

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 508/2017-T

Tema: IVA – Correcções aritméticas.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Ana Luísa Ferreira Cabral Basto e José Coutinho Pires, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 14 de Setembro de 2017, A... S.A., NIPC..., com sede ... - ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2017... interposto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2016..., relativa às liquidações oficiosas de IVA n.º..., do período 1512T, n.º..., do período 1509T, n.º..., do período 1506T, n.º..., do período 1503T, n.º..., do período 1309T e n.º..., do período 1403T.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que os actos tributários em questão violam quer a lei aplicável quer as decisões da Direcção de Serviços do IVA, nomeadamente o despacho do Sub-Director Geral, de 20-10-2010, notificado em 10-10-2011.

Mais alega a Requerente que está em falta o pagamento do IVA da conta corrente, existente a favor do sujeito passivo.

3. No dia 14-09-2017, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto 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 os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 14-11-2017, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 06-12-2017.
7. No dia 24-01-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por excepção.
8. Por despacho de 24-01-2018 foi facultada à Requerente a possibilidade de exercer o seu contraditório relativamente à matéria de excepção contida na resposta da Requerida.
9. No dia 25-01-2018 foi junta aos autos renúncia ao mandato, pelo mandatário da Requerente.
10. Cumprido o disposto no art.º 47.º/1 do Código de Processo Civil, foi pela Requerente constituído novo mandatário, em 27-02-2017, e foi novamente

facultada à Requerente a possibilidade de exercer o seu contraditório relativamente à matéria de excepção contida na resposta da Requerida, o que não fez.

11. Por despacho de 20-03-2018, ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas pelas partes e foi fixado o prazo de 60 dias para a prolação de decisão final.

12. O 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 da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

1- Na sua declaração de imposto referente ao período de 201506T, a Requerente declarou o direito ao reembolso de IVA, no montante de € 58.000,00, tendo sido desencadeado o procedimento inspectivo com as ordens de serviço n.º..., ... e

2- No referido procedimento inspectivo consta um parecer da Chefe de Equipa, que refere que:

“2) O procedimento inspectivo visou a análise do pedido de reembolso de IVA solicitado no período 201506T no montante de €58.000,00. Por se terem verificado inexactidões em 2013 e 2014, foi o procedimento inspectivo alargado a estes anos.

4) Da análise efectuada verificou-se:

4-1) *Em sede de IVA*

- Indeferimento total do pedido de reembolso solicitado no período 201506T no montante de €58.000,00, dado que o mesmo resulta de uma regularização efectuada pelo sujeito passivo no período 201412T e relacionada com IVA dos períodos de 2000 a 2003, os quais foram corrigidos em procedimento inspectivo e geraram a liquidação nº ... no montante de €70.862,70.

Esta liquidação foi objeto de um pedido de revisão dos actos tributários tendo ficado determinado na informação nº 23 da DS Cobrança que o sujeito passivo tinha direito a um crédito de €58.021,77, e a forma de recuperar esse crédito será por via da anulação parcial da liquidação adicional nº... no valor de €70.862,70 para o valor de € 12.840,93, decisão esta que aguardava resolução do processo de impugnação

Assim e dado que a situação será reposta pela anulação parcial da liquidação adicional, propõe-se o indeferimento do pedido de reembolso, uma vez que caso assim não fosse o sujeito passivo seria ressarcido duas vezes.”

- 3- No Relatório de Inspeção tributária (RIT) emitido a final, foram determinadas as seguintes correcções:

I. CONCLUSÕES DA AÇÃO INSPETIVA

Na sequência do procedimento de inspeção e conforme descrito nos pontos II e III, foi proposto o indeferimento do pedido de reembolso de IVA¹, solicitado pelo sujeito passivo na declaração periódica do 2.º trimestre de 2015, no montante de € 58.000,00.

Ainda em conformidade com os factos apurados e descritos nos pontos II e III, são propostas as seguintes correções:

I.1. Em sede de IRC - Correção ao resultado fiscal declarado

Exercício	2013 (€)
1. Resultado fiscal declarado	-21.035,57
2. Correção técnica [cf. descrição no ponto III.]	1.854,17
3. (= 1. + 2.) Resultado fiscal corrigido	-19.181,40

I.2. Em sede de IVA

Período	Falta de liquidação (€)	Deduzido indevidamente (€)	Total (€)
3.º trim. 2013	552,00	0,00	552,00
4.º trim. 2013	552,00	426,01	978,01
Total	1.104,00	426,01	1.530,01
1.º trim. 2014	552,00	0,00	552,00
2.º trim. 2014	552,00	0,00	552,00
3.º trim. 2014	552,00	0,00	552,00
4.º trim. 2014	552,00	58.021,77	58.573,77
Total	2.208,00	58.021,77	60.229,77
1.º trim. 2015	552,00	0,00	552,00
2.º trim. 2015	552,00	0,00	552,00
3.º trim. 2015	552,00	0,00	552,00
4.º trim. 2015	552,00	0,00	552,00
Total	2.208,00	0,00	2.208,00
Total global	5.520,00	58.447,78	63.967,78

