n.ºs 1 e 2 da Lei Geral Tributária (LGT) e 268.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa (CRP);
- iii) existência de fundada dúvida acerca da quantificação dos factos tributários e correções operadas pela AT no relatório inspectivo;
- iv) ilegal prorrogação do procedimento de inspeção tributária externa (cfr. o disposto no art. 36.º, n.ºs 2 e 3 do RCPIT);
- v) erro nos pressupostos de facto e violação do disposto no art. 14.º, al. a) do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) e dos princípios da justiça e da proporcionalidade objecto dos arts. 55.º da LGT, 266.º, n.º 2 da CRP, 5.º e 6.º do CPA e 5.º do Tratado da União Europeia (TUE).
- vi) erro nos pressupostos de facto e violação das normas e princípios objecto dos arts. 14.º a) RITI, 6.º n.º 6 a) CIVA, 29.º n.º 8 CIVA, 6.º-A CPA e 266.º n.º 2 CRP, por alegada falta

-
- de elementos comprovativos da saída das mercadorias de Portugal para outros países comunitário;
- vii) erro nos pressupostos de facto e errónea interpretação e aplicação dos arts. I 4.º, n.º 1, al. a) e 29.º, n.º 8 do CIVA no que concerne à correção de IVA respeitante às exportações;
- viii) ilegalidade da liquidação de juros compensatórios por falta dos pressupostos previstos nos artigos 96.º n.º 1 CIVA e 43.º LGT;
- ix) direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º LGT.

1. Impedimento no procedimento relativo ao ato de revogação

Cumprir decidir, em termos de Direito, a questão relativa ao vício invocado pela Requerente em relação à decisão proferida ao abrigo do art. 13.º, n.º 1 do RJAT quanto à presença de incompatibilidade específica, nos termos do disposto no artigo 20.º n.º 1 g) do RCPIT, e de impedimento, nos termos do artigo 44.º, n.º 1 g) do CPA.

Esta questão foi suscitada pela Requerente em sede de alegações – tempestivamente, na medida em que está em causa o facto superveniente da revogação operada nos termos do n.º 1 do art. 13.º do RJAT e o conhecimento do procedimento em que tal revogação se sustentou.

Neste âmbito, acompanhamos o entendimento proferido no Processo n.º 656/2014-T, que versou sobre matérias semelhantes, embora referentes a outro exercício:

“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 Inspetor 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 o único fundamento substantivo

da decisão revogatória.

Na verdade, o despacho de revogação limita-se a manifestar concordância com uma informação de 14 de Outubro de 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 inspetor que procedeu à inspecção tributária (artigo 62.º desse requerimento). «Ou seja, o mesmo inspetor que fez a inspecção e Correções iniciais, subjacentes as 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 inspetor, nos termos do artigo 20º nº 1 f) do RCPIT» e «perante um caso de impedimento, nos termos do artigo 44ºnº 1 g) do CPA».

O artigo 20.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção 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: ¹

¹ Esta redacção foi introduzida pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de Setembro, pelo que já estava em vigor em 6 de Outubro de 2014, quando foi elaborada a Informação da Direcção de Finanças do

(...)

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 de administração tributária em que tenham tido intervenção.

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 Inspeção 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:

(...)

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 de administração tributária em que tenham tido intervenção.

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

Artigo 44.º

Casos de impedimento

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 dos Impostos já resultava do artigo 12.º n.º 2 a).

1 – Nenhum titular de órgão ou agente da Administração Pública pode intervir em procedimento administrativo ou em acto ou contraio 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 do principio 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 e), 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 ou imparcial.

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 CPA), vício de que enfermam igualmente os actos consequentes daquele, designadamente o de liquidação objecto de impugnação judicial.»²

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 partemantida 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,

² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Outubro de 2010, processo n.º 0218110. De resto, é jurisprudência pacífica do STA que a violação do princípio da transparência, que está subjacente aos impedimentos previstos no artigo 44.º do CAP 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 da efectiva actuação com parcialidade. Nesse sentido, podem ver-se os Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo de 16 de Novembro de 1995, proferido no recurso n.º 31932, publicado em Apêndice ao Diário da República de 30 de Setembro de 1997, página 788, e do mesmo Pleno de 19 de Fevereiro de 1997, proferido no recurso n.º 28280, publicado em Apêndice ao Diário da República de 28 de Maio de 1999.

pelas mesmas razões.”

2. Questões de conhecimento prejudicado

A ordenação *supra* efectuada das questões controvertidas nestes autos corresponde à ordem de prioridade pela qual devem ser conhecidos por este Tribunal os vícios imputados às liquidações impugnadas.

Na verdade, por força do disposto no art. 124.º, n.º 2 b) do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º n.º 1 c) do RJAT, a apreciação dos vícios invocados é feita pela ordem indicada pelo Requerente, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade – o que, aqui, se verifica, tendo a Requerente, ao utilizar a expressão “sem prescindir” (tanto na PI como nas Alegações), estabelecido, em relação à pluralidade de vícios alegada, uma relação de subsidiariedade na ordem do respectivo conhecimento (cfr. artigo 101.º do CPPT) - assim, o Tribunal deve apreciar os vícios invocados pela ordem pré-determinada pela Requerente. Naturalmente, tem-se aqui presente que o n.º 5 do art. 91.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), aplicável *ex vi* art. 29.º, al. e) do RJAT, admite que nas alegações o autor invoque novos fundamentos do pedido, de conhecimento superveniente, o que se mostra verificado no caso em análise.

Ora, verificado o vício de incompatibilidade específica, pluralidade de vícios alegada, verifica-se que procedente algum vício que confira estável e eficaz tutela dos direitos do contribuinte, fica prejudicado, por inútil, a 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 a apreciação das restantes questões suscitadas, pelo que não

se toma delas conhecimento (artigo 130.º do CPC).

3. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

Tendo a Requerente procedido ao pagamento das liquidações adicionais de imposto e de juros compensatórios, devem ser-lhe restituídos os valores pagos, em consequência da anulação das liquidações adicionais.

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 valores de imposto e juros compensatórios pagos pela Requerente, entre a data desse pagamento e a data da restituição à Requerente daqueles valores.

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).

4. Decisão

Termos em que este Tribunal decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios, na parte que subsistiu após a revogação parcial operada pelo Senhor Director-Geral da Autoridade, a saber: ...,, ...,, ... (IVA) e ...,, ...,, ... e ... (juros compensatórios);
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a devolver a Requerente os valores pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos referidos no ponto 3 deste acórdão;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo, tendo-se em conta o já

pago.

5. Valor do processo

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que o valor do processo não deve ser o indicado pela Requerente (€11.482,22), por ter havido revogação parcial dos actos impugnados, pelo que o valor deve corresponder, segundo afirma, à soma das correcções contestadas e mantidas, isto é, € 9.310,88, para o exercício de 2010.

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 €11.482,22, 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.

Assim, fixa-se o valor das custas em €918, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi julgado totalmente procedente, nos termos do disposto nos artigos 12.º n.º 2 e 22.º n.º 4 do RJAT, e artigo 4.º n.º 4 do citado Regulamento.

Lisboa, 24 de Julho de 2015

O Árbitro

(Marta Gaudêncio)