

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 252/2015-T

Tema: IVA, juros compensatórios

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

A..., NIPC..., com sede na Rua..., n.º ... – R/c, ..., Santarém (doravante apenas designados por Requerente), apresentou, em 14-04-2015, um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o art. 102.º do CPPT, em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante designada apenas por Requerida).

A Requerente pede a anulação, com fundamento na sua ilegalidade, dos actos de liquidação adicional de IVA dos períodos de 2008-06T e 2008-09T, e respectivos juros compensatórios, num total de € 55.358,32, bem como do despacho da Senhora Directora dos Serviços do IVA, de 29/12/2014, que indeferiu o recurso hierárquico que havia sido interposto pela Requerente com referência às ditas liquidações adicionais. Em consequência, a Requerente pede a condenação da Requerida ao reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido dos competentes juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 16-04-2015 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a ora signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 11-06-2015 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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.

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 26-06-2015.

A 16/10/2015 teve lugar a reunião do art. 18.º do RJAT na qual foram inquiridas as testemunhas arroladas pela Requerente, a saber: C... e D..., tendo sido concedido às partes o prazo de 20 dias para apresentação de alegações escritas sucessivas.

II. DO PEDIDO DA REQUERENTE

Nos presentes autos, vem a Requerente solicitar a anulação dos actos de liquidação adicional de IVA dos períodos de 2008-06T e 2008-09T, e respectivos juros compensatórios, num total de € 55.358,32, bem como do despacho da Senhora Directora dos Serviços do IVA, de 29/12/2014, que indeferiu o recurso hierárquico que havia sido interposto pela Requerente com referência às ditas liquidações adicionais. Havendo provimento do pedido de pronúncia, a Requerente solicita, em complemento, a condenação da Requerida ao reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido dos competentes juros indemnizatórios.

Para sustentar o seu pedido, a Requerente imputa aos actos identificados diversos vícios que implicarão a sua anulabilidade, a saber:

a) a falta de fundamentação dos actos de liquidação “(...) *porquanto neles não foram explicitados, de forma congruente e compreensível, todos os fundamentos que determinaram a emissão, sendo apenas indicado um conjunto de valores, e que foi praticado sem recurso a métodos indirectos, menções que não permitiram à Requerente perceber a motivação subjacente aos mesmos. Não foi, inclusive, feita, em parte alguma, qualquer remissão expressa para qualquer outro documento que contenha essa mesma fundamentação.*” – cfr. pontos (ii) e (iii) das conclusões das Alegações.

b) a preterição de formalidade legal essencial consubstanciada na preterição do direito de audição prévia da Requerente que, em momento prévio às liquidações, não foi notificada para o exercer.

c) a incompetência do autor do acto porquanto as liquidações contestadas foram efectuadas “(...) *pelo Senhor Director-Geral dos Impostos, quando, na realidade, quem tinha competência para a sua prática era o Chefe do Serviço de Finanças da área de residência do contribuinte ou da Direcção de Serviços de Cobrança do IVA. Com efeito, a redacção do artigo 82.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado que foi dada pelo artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho, foi já considerada inconstitucional porquanto a autorização legislativa que deu azo a tal redacção encontrava-se caducada e não permitia a alteração da competência para a liquidação de actos, mas sim a mera renumeração e alteração de remissões.*” – cfr. pontos (vii) e (viii) das conclusões das Alegações.

d) a falta de fundamentação do relatório de conclusões porquanto “(...) *os Serviços de Inspeção Tributária alegam que o imposto liquidado pela B... e suportado pela Requerente não contribui para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, razão pela qual, nos termos dos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, não poderá ser aceite a respectiva dedutibilidade. No entanto, não é possível entender – porque tal não é explicado à Requerente – qual o raciocínio lógico que presidiu à alegação em causa, limitando-se a emitir um juízo conclusivo quanto a esta questão. A Administração tributária limitou-se a, num único parágrafo, concluir nesse sentido, sem explicar, como lhe competia, as razões subjacentes àquilo que afirma de forma categórica.*” – cfr. pontos (xi) a (xiii) das conclusões das Alegações.

e) a caducidade do direito à liquidação uma vez que “*O IVA agora liquidado pela Administração tributária respeita a valores de imposto deduzido pela Requerente nas declarações periódicas apresentadas relativamente ao segundo e terceiro trimestres do ano de 2008, tendo-se chegado à conclusão que o prazo de caducidade do direito à liquidação começou a correr em 1 de Janeiro de 2009 e que terminou em 1 de Janeiro de 2013, não tendo a acção inspectiva tido qualquer efeito interrupção do prazo de caducidade, porquanto a mesma decorreu por mais de seis meses. Assim sendo, ficou demonstrado que o direito do Estado à liquidação adicional referente a valores de imposto deduzido nas declarações periódicas de apresentadas relativamente ao segundo e terceiro trimestres do ano de 2008 já caducou, porquanto o acto de liquidação adicional respectivo não foi notificado à Requerente nos quatro anos seguintes ao início do ano civil seguinte*

àquele em que se verificou a exigibilidade. ” – cfr. ponto (xxxvii) e (xxxviii) das conclusões das Alegações.