4- Do RIT, consta, ainda e para além do mais, o seguinte:

II.3.4. Outras situações inerentes ao reembolso em análise

O enquadramento efectuado pelo sujeito passivo em sede de IVA evoluiu da seguinte forma (anexo n.º 2 e 3):

- > "Declaração de Início da Actividade -12/06/1997
Com base na sua declaração de início de actividade, ficou enquadrado no regime de isenção nos termos do artigo 9º do CIVA, de 12/06/1997.
- > Declaração de Alterações - 30/04/2004
*Tendo procedido à entrega de declaração de alterações no Serviço de Finanças de ...
..., solicitando o enquadramento no regime normal trimestral, ficou enquadrado no regime normal de periodicidade mensal desde 30/04/2004.*
- > Declaração de Alterações - 01/01/2006
Enquadramento no regime normal de periodicidade trimestral desde 01/01/2006, que se mantém em vigor.
- > Informação n.º da DSIVA - 17/12/2010
Em resposta às exposições do sujeito passivo, foi autorizado o seu enquadramento no regime normal de tributação desde 12/06/1997 (data do início da actividade), através da Informação n.º produzida pela Divisão de Administração I, da Direcção de Serviços do IVA e com despacho superior concordante de 17/12/2010".

A coberto da ordem de serviço n.º OI2007... desta Direcção de Finanças, decorrida entre 2007.05.23 e 2007.07.04, foram analisados os anos de 2003, 2004, 2005 e 2006, na qual se apurou que o sujeito passivo "considerou como regularizações a seu favor, campo 40 da DP relativa ao período de 2005_09, a importância de € 70.862,70, que respeita a imposto suportado em períodos em que se encontrava no regime de isenção previsto no art.º 9.º do Código".

"O referido imposto respeita aos exercícios de 2000 até 30.04.2004 como a seguir se indica:

Exercício	Imposto (€)
<i>Crédito de IVA de 2000</i>	<i>5.124,86</i>
<i>Crédito de IVA de 2001</i>	<i>18.952,11</i>
<i>Crédito de IVA de 2002</i>	<i>24.777,95</i>
<i>Crédito de IVA de 2003</i>	<i>16.584,48</i>
<i>Crédito de IVA de 2004</i>	<i>5.423,30</i>
Total	70.862,70

Este valor constava na conta 268 – Outros devedores, sem qualquer suporte documental”.

Face às conclusões do relatório de inspeção, foi emitida em 2007.12.01, a liquidação adicional n.º ... , no montante de € 70.862,70 e respectivos juros compensatórios (liquidação n.º ...), no montante de € 5.575,83.

Salienta-se que o crédito mencionado pelo sujeito passivo na declaração periódica de Setembro de 2005, no montante de € 70.862,70, foi consumido nas declarações periódicas seguintes, encontrando-se completamente esgotado no terceiro trimestre de 2006, como se demonstra no anexo n.º 4, tendo inclusive sido dado conhecimento disto ao sujeito passivo pela Direção de Serviços de Cobrança (Divisão de Cobrança Voluntária – IVA), na sua Informação n.º ... , de 2012.03.16 (proc.º ... /2011-F).

Através da informação n.º ... , de 2010.12.17, da Direção de Serviços do IVA, foi proposta e aceite que fosse efectuada a "alteração do enquadramento do sujeito passivo para o regime normal de tributação, desde o início de atividade (1997.06.12)".

O sujeito passivo apresentou, em 2010.03.09, um pedido de revisão dos atos tributários, "a solicitar que lhe seja permitido a compensação ou o reporte do crédito de IVA, no montante de € 70.862,80, referente ao IVA pago no período, entre o início da sua atividade (1999) e Abril de 2004, em que se encontrava enquadrado no regime de isenção, ao abrigo do art.º 9.º do CIVA".

No ponto 3. da informação n.º ... , de 2011.10.10, da Direção de Serviços do IVA, consta que "em conformidade com a informação da inspeção, o IVA declarado como dedutível relativo aos períodos de Janeiro de 2000 a dezembro de 2003, não se encontra registado como saldo em qualquer conta do IVA, tendo sido regularizado por contrapartida das contas da contabilidade de custos do exercício ou de imobilizado em curso, em resultado de uma recuperação da contabilidade".