No que se refere ao eventual alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação por aplicação do n.º 5 do art. 45.º da LGT, atenta a instauração do processo de inquérito NUIPC .../2012...DSTR, alega a Requerente que só tomou conhecimento do mesmo depois de completado o referido prazo de caducidade. E só a partir deste momento se poderia atribuir a tal facto o efeito jurídico previsto no n.º 5 do art. 45.º da LGT – alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação até um ano após o arquivamento ou trânsito em julgado da sentença -, sob pena de a norma em causa ser inconstitucional por violação dos princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança inerentes ao Estado de Direito, consagrados no art. 2.º da CRP.

f) o erro sobre os pressupostos de facto e de direito relativamente ao IVA deduzido pela Requerente. Com efeito, o imposto deduzido pela Requerente com base nas facturas elencadas pela Requerida corresponde a despesas necessárias ao desenvolvimento da sua actividade e que, além de indispensáveis, se assumem como normais e proporcionais no contexto em que se verificaram. O facto de as operações tributáveis a jusante não virem a ser realizadas não afasta o direito à dedução do imposto. Acresce que a própria Requerida não justificou a razão pela qual entendeu que o imposto liquidado pela emitente das facturas identificadas no relatório de inspecção não contribuiu para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

g) a falta de fundamentação e a preterição de formalidade legal essencial da liquidação de juros compensatórios porquanto não foi concedido à Requerente o direito de audição prévia com referência a uma eventual liquidação de juros compensatórios uma vez que o projecto de conclusões remetido à Requerente para efeitos de audição prévia não continha qualquer referência à possível liquidação de juros compensatórios. Acresce que, sendo pressuposto da liquidação de juros (nos termos do art. 35.º da LGT) a culpa do contribuinte pelo atraso na liquidação do imposto, a Requerida não alegou nem provou quaisquer factos que permitam concluir que o atraso ou retardamento da liquidação do IVA em causa é imputável à Requerente.

h) o deficit instrutório e falta de fundamentação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico porquanto, tendo sido requerida a realização de diligências de prova –

nomeadamente a inquirição de testemunhas -, as mesmas foram totalmente omitidas. A decisão de não realizar as diligências probatórias requeridas não se encontra fundamentada, nem está justificada. Esta conduta da Requerida implica a ilegalidade da decisão do recurso hierárquico por deficit instrutório (violação dos arts. 58.º e 72.º da LGT) e por falta de fundamentação (violação do art. 77.º da LGT).

Concluindo-se pelo provimento do pedido de pronúncia arbitral, como pretende a Requerente, deverão ser anulados os actos de liquidação contestados, bem como o despacho de indeferimento do recurso hierárquico, com a conseqüente condenação da Requerida a reembolsar a Requerente do imposto e juros compensatórios indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios à taxa legal aplicável.

III. DA RESPOSTA DA REQUERIDA

Em sede de resposta, a Requerida veio contraditar as alegações da Requerente, concluindo pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, respondendo a cada um dos pontos suscitados pela Requerente como segue:

a) a falta de fundamentação dos actos de liquidação invocada pela Requerente não procede porquanto das notas de liquidação remetidas à Requerente consta, expressamente, no quadro com a epígrafe “*Fundamentação*”, a indicação de que se trata de uma “*Liquidação adicional feita com base em correcção efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária*”. Nessa medida, não há qualquer dúvida que os actos em causa resultam do apuramento efectuado pelos serviços de inspeção tributária e que foram comunicados à Requerente por via do relatório de conclusões remetido à Requerente. Sobre esta questão já se pronunciou o STA, no acórdão de 09/05/2001, proferido no proc. n.º 025832, que concluiu que: “*Deve considerar-se fundamentado o acto de liquidação adicional, baseado em relatório dos serviços de fiscalização tributária, que, ainda que lhe não faça referência expressa, se situa, indubitavelmente, no respectivo quadro legal e fáctico, perfeitamente claro, esclarecedor e devidamente notificado.*”

Acresce que, na eventualidade de se admitir a inexistência ou insuficiência de fundamentação, caberia à Requerente lançar mão do expediente previsto no art. 37.º do

CPPT e requerer a notificação dos elementos que considerava em falta, o que não se verificou.

b) a preterição de formalidade legal essencial invocada é improcedente porquanto, ao abrigo do n.º 3 do art. 60.º da LGT, a audiência prévia do contribuinte é dispensada antes da liquidação sempre que este haja sido chamado a participar em qualquer fase anterior do procedimento. Ora, o projecto de conclusões foi remetido à Requerente para que se pronunciasse, ao abrigo do art. 60.º da LGT e art. 60.º do RCIPT, tendo esta optado por não o fazer. Assim, tendo sido concedido o direito de audiência durante o procedimento de inspecção, não havia lugar a nova audiência em momento anterior à liquidação.

c) não há qualquer vício de incompetência do autor do acto. O Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho, foi aprovado em Conselho de Ministros no prazo fixado na lei de autorização, sendo irrelevante, para efeitos de apuramento da caducidade da autorização legislativa, o momento da sua promulgação, da referenda e subsequente publicação. Acresce que a autorização legislativa era suficientemente ampla para permitir este tipo de ajustamentos, e não foi posta em causa pela alteração introduzida em matéria de competência para realização das liquidações adicionais de IVA.

d) a falta de fundamentação do relatório de conclusões invocada é injustificada porquanto o relatório final remetido à Requerente encontra-se devidamente fundamentado, inexistindo qualquer contradição ou obscuridade no mesmo. O relatório é completo, dando a conhecer o itinerário seguido pelo autor da decisão, dele constando todos os elementos de que a Requerente poderia necessitar para compreender e apreender as correcções que lhe foram efectuadas. A demonstração de que a Requerente se viu suficientemente esclarecida relativamente às correcções efectuadas resulta do facto de ter reclamado graciosamente, ter recorrido hierarquicamente da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e, finalmente, ter deduzido o presente pedido de pronúncia arbitral. E, se de facto se tivesse sentido insuficientemente esclarecida, a Requerente poderia ter recorrido ao expediente do art. 37.º do CPPT e solicitado a notificação dos elementos em falta.

e) a caducidade do direito à liquidação não se verifica porquanto este prazo ficou suspenso com a instauração, em 27/07/2012 (ou seja, ainda no prazo de caducidade do

direito à liquidação), do processo de inquérito NUIPC .../2012...DSTR, por aplicação do n.º 5 do art. 45.º da LGT.

f) o erro sobre os pressupostos de facto e de direito alegado não merece provimento porque, tratando-se de imposto suportado em serviços adquiridos pela Requerente para produção de eventos que não foram facturados aos seus associados, o direito à dedução está expressamente excluído por via do n.º 1 do art. 20.º do CIVA. Com efeito, “(...) a existência de uma relação directa e imediata entre uma operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução é necessária para que o direito à dedução do IVA a montante seja reconhecido ao sujeito passivo. Afinal, a permitir-se a dedução do IVA no caso da realização de operações fora do campo de aplicação do imposto, estar-se-ia a permitir a dedução do IVA pelo consumidor final, e com isso, o desagravamento total do consumo que se pretende tributar.” – cfr. pontos 31 e 32 das Alegações.

Acresce que, do depoimento das testemunhas arroladas, resultou provado que os bens e serviços adquiridos à B... teriam servido para organizar acções de rua gratuitas e públicas, não sendo, por isso, possível fazer um “(...) nexo causal entre a aquisição daqueles inputs e a realização de operações tributadas a jusante pelo que, nos termos do artigo 20.º do CIVA, o IVA incorrido nas referidas aquisições não é e nunca poderia ser dedutível” – cfr. pontos 39 e 40 das Alegações.

g) a falta de fundamentação e a preterição de formalidade legal essencial da liquidação de juros compensatórios alegada é injustificada porque do relatório de inspecção resulta demonstrado que o retardamento da liquidação do imposto é consequência directa do incumprimento pela Requerente das disposições legais aplicáveis para a sua concreta situação tributária, havendo por isso nexos de imputabilidade da conduta. O direito a juros compensatórios por parte do Estado existe desde que haja culpa – seja ela resultante de uma conduta dolosa, ou meramente negligente – sendo que bastará um juízo de imputação que existe nos presentes autos. Por fim, as liquidações de juros compensatórios estão adequadamente fundamentadas, contendo todos os elementos legais exigidos.

No que se refere à alegada preterição do direito de audição, a Requerida considera que não haveria lugar ao mesmo, nos termos do n.º 3 do art. 60.º da LGT, porque a

Requerente foi chamada a participar no procedimento de inspecção, embora tenha optado por não o fazer.

h) não há déficit instrutório e falta de fundamentação do despacho de indeferimento porque “(...) *as alegações da Requerente não têm qualquer suporte factual, pois que, na Informação da DSIVA que fundamenta o despacho de indeferimento do recurso hierárquico, a fl. 21, sob a epígrafe «Do pedido de inquirição de testemunhas ao abrigo do disposto no art. 72.º da LGT e art. 50.º do CPPT», analisa-se precisamente a questão referida.*” – cfr. ponto 47 das Alegações.