Outras contas movimentadas		
	Débito (€)	Crédito (€)
78812- Correções relativas a exercícios anteriores - Comunicações da AT	0,00	24.252,08
432301 - Edifícios e outras construções - ...	0,00	45.123,46
433114 - Equipamento básico - IVA não dedutível	0,00	796,39
68884 - Outros gastos e perdas - regul. Serv. IVA favor Estado não crescer	7.744,12	0,00
435210 - Equipamento administrativo - em território nacional	0,00	5.828,99
	saldo	68.256,80

Na declaração periódica do quarto trimestre de 2014 o sujeito passivo regularizou a seu favor o montante de € 66.274,31 e regularizou a favor do Estado o valor € 8.274,34. Esta situação vai ser objecto de correção no ponto III.

As movimentações em sede de IVA foram mencionadas na declaração periódica do 4.º trimestre de 2014, no campo 40 (regularizações a favor do sujeito passivo) e campo 41 (regularizações a favor do Estado). O resultado deste movimento contabilístico (saldo de € 58.021,77) corresponde na totalidade ao pedido de reembolso efectuado pelo sujeito passivo na declaração periódica de IVA do 2.º trimestre de 2015 (€ 58.000,00).

O sujeito passivo efectuou estas regularizações (em sede de IVA, IRC e em contas de balanço), em resultado do deferimento ao seu pedido de revisão dos atos tributários por parte da Direção de Serviços de Cobrança e que visam "anular parcialmente a liquidação adicional n.º ... do valor de € 70.862,70 para o valor de € 12.840,93", abatendo a importância de € 58.021,77.

Desta forma, propõe-se a desconsideração deste crédito na declaração periódica de IVA correspondente ao quarto trimestre de 2014, uma vez que assim não sendo, o contribuinte se aproveitaria de uma duplicação do exercício do direito à dedução relativamente aos mesmos documentos de suporte dos anos de 2001, 2002, 2003 e 2004, quer por via da redução da liquidação adicional, quer por via do reembolso.

- 5- Na sequência do referido procedimento inspectivo foram emitidas a 29-08-2016, para além do mais, as liquidações oficiosas de IVA n.º..., do período 1512T, n.º..., do período 1509T, n.º..., do período 1506T, n.º..., do período 1503T, n.º..., do período 1309T e n.º..., do período 1403T.
- 6- Em 10-10-2016 a Requerente apresentou um pedido de reclamação graciosa relativamente às seguintes liquidações oficiosas de IVA n.º ..., do período 1512T, n.º..., do período 1509T, n.º..., do período 1506T, n.º..., do período 1503T, n.º..., do período 1309T e n.º..., do período 1403T.
- 7- A referida reclamação graciosa foi autuada em 17-10-2016, com o n.º ...2016... .
- 8- Na referida reclamação graciosa, a Requerente concluiu o seguinte:

Em conclusão

- a) O crédito fiscal no valor de **€ 70.862,70** foi extinto pelo despacho que acolheu parcialmente a Revisão dos actos tributários postos em crise. Não subsistem quaisquer dúvidas quanto a tal extinção, tanto mais que a regularização em sede de IRC pelo mesmo Despacho ocorreu atempadamente em 2014.
- b) O único pagamento em falta é o decorrente do reembolso do IVA em conta corrente existente a favor do sujeito passivo pela Autoridade Tributária.
- c) Os contratos de arrendamento para recolha ou estacionamento de veículos, bem como os espaços para exposições ou publicidade, estão isentos de tributação em IVA.

O que respeitosamente, requer a V. Exa se digne deferir.

9- Da decisão da reclamação graciosa referida, consta o seguinte:

Vem o sujeito passivo antes identificado, nos termos do disposto nos artigos 70º e 102º ambos do CPPT, reclamar a quantificação do IVA efetuada pela inspeção tributária nos períodos 2013.09T a 2015.12T

1º

A reclamante tem legitimidade (art. 9º do CPPT) e plena capacidade tributária (art. 3º do CPPT)

2º

A forma procedimental para discutir a questão é própria conforme artigo 54º da LGT, artigos 68º e alínea a) do art. 99º do CPPT por remissão do disposto no nº 1 do art. 70º do diploma citado.

3º

Atendendo ao disposto no art 70º do CPPT e 102º do CPPT, a reclamação é tempestiva uma vez que o prazo para pagamento das liquidações ocorreu em 2016/10/28 (2013.12T, 2014.03T) e 2016/10/31 (2015.06T) e a notificação das correções dos demais períodos que não originaram liquidação foi efetuada em 2016/09/24, e a p.i. da reclamação foi apresentada em 2016/10/10

4º

FACTOS

O sujeito passivo ora reclamante na declaração de IVA do período 2015.06T solicitou o reembolso de 58 000,00€

A fim de analisar da legalidade do pedido efectuado foi desencadeada uma ação inspetiva externa, efetuada com base na ordem de serviço OI2015 ...