A final, e sem prejuízo de entender que o pedido da Requerente não merece provimento, a Requerida solicita que, sendo dada razão, ainda que parcialmente, à Requerente, não seja condenada ao pagamento de juros indemnizatórios e às custas do processo por considerar que perante as informações de que dispunha, actuou de forma vinculada aos princípios e às normas legais vigentes. O facto de a Requerente ter optado por não exercer o seu direito de audição prévia, carreando para o processo elementos que pudessem justificar um enquadramento distinto, impediu que a Requerida pudesse tomar decisão diferente, não lhe sendo, por isso, imputável a situação causada.

IV. SANEADOR

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de capacidades tributária e judiciária e são legítimas (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.

V. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma associação de empresários, de carácter privativo, sem fins lucrativos que goza de personalidade jurídica que abrange as pessoas colectivas e singulares que exerçam a sua actividade de natureza económica nos concelhos de ..., ..., ... e
2. A Requerente tem como objectivos a “*defesa, representação e promoção dos legítimos interesses económicos, profissionais e sociais dos seus associados, bem como os direitos destes, seu prestígio e dignificação*” – cfr. artigo 3.º dos Estatutos.
3. A Requerente está enquadrada no regime geral de contabilidade organizada, por exigência legal, para efeitos de IRC.
4. Em sede de IVA, a Requerente está enquadrada no regime normal trimestral, configurando-se como sujeito passivo misto porque parte da sua actividade está isenta de IVA ao abrigo do art. 9.º do CIVA.
5. No exercício da sua actividade, a Requerente presta aos seus associados os serviços relacionados com as respectivas actividades económicas, prestando esclarecimentos e assessorando no que se relevar necessário.
6. A Requerente organiza, também, sessões de esclarecimentos de legislação e procedimentos a adoptar pelos associados.
7. No âmbito das suas actividades, a Requerente organiza e promove eventos de animação cultural com vista a dinamizar o comércio local nos diversos concelhos em que actua: ..., ..., ...e....
8. A Requerente representa, promove e defende os interesses dos seus associados junto dos organismos públicos e entidades oficiais, sejam municipais ou centrais.
9. A Requerente presta também serviços – de informação, de esclarecimentos, de assessoria – a quem não seja associado mediante o pagamento de uma taxa pelos serviços.
10. Os serviços cobrados a não associados são todos facturados com IVA acrescido.
11. Os serviços prestados a terceiros são todos facturados com IVA.
12. A Requerente só não liquida IVA na jóia e nas quotas pagas pelos associados.

13. As actividades de animação cultural e animação de rua são prestadas para benefício geral da zona comercial, não sendo cobrada qualquer contrapartida aos beneficiários do evento.
14. Estas actividades de animação de rua são realizadas com referência a festividades concretas, como o dia da Mãe, o dia do Pai, o S. Martinho, o Natal, etc.
15. A mesma actividade é, geralmente, organizada de forma igual para os quatro concelhos em que a Requerente actua.
16. No ano de 2008, a Requerente subcontratou os serviços da sociedade B..., NIPC..., para a realização das actividades de animação de rua e cultural.
17. A Requerente foi alvo de uma inspecção tributária de âmbito geral, com incidência sobre os anos de 2008, 2009, 2010 e 2011.
18. As inspecções tiveram por base as Ordens de Serviço Externas n.ºs OI2012... e OI 2012..., datadas de 17/04/2012 e 25/05/2012, respectivamente.
19. As diligências de inspecção tiveram início a 23 e 28 de Maio de 2012 e foram todas concluídas a 06/02/2013.
20. Do relatório de inspecção elaborado pela Requerida consta que, no ano de 2008, a B... emitiu as seguintes facturas em nome da Requerente:

B...