Efetuada a devida análise contabilística os serviço de inspeção concluiu que o reembolso não era devido e, para além disso considerou ter havido falta de liquidação de IVA na "cedência de exploração de um estabelecimento comercial e ter havido dedução indevida de IVA da fatura da EDP nº ... de 2014/01/13, em virtude deste documento ter sido contabilizada em duplicado (conforme relatório elaborado em cumprimento do disposto no art 62º do RCPITA (fis 46 a 58v)

As situações anómalas verificadas motivaram correções aos valores declarados de imposto, que seguidamente se discriminam;

PERÍODO	CRÉDITO DE IMPOSTO		IMPOSTO A PAGAR		valor da correção
	declarado	corrigido	declarado	corrigido	
2013.09T	-1.264,66 €	-712,66 €			552,00 €
2013.12T			14.364,77 €	15.342,78 €	978,01 €
2014.03T	-2.462,67 €	-1.910,67 €			552,00 €
2014.06T			10.977,01 €	11.529,01 €	552,00 €
2014.09T	-738,46 €	-186,46 €			552,00 €
2014.12T	-58.828,23 €	-254,46 €			58.573,77 €
2015.03T	-843,62 €	-291,62 €			552,00 €
2015.06T			670,52 €	1.222,52 €	552,00 €
2015.09T	-1.579,12 €	-1.027,12 €			552,00 €
2015.12T			2,37 €	554,37 €	552,00 €

(1) - 552,00€, Falta de liquidação de IVA na "cedência de exploração"

(2) - 978,01€ = 552,01€ + 426,01€(426,01€, dedução indevida)

(3) - 58 573,77€ = 552,01€ + 58 021,77€ (58 021,77€, dedução indevida)

5º

O ALEGADO

A reclamante alega :

- ter direito ao reembolso de IVA
- não ser devido IVA, porque a operação em causa não constitui uma cedência de exploração, mas um arrendamento comercial.

6º

PARECER

Estando em causa duas questões:

- 1 – direito ao reembolso
- 2 - liquidação de IVA na "cedência de exploração"

Assim tem-se :

1 - DIREITO AO REEMBOLSO

Sobre esta questão importa salientar os seguintes factos:

1.1 - No período 2005.09 a reclamante deduziu no campo 40 da declaração periódica – REGULARIZAÇÕES A FAVOR DA EMPRESA, o montante de 70 862,70€, referente a IVA suportado entre 2000 e abril de 2004

1.2 - Em ação inspetiva efetuada em 2007 o montante antes referido (70 862,70€) foi considerado como indevidamente deduzido, porque a empresa no período de 2000 a abril de 2004 encontrava-se isenta de IVA nos termos do art 9º, e foi efetuada a liquidação adicional para cobrança daquele montante.

1.3 - Em 2006/10/06 a reclamante requereu a alteração de enquadramento do regime previsto no art 9º, para o regime normal de tributação, desde o início de actividade em 1997/06/12 tendo o pedido merecido despacho de deferimento em 2010/12/17

1.4 - Perante o deferimento deste pedido em 2010/05/09, foi apresentado procedimento de revisão oficiosa, nos termos do art 78º da LGT, da liquidação adicional dos 70 862,70€, a qual após informação da inspeção tributária, foi proferido despacho de deferimento parcial no sentido de ser anulado o montante de 58 021,77€, correspondente ao IVA suportado e susceptível de dedução no período 2000 a 2003, (conforme ponto 22 da informação do procedimento de revisão a fls 18)

1.5 - Ainda não foi dado cumprimento à decisão proferida no procedimento de revisão, porque na informação nº 23 da DIVISÃO DE COBRANÇA VOLUNTÁRIA DO IVA, da qual a reclamante tem conhecimento, é referido que estando tendo a liquidação sido objeto de impugnação (impugnação judicial nº ... /10 BEBJA), o cumprimento da decisão deverá aguardar a decisão do processo de impugnação.

1.6 - Com a dedução de IVA de 70 862,70€, efetuada na declaração do período 2005.09 (referida no ponto 1.1), a reclamante em 2005.10 ficou com um crédito de IVA de 89 928,44€, o qual foi aplicado nos períodos 2005.11 a 2006.09T, uma vez que nestes períodos foi apurado IVA a pagar nos montantes de :

- 2005.11 – 705,411€
- 2005.12 – 34 970,46€
- 2006.03T – 47 888,34€
- 2006.06T – 5 988,56€
- 2006.09T – 1 311,28€

sendo o total de IVA a pagar nestes períodos de 90 863,75€ e, apenas foi enviado meio de pagamento para o período 2006.09T no montante de 935,31€ (=90 863,75 – 89 928,44€), as demais importâncias devidas foram consideradas pagas pela aplicação do valor em crédito.