Nº Fat.	Data	Base Trib.	IVA	Total
28-9	08-05-2008	7.500,00 €	1.575,00 €	9.075,00 €
28-10	08-05-2008	16.750,00 €	3.517,50 €	20.267,50 €
28-11	08-05-2008	850,00 €	178,50 €	1.028,50 €
28-12	08-05-2008	15.250,00 €	3.202,50 €	18.452,50 €
28-13	08-05-2008	8.600,00 €	1.806,00 €	10.406,00 €
28-14	08-05-2008	1.900,00 €	399,00 €	2.299,00 €
28-15	08-05-2008	1.300,00 €	273,00 €	1.573,00 €
28-16	08-05-2008	8.950,00 €	1.879,50 €	10.829,50 €
28-17	08-05-2008	20.000,00 €	4.200,00 €	24.200,00 €
28-18	08-05-2008	17.500,00 €	3.675,00 €	21.175,00 €
28-19	08-05-2008	15.900,00 €	3.339,00 €	19.239,00 €
28-20	08-05-2008	11.100,00 €	2.331,00 €	13.431,00 €
28-21	08-05-2008	2.100,00 €	441,00 €	2.541,00 €
28-22	08-05-2008	1.300,00 €	273,00 €	1.573,00 €
28-23	08-05-2008	9.700,00 €	2.037,00 €	11.737,00 €
28-24	08-05-2008	20.000,00 €	4.200,00 €	24.200,00 €
28-25	08-05-2008	17.500,00 €	3.675,00 €	21.175,00 €
28-26	08-05-2008	850,00 €	178,50 €	1.028,50 €
28-27	08-05-2008	15.600,00 €	3.276,00 €	18.876,00 €
28-28	08-05-2008	7.250,00 €	1.522,50 €	8.772,50 €
28-29	08-05-2008	1.500,00 €	315,00 €	1.815,00 €
28-30	08-05-2008	1.500,00 €	315,00 €	1.815,00 €
28-31	08-05-2008	9.200,00 €	1.932,00 €	11.132,00 €
28-57	25-06-2008	1.450,00 €	304,50 €	1.754,50 €
28-58	25-06-2008	2.000,00 €	420,00 €	2.420,00 €
28-59	25-06-2008	1.925,00 €	404,25 €	2.329,25 €
28-60	25-06-2008	4.450,00 €	934,50 €	5.384,50 €
28-61	25-06-2008	2.200,00 €	462,00 €	2.662,00 €
28-62	25-06-2008	2.550,00 €	535,50 €	3.085,50 €
28-63	25-06-2008	3.025,00 €	635,25 €	3.660,25 €
28-64	25-06-2008	1.500,00 €	315,00 €	1.815,00 €
28-65	25-06-2008	2.150,00 €	451,50 €	2.601,00 €
28-66	25-06-2008	6.350,00 €	1.333,50 €	7.683,50 €
28-67	25-06-2008	2.600,00 €	546,00 €	3.146,00 €
28-68	25-06-2008	2.550,00 €	535,50 €	3.085,50 €
28-69	25-06-2008	2.350,00 €	493,50 €	2.843,50 €
28-70	25-06-2008	9.000,00 €	1.890,00 €	10.890,00 €
28-71	25-06-2008	550,00 €	115,50 €	665,50 €
28-72	25-06-2008	2.050,00 €	430,50 €	2.480,50 €
28-73	25-06-2008	2.025,00 €	425,25 €	2.450,25 €
28-74	25-06-2008	6.275,00 €	1.317,75 €	7.592,75 €
28-75	25-06-2008	2.600,00 €	546,00 €	3.146,00 €
28-76	25-06-2008	2.400,00 €	504,00 €	2.904,00 €
28-77	25-06-2008	3.050,00 €	640,50 €	3.690,50 €
28-78	25-06-2008	8.816,00 €	1.763,20 €	10.579,20 €
28-87	25-06-2008	833,00 €	166,60 €	999,60 €
28-88	25-06-2008	833,00 €	166,60 €	999,60 €
28-89	25-06-2008	833,00 €	166,60 €	999,60 €
TOTAL		286.465,00 €	60.044,50 €	346.509,00 €

Relativamente a estas facturas, a Requerida efectuou as seguintes correcções com os fundamentos indicados (cfr. fl. 8 do relatório de inspecção):

Antes de mais, entendemos abordar a questão relacionada com o IVA deduzido, presente nas faturas acima elencadas, ainda que outras conclusões não advenham da presente análise, convém deixar já como ponto assente que não originando as iniciativas em causa qualquer faturação a associados ou outros beneficiários da ação de dinamização em concreto, então, e de acordo com o estipulado no art.º 20º do CIVA conjugado com o art.º 23º do mesmo diploma legal, o imposto liquidado pela Sultramina é não dedutível para a **B...** por não contribuir para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

Do IVA suportado em parte das faturas registou-se o exercício do direito à dedução, tendo sido o valor líquido de cada fatura considerado investimento no exercício, registado na conta 43511X Imobilizações Incorpóreas – Outras Imobilizações – Com IVA dedutível – MODCOM – Ação C. Neste sentido, haverá lugar à correcção de imposto indevidamente deduzido no montante de 2.272,48€ na DP 0809T, que corresponde ao IVA liquidado nas faturas 28-78, 28-87, 28-88 e 28-89 contabilizadas em 31-07-2008 e de 44.541,00€ na DP 0806T, embora tenham sido contabilizados 57.781,50€ a título de IVA suportado nas restantes faturas elencadas naquele quadro, apenas foram levados à DP respetiva os referidos 44.541,00€.