1.7 – Na declaração do período 2014.12T foi deduzido no campo 40 – REGULARIZAÇÕES A FAVOR DA EMPRESA, o montante de 58 021,77€ (valor que corresponde ao IVA liquidado de 2000 a 2003), dedução que originou o crédito e de 59 739,79 no período 2015.06T e o pedido de crédito de imposto que foi indeferido

1.8 – Pressupondo que o montante de 70 862,70€ (IVA considerado dedutível pela reclamante no período 2000 a 2003), não havia sido liquidado adicionalmente, mas retirado aquele montante do campo 40 da declaração do período 2005.09T, nos períodos 2005.11 a 2006.09T, teria que ter efectuado o pagamento deste montante (70 862,70) e, deste montante iria receber 58 021,77€ (IVA considerado dedutível pela inspeção tributária no período no período 2000 a 2003), quando do cumprimento da decisão do procedimento de revisão. Indo "receber" o montante de 58 021,77€, por deferimento do procedimento de revisão não pode voltar a deduzi-lo como pretende.

1.9 – A situação descrita no ponto anterior não aconteceu, porque foi efetuada a liquidação adicional de 70 862,70€ (58 021,77€ vai ser anulado) mas, este montante (70 862,70€) continuou em crédito e foi deduzido por esta via, o que conduz ao mesmo resultado.

Do exposto só pode concluir-se que a reclamante não tem direito ao reembolso solicitado.

2 - LIQUIDAÇÃO DE IVA NA "CEDÊNCIA DE EXPLORAÇÃO"

A reclamante celebrou com a empresa B... LDA, um contrato de arrendamento de um imóvel destinado ao comércio de automóveis (fls 60 e 61, com a renda mensal de 800,00€, e considerou a operação isenta de IVA nos termos do nº 29 do art 9º do CIVA

Porque fazem parte integrante do imóvel, instalações sanitárias e instalação de água e luz a inspeção e porque a fatura refere *"tratar-se de um espaço para exposição de automóveis ligeiros"* (fls 59) a inspeção tributária com base no entendimento veiculado pela informação vinculativa a fls 62 a 64, entendeu que tal facto não configurava um "arrendamento", mas uma cedência de exploração e como tal afastada da isenção prevista no nº 29 do art 9º, e foram efectuadas as correções que se impunham para liquidação e cobrança do IVA, uma vez que a cedência de exploração configura uma operação de prestação de serviços sujeita a IVA, nos termos do nº 1 do art 4º

No que se refere a esta matéria, a jurisprudência tem vindo a considerar, *estar-se perante um arrendamento comercial se o proprietário se limitar a pôr à disposição do locatário o gozo e fruição do local, apto para o exercício da actividade visada, mas ainda sem o equipamento necessário para que tal aconteça e, haverá cessão de exploração se o prédio já se encontrar equipado com os meios materiais indispensáveis à sua utilização, designadamente móveis, máquinas e utensílios que tomem*

Como é o referido na informação da inspeção o imóvel não possuía quaisquer móveis ou máquinas, mas apenas faziam parte integrante do mesmo as instalações sanitárias e a instalação de água e luz, as quais se consideram imprescindíveis para que o imóvel possa ser objeto de arrendamento comercial, assim sendo, entende-se que estamos perante um arrendamento comercial, isento de IVA nos termos do nº 29 do art 9º e não perante uma cedência de exploração.

Considerando o disposto na informação vinculativa a fls 62 a 64 parece-nos que a mesma não se aplica a situação em apreço, pois refere-se a *"locação de espaços em exposições/feiras"* e no caso em apreço estamos perante a locação de um imóvel.

Perante os factos e normas legais aplicáveis, entende-se ser de anular as correções que nos períodos 2013.09T a 201512T, motivaram diminuições do crédito no montante de 552,00€, por período e a liquidações adicional nº 2016 ... do montante de 1 104,00€, devendo para o efeito, ser repostos os valores declarados pela reclamante nos campos 3 e 4 das respectivas declarações periódicas

201406T

Face ao exposto defere-se parcialmente o pedido

10-Inconformada com a decisão referida, a Requerente interpôs, relativamente à mesma, Recurso Hierárquico, que veio a ser autuado em 18-01-2017, com o n.º ...20171....