20. O relatório de inspecção tributária foi notificado à Requerente pelo ofício n.º..., de 26/03/2013.
21. Em 27/07/2012 foi instaurado contra a Requerente o processo de inquérito NUIPC .../2012..., por indícios da prática de crime fiscal, previsto e punido pelo art. 104.º do RGIT em sede de IVA e IRC – Fraude Qualificada referente aos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011.
22. A Requerente foi constituída arguida no processo de inquérito identificado no ponto anterior a 29/04/2013.
23. As liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios contestadas foram efectuadas a 20/08/2013.
24. A Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações de IVA e juros compensatórios identificadas que veio a ser indeferida.
25. A Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
26. O recurso hierárquico foi indeferido por despacho da Senhora Directora dos Serviços do IVA, notificado à Requerente a 14/01/2015.
27. A 12/05/2014, a Requerente procedeu ao pagamento das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, num total de € 55.358,22.

B. Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

C. Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto o tribunal não tem que 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 actual 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, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental, o processo administrativo juntos aos autos e o depoimento das testemunhas arroladas pela Requerente, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Relativamente à prova testemunhal produzida, cumpre realçar que os depoimentos prestados assumiram-se como sérios e isentos aos olhos do Tribunal, na medida em que, a par das características de espontaneidade dos mesmos, se mostraram logicamente estruturados e coerentes, em especial o da testemunha C..., secretária geral da Requerente desde 1991, que demonstrou profundo conhecimento da actividade desenvolvida pela Requerente.

VI. MATÉRIA DE DIREITO

Como supra referido, no pedido de pronúncia arbitral, a Requerente contesta a legalidade dos actos de liquidação de IVA e juros compensatórios dos períodos de 2008-

06T e 2008-09T, alegando uma série de vícios que, a considerarem-se procedentes, implicarão a anulação daqueles actos, com as demais consequências legais.

O art. 124.º do CPPT, aplicável *ex vie* alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT, estabelece a ordem pela qual a sentença deve apreciar os vícios invocados pelo impugnante, decorrendo desta ordem que, “(...) *uma vez reconhecida a existência de um vício suscetível de levar à eliminação do ato da ordem jurídica com efetiva tutela da posição jurídica do impugnante (designadamente, que obste à renovação do acto com o mesmo sentido), ficará prejudicado o conhecimento de outros vícios imputados ao ato impugnado, pois, se fosse necessário conhecer sempre de todos os vícios imputados ao ato impugnado, seria indiferente a ordem da sua apreciação*”¹.

Vem sendo entendimento do Supremo Tribunal Administrativo – de que são exemplos os acórdãos de 07/12/2010, proc. n.º 0569/10, de 22/03/06, proc. n.º 0916/04, de 24/01/2007, proc. n.º 0939/06, e de 06/07/2011, proc. n.º 0355/11 – que devem ser conhecidos primeiramente os vícios de violação de lei (*stricto sensu*), e só depois eventuais vícios de forma, porque assim se assegurará uma tutela mais eficaz dos direitos dos contribuintes. Esta regra não é, todavia, absoluta, devendo ser ajustada em função dos elementos concretos da situação em juízo, pelo que razões de ordem lógica podem impor o conhecimento prioritário de vícios de forma, sem conhecimento dos vícios de violação de lei *stricto sensu*.

Tendo presente este enquadramento, o tribunal opta por analisar, em primeira linha, a alegada falta de fundamentação do relatório de inspecção remetido à Requerente e que, no entender da Requerida, justifica adequadamente a liquidação adicional de IVA do período de 2008-06T, no montante de € 44.541,00, e do período de 2006-09T, no montante de € 2.272,48.

Isto porque, como se concluirá de seguida, sendo o relatório de inspecção omissivo quanto às razões de facto para recusa da dedução do IVA suportado pela Requerente, não é possível a este tribunal avaliar da eventual violação de lei por errada aplicação do art. 20.º do CIVA.

Vejamos:

¹ Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Guia da Arbitragem Tributária*, Coord. Nuno Villa-lobos e Mónica Brito Vieira, Almedina, 2013, págs. 202 e 203.

Resulta provado nos autos que as liquidações identificadas foram efectuadas pela Requerida com base no que vem alegado no relatório de inspecção e transcrito supra no ponto 20 dos factos provados.

Assim, no entender da Requerida, o imposto liquidado com referência aos serviços prestados pela B... no ano de 2008 não é dedutível “*porque não contribuiu para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas*”, dado que as iniciativas em causa não originaram qualquer facturação aos associados ou a quaisquer outros beneficiários.

E é apenas isto que é referido pela Requerida.

Como bem alega a Requerente, os parágrafos do relatório de inspecção que sustentam as liquidações de IVA impugnadas – transcritos no ponto 20 do elenco de factos provados – apresentam um juízo conclusivo sem que a Requerida apresente quaisquer factos de suporte.