11-A decisão do referido Recurso Hierárquico considerou que a Requerente não apresentou novos argumentos e concluiu pelo indeferimento do mesmo.

12-A 7 de Março de 2010, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa (Processo n.º R...), tendo por objecto o acto de liquidação de IVA n.º ..., tendo o mesmo sido remetido para a Direcção de Serviços do IVA, onde foi prestada a seguinte informação, informação esta que foi objecto de despacho de concordância do Sr. Subdirector-Geral da referida Direcção, datado de 06-06-2012:

irão ser apreciadas de per si.

1. A Direcção de Finanças de ... através do Ofício n.º ... de 2010-03-31, enviou à esta Direcção de Serviços, o Pedido de Revisão Oficiosa, nos termos do art.º 78º da Lei Geral Tributária, do sujeito passivo, C... Lda atualmente com a denominação de A... C... S.A. NIPC, a solicitar que lhe fosse permitido a compensação ou o reporte do crédito de IVA, no montante de €70.862,70, referente ao IVA pago nos períodos, entre o início da sua atividade (1999) e abril de 2004, em que se encontrava enquadrado no regime de isenção, ao abrigo do art.º 9º do CIVA.
2. O pedido de revisão foi analisado dando origem à informação n.º: de 2011-11-09 desta DS, onde, em conformidade com a informação dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de ... de 2011-07-14, se concluiu que o pedido de regularização do IVA a favor da requerente era parcialmente procedente no valor de €58.021,77.
3. Na sequência daquela informação foi dado conhecimento da decisão à Direcção de Serviços de Cobrança – Divisão de Cobrança Voluntária (IVA), para efeitos de regularização da conta corrente e comunicação ao sujeito passivo do modo como poderis regularizar a seu favor o montante de €58.021,77.
4. A Direcção de Serviços de Cobrança – Divisão de Cobrança Voluntária (IVA) emitiu a informação n.º: de 2012-03-16 (proc.º V2011-F), com despacho concordante do Sr. Subdirector-Geral, em 2012-04-13, onde se conclui o seguinte:
" (...)
11 – (...), tendo em conta que o sujeito passivo utilizou o crédito de €70.862,70, no reporte das declarações seguintes, não é possível a utilização daquele crédito para compensar a dívida do mesmo montante, nem tão pouco autorizar que o mesmo seja ressarcido do crédito de €58.021,77 conforme propõe o Serviço de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de ... na sua informação de 2011-07-14 exarada do despacho do superior hierárquico datado de 2011-07-26.
12 – Neste caso, verificando-se que o sujeito passivo tinha direito ao crédito de €58.021,77, a solução correta para que o mesmo recupere aquele crédito será no sentido de anular parcialmente a liquidação adicional n.º ... no valor de €70.862,70 para €12.840,93.
13. Mas atendendo que a mesma se encontra impugnada, este processo de revisão deverá aguardar a decisão do processo de impugnação referido no ponto 10.2 desta informação, no caso de se verificar que o sujeito passivo efetuou a regularização em sede de IRC referida nos pontos 5 e 6 da informação n.º de 2011-11-09, da Direcção de Serviços do IVA, exarada do despacho concordante do Subdirector Geral (Substituto legal do Diretor-Geral) ou seja 'debitar o correspondente imobilizado acumulado em curso (ou reajustar o valor do

imobilizado e correspondentes amortizações acumuladas) e/ou reconhecer um proveito extraordinário, pelo valor total de €62.907,01”.

5. Em face do informado pela DSC e tendo em consideração que existe processo de impugnação judicial relativamente à LA n.º... deverá ser dado conhecimento à DF de... para os efeitos que tiver como convenientes, designadamente informação ao Representante da Fazenda Pública e a notificação da requerente, frisando-se a obrigatoriedade da regularização em sede de IRC, como condição da anulação parcial da LA em referência.

13- A Requerente deduziu uma acção de Impugnação, contra o acto de liquidação de IVA n.º..., junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Beja, tendo sido atribuído o número de processo .../10...BEBJA.

14- No âmbito do processo n.º .../10...BEBJA, foi dada como provada a seguinte factualidade:

“A) A Impugnante foi objeto de acção de inspeção tributária de âmbito parcial aos exercícios de 2003 a 2006, por referência ao IRC e IVA (cfr. fls. 25 do procedimento administrativo tributário apenso);

B) Em 31/10/2007, foi elaborado o relatório de inspeção tributária de cujo teor se extrai, nomeadamente, «... Mostra-se, assim, em falta, por dedução indevida, o seguinte imposto:

Período	IVA indevidamente deduzido
05 09	70.862,70

(...)» (cfr. fls. 20 a 45 do procedimento administrativo tributário apenso);

C) Em 26/05/2008, a Impugnante deduziu reclamação graciosa do ato de liquidação de IVA n.º..., respeitante ao exercício de 2005 (cfr. fls. 3do procedimento de reclamação graciosa apenso);

D) Em 04/07/2008, por despacho do Chefe de Divisão, com delegação de competências do Diretor de Finanças de ..., foi indeferida a reclamação graciosa apresentada pela Impugnante (cfr. fls. não numeradas do processo de reclamação graciosa apenso);

E) O despacho identificado na alínea anterior foi comunicado à Impugnante por ofício n.º..., datado de 11/07/2008, remetido por correio registado com aviso de receção com o talão de registo RO...PT (cfr. fls. Não numeradas do processo de reclamação graciosa apenso);

F) O ofício n.º ... foi recebido em 15/07/2008 (cfr. fls. não numeradas do processo de reclamação graciosa apenso e acordo das partes)

G) A presente impugnação foi remetida ao Serviço de Finanças de ...por fax e correio registado em 07/09/2010 (cfr. fls. 3 dos autos).”

15-No referido processo, foi proferida decisão no sentido da improcedência do pedido com os seguintes fundamentos:

“(...) verifica-se a excepção perentória de caducidade do direito de ação, que obsta à apreciação dos vícios assacados pela Impugnante ao ato de liquidação (porque geradores de anulabilidade), e acarreta a absolvição da Fazenda Pública do pedido, o que, a final, se determina.”

16-A ora Requerente interpôs recurso da citada sentença junto do Tribunal Central Administrativo Sul, tendo sido proferido Acórdão a negar provimento ao mesmo, mantendo a decisão recorrida.

17-Seguidamente, a Requerente apresentou junto do Supremo Tribunal Administrativo recurso excepcional de revista sem que o mesmo tenha sido admitido, por decisão proferida a 21 de Junho de 2017.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

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

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* 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/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

a. Da matéria de excepção

Começa a Requerida por arguir a incompetência material do CAAD para reconhecer o alegado direito ao reembolso.

Como se escreveu no processo 168/2015-T do CAAD², que ora, com a devida vénia, se transcreve:

“Isto é, para haver limitação à impugnabilidade dos actos de liquidação impugnados, teria de ser praticado, anteriormente, algum acto administrativo que fosse pressuposto destes actos de liquidação, o que não sucedeu no caso em apreço.

Por isso, sendo os actos de liquidação lesivos dos interesses da Requerente e sendo os únicos actos praticado pela administração tributária sobre a situação neles apreciada, tem de ser assegurada a sua impugnabilidade contenciosa com fundamento em qualquer ilegalidade, como decorre do princípio da tutela judicial efectiva, consagrado nos artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP.

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

² Disponível em www.caad.org.pt.

Por outro lado, quando não há qualquer acto autonomamente impugnável anterior a um acto de liquidação versando sobre os seus pressupostos, pode «*ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida*» (parte final do artigo 54.º do CPPT), pelo que todas as questões relativas à legalidade dos actos de liquidação podem ser apreciadas nos tribunais tributários em processo de impugnação judicial, como decorre da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º e do artigo 99.º do mesmo Código.

Na verdade, nos tribunais tributários, mesmo quando, tendo sido praticados actos de liquidação, se estiver perante uma situação em que poderia ser mais útil para o contribuinte o uso da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo (por possibilitar, para além da apreciação da legalidade de actos a definição para o futuro dos direitos do contribuinte), o uso da acção em vez da impugnação judicial é uma mera **faculdade**, como decorre do próprio texto do artigo 145.º, n.º 3, do CPPT, ao dizer que «*as acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido*». Isto é, o que se prevê nesta norma **é limitação ao uso da acção e não limitação ao uso do processo de impugnação judicial**.

Com efeito, é manifesto que o processo de impugnação judicial inclui a possibilidade de reconhecimento de direitos em matéria tributária, como o são o direito à anulação ou declaração de nulidade de liquidações, o direito a juros indemnizatórios e o direito a indemnização por garantia indevida, pelo que o facto de estar em causa o reconhecimento de direitos não é obstáculo à utilização do processo de impugnação judicial.

Assim, como refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo o processo arbitral tributário sido criado como alternativa ao processo de impugnação judicial, é de concluir que não há obstáculo a que a legalidade dos actos de liquidação em causa neste processo seja apreciada por este Tribunal Arbitral, pois nos tribunais tributários essa legalidade poderia ser apreciada em processo de impugnação judicial.

Por isso, quanto ao pedido de anulação dos actos de liquidação, improcede a excepção da incompetência material suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira com fundamento em estar em causa o reconhecimento de um direito em matéria tributária.”

Efectivamente, a competência do Tribunal em sede de impugnação judicial, e consequentemente em processo arbitral tributário, afere-se em função do(s) acto(s) que lhe sirva(m) de objecto.

No caso, o pedido formulado pela Requerente é claro no sentido da “*anulação da liquidação adicional de IVA dos autos*”, sendo a pretensão de reembolso do imposto, uma consequência atribuída pela Requerente, à pretendida anulação do acto de liquidação.

Sendo este Tribunal, inquestionavelmente, competente para conhecer da legalidade dos actos de liquidação que integram o objecto da presente acção arbitral tributária, à luz dos respectivos fundamentos³, e não se vendo razão para divergir do doutamente expandido no aresto citado, antes se subscrevendo integralmente o quanto ali se expôs, julga-se improcedente a excepção da incompetência material suscitada pela Requerida.

*

Alega ainda a Requerida a existência de caso julgado, porquanto “*a aqui Requerente deduziu uma acção de Impugnação (Processo n.º .../10...BEBJA), contra o ato de liquidação de IVA n.º...*”.

Relativamente à excepção do caso julgado, dispõe o artigo 580.º/1 do Código de Processo Civil que “As excepções da litispendência e do caso julgado pressupõem a repetição de uma causa; se a causa se repete estando a anterior ainda em curso, há lugar à litispendência; se a repetição se verifica depois de a primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário, há lugar à excepção do caso julgado.”.

Mais dispõe o artigo 581.º do mesmo diploma:

“1 - Repete-se a causa quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir.

2 - Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica.

3 - Há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico.

4 - Há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas acções procede do mesmo facto jurídico. Nas acções reais a causa de pedir é o facto jurídico de que deriva

o direito real; nas acções constitutivas e de anulação é o facto concreto ou a nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido.”

Desde logo, e antes de mais, cumpre ter presente que, na medida em que é ela que invoca a excepção que ora nos ocupa, competiria à Requerida demonstrar os pressupostos da mesma, que, como decorre das normas atrás transcritas consiste na “*repetição de uma causa*”, que se dá “*quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir*”.

Se quanto à identidade de sujeitos, não se verifica qualquer dúvida, no que à sua verificação diz respeito, já o mesmo não se poderá dizer quanto à identidade do pedido e causa de pedir.

Com efeito, nas acções tributárias de índole impugnatória, como é o caso e como se sabe, a causa de pedir é a ilegalidade do acto tributário impugnado. Deste modo apenas se verificaria identidade do pedido e causa de pedir entre a presente acção e o processo n.º .../10...BEBJA, se o acto tributário impugnado fosse o mesmo e as ilegalidades invocados fossem também iguais. Situação que, repete-se, competiria à parte que invoca a litispendência demonstrar.

Ora, no processo n.º.../10...BEBJA, esteve em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação de IVA n.º ..., enquanto que no presente processo arbitral está em causa a apreciação de ilegalidades relativas às liquidações supra identificadas no relatório da presente decisão.

Tanto basta – a falta de identidade do objecto, para que não se verifique a invocada litispendência, excepção que, como tal, improcede.

*

Aqui chegados cumpre apreciar o fundo da causa.

Sustenta a Requerente que as liquidações adicionais objecto da presente acção arbitral violam quer a lei aplicável quer as decisões da Direcção de Serviços do IVA, nomeadamente o despacho do Sub-Director Geral, de 20-10-2010, notificado em 10-10-2011.

³ Cfr. neste sentido Ac. do STA de 23-09-2015, proferido no processo 01034/11.

No que respeita ao primeiro dos fundamentos referidos, verifica-se que a Requerente não concretiza qualquer norma que haja sido violada pelos actos tributários em questão.

Deste modo, e estando os poderes de cognição deste Tribunal limitados à matéria relativa às concretas questões suscitadas (cfr., para além do mais, o artigo 28.º/1/c) do RJAT), não sendo alegada a violação de qualquer norma legal, e não se verificando nenhuma causa de anulação de conhecimento oficioso, não poderá a primeira alegação da Requerente proceder.

Quanto à alegada ilegalidade decorrente da suposta violação despacho do Sub-Director Geral, de 20-10-2010, notificado em 10-10-2011, julga-se que a mesma decorre de uma incompreensão procedimental da parte da Requerente.

Relativamente a este despacho, nota-se que o mesmo não foi junto pela Requerente, nem consta do processo administrativo.

Não obstante, resulta dos factos provados que existiu um pedido de revisão oficiosa, formulado pela Requerente, que teve como objecto o acto de liquidação