Na verdade, o relatório de inspecção é totalmente omissivo quanto a esta matéria, limitando-se a elencar as facturas emitidas pela entidade em causa e respectivos valores, sem fazer qualquer análise concreta dos serviços prestados pela B...e da sua relevância para a actividade da Requerente.

Contrariamente à obrigação legal de fundamentação que recai sobre a Requerida – ao abrigo do art. 77.º da LGT, em concretização do art. 268.º da CRP -, esta nada refere quanto às “*iniciativas em causa*” e à “*acção de dinamização em concreto*”. Era obrigação da Requerida indicar a que acções e iniciativas se refere em concreto - identificando-as minimamente, incluindo a correspondência com as facturas elencadas - para posterior enquadramento do correspondente direito à dedução do IVA.

A isto acresce ainda o facto de, como a própria Requerida declara, o IVA suportado pela Requerente com referência às facturas identificadas não ter sido todo ele objecto de dedução; isso mesmo resulta da frase “*Do IVA suportado em parte das facturas registou-se o exercício do direito à dedução*” (cfr. fl 8 do relatório de inspecção).

Nessa medida, a correcção efectuada pela Requerida não respeitará a todas as facturas elencadas no quadro de fl. 7 do relatório de inspecção, mas apenas a parte, sem que se consiga apurar qual parte. Ao contrário do que seria exigível, a Requerida não identificou as facturas cuja imposto havia sido deduzido indevidamente, nem justificou –

em face da natureza dos respectivos serviços que não se encontram sequer descritos no relatório – a razão pela qual esses serviços não contribuíram para realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas.

Este aspecto é tanto mais relevante uma vez que houve, da parte da Requerente, um juízo sobre a dedutibilidade do imposto suportado nos serviços adquiridos à B..., do qual resultou que, no entender da própria Requerente, nem todo o IVA seria dedutível. Indo a Requerida mais além do que a Requerente neste juízo de dedutibilidade – recusando a dedução integral do imposto suportado – haveria que justificar essa opção para demonstrar, em concreto, que o juízo inicialmente efectuado pela Requerente estaria incorrecto e em que medida.

Sucedendo que, não justificando a Requerida, de facto e de direito, a conclusão a que chega, a Requerente não tem condições para adequadamente se defender e contrariar a posição da Requerida, se com ela discordar.

A conclusão de que o imposto pago não é dedutível é uma conclusão de direito que tem que estar suportada em elementos de facto; e esses elementos de facto não resultam do relatório de inspecção uma vez que este é completamente omissivo nesta matéria, impedindo a Requerente de apreender o raciocínio lógico-factual feito pela Requerida para recusar a dedução de tal imposto.

Não tendo a Requerente elementos suficientes para avaliar a legalidade da decisão da Requerida, não pode exercer cabalmente o seu direito de impugnação dos actos praticados. No caso em apreço, a falta de fundamentação dos actos põe, efectivamente, em causa o direito de defesa da Requerente. E isso mesmo resulta do teor da petição inicial uma vez que, desconhecendo as razões que levaram à prática dos actos de liquidação, a Requerente elabora uma série de hipóteses e potenciais enquadramentos, sem poder reagir concretamente à decisão de recusa de dedução do IVA suportado nas ditas facturas.

Acresce que o facto de a Requerida não autonomizar, das facturas elencadas, as que comportam IVA deduzido indevidamente, impede a Requerente de avaliar da correcção dessa decisão e dos cálculos efectuados. Isto é tanto mais relevante porquanto, na quantificação do IVA deduzido indevidamente, a Requerida terá cometido erros que este Tribunal não consegue justificar.

Com efeito, no período 2008-09T – cuja liquidação adicional ascende a € 2.272,48 -, a Requerida considerou que foi deduzido indevidamente o imposto das facturas ...-..., ...-..., ...-... e ...-.... Ora, se somarmos o valor do imposto referente a estas facturas, conforme resulta de fl. 7 do relatório de inspecção, constatamos que o mesmo ascende a € 2.263,00 e não aos mencionados € 2.272,48 que foram objecto de liquidação adicional. A razão de ser desta diferença não está justificada, sendo possível que haja também erros de cálculo no imposto liquidado com referência ao período de 2008-06T.

Também por esta razão, a falta de fundamentação impede a Requerente de validar a decisão da Requerida.

Por tudo isto, considera este Tribunal que o relatório de inspecção remetido à Requerente e com base no qual foram efectuadas as liquidações contestadas não cumpre os requisitos legais de fundamentação previstos no art. 77.º da LGT na medida em que não inclui “*sucinta exposição das razões de facto e de direito*” que as motivaram, nem a adequada “*quantificação dos factos tributários*”, não se cumprindo, assim, a imposição do art. 268.º da CRP.

Como referem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA², “*a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa. Para ser atingido tal objectivo a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do acto a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o acto, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente.*”.

Se não foi dado à Requerente conhecimento completo e integral das razões de facto e de direito que justificaram a prática de tais actos de liquidação, esta não está em condições de avaliar da correcção da decisão da Requerida, não podendo tomar uma opção consciente com referência a tais actos.

Acresce que a prática de actos administrativos com base em juízos conclusivos ou por mera remissão para fórmulas genéricas e vazias, sem a necessária concretização

factual, não é legalmente aceitável, estando em frontal violação do disposto no art. 77.º da LGT e art. 268.º, n.º 3, da CRP, como refere o STA nos seus acórdãos de 26/06/1991, proc. n.º 13435 e de 17/03/2005, proc. n.º 103/05.

Como bem refere o STA no acórdão de 12/03/2014, proc. n.º 01674/136, “*O acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o bonus pater familiae de que fala o art. 487º nº 2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.*”

Ora, como já referido, nada disto se verifica no presente caso, não tendo a Requerida detalhado no relatório de inspecção que sustenta as liquidações impugnadas a informação suficiente para que tanto a Requerente, como este Tribunal, possam aferir da legalidade das correcções efectuadas, incluindo os cálculos que levaram à determinação e quantificação das liquidações contestadas.

Face ao exposto, resta a este tribunal concluir pela verificação da falta de fundamentação do relatório de inspecção que sustenta as liquidações impugnadas, em violação do disposto no art. 77.º da LGT, pelo que os actos de liquidação deverão ser anulados por ilegais, assim como o despacho de indeferimento do recurso hierárquico.

Contra este entendimento não procede a alegação da Requerida no sentido de que a Requerente poderia ter recorrido ao expediente do art. 37.º do CPPT e que, não o tendo feito, tal vício se teria sanado.

Com efeito, contrariamente ao que a Requerida parece defender, o regime do art. 37.º do CPPT concede ao contribuinte uma faculdade para os casos em que a comunicação do acto enferme de algumas deficiências; não lhe impõe um comportamento com vista a permitir à Autoridade Tributária fundamentar *a posteriori* um acto que não esteja devidamente fundamentado. Isto é, trata-se de um expediente para colmatar falhas da própria notificação (e que põe em causa a sua eficácia, sem contender, necessariamente, com a validade do acto objecto de notificação) e não omissões ou insuficiências do próprio

² Cfr. *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, Encontro de Escrita, 4.ª Edição, 2012, pág. 675.

acto, como é o caso dos autos. Defender, aliás, tal posição seria pôr em causa o próprio regime do art. 268.º, n.º 3, da CRP.

Concluindo-se pela anulação das liquidações de IVA e respectivos juros compensatórios, e do despacho de indeferimento do recurso hierárquico que sobre as mesmas foi proferido, por violação do disposto no at. 77.º da LGT, fica prejudicada, por ser inútil nos termos supra referidos, a apreciação dos demais vícios que a Requerente imputa aos actos em causa.

Resulta dos factos provados que a Requerente procedeu ao pagamento das liquidações ora contestadas, num total de € 55.358,32, a 12/05/2014.

Nos termos do n.º 1 do art. 43.º da LGT “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

Como referem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA³, “*O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte (por exemplo, haverá anulação por erro imputável ao contribuinte quando a liquidação assentar em errados pressupostos de facto, mas o erro tiver por base uma indicação errada na declaração que o contribuinte apresentou)*”.

Ora, no caso concreto, está inequivocamente justificado o pedido de pagamento de juros indemnizatórios por parte da Requerente uma vez que as liquidações contestadas são ilegais por vício apenas imputável à Requerida.

Assim, para além do reembolso do indevidamente pago, a Requerente tem, ainda, direito ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal em vigor, sobre a quantia indicada, contados desde a data de pagamento até à data de processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos – cfr. art. 43.º da LGT e n.º 4 do art. 61.º do CPPT.

³ Obra citada, pág. 342, nota 2.

Não procede, por isso, o pedido de dispensa de pagamento de juros indemnizatórios efectuado pela Requerida.

VI. DECISÃO

De harmonia com o exposto, este Tribunal Arbitral decide:

A) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, anular as liquidações adicionais de IVA dos períodos de 2008-06T e 2008-09T, e respectivos juros compensatórios, num total de € 55.358,32, bem como o despacho de indeferimento do recurso hierárquico referente às mesmas;

B) Condenar a Requerida a reembolsar a Requerente dos montantes indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor desde a data de pagamento até à data de processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos.

Valor do processo: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **55.358,32**.

Custas: Nos termos do n.º 4 do art. 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.142,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, 20-12-2015

O Árbitro Singular
(Maria Forte Vaz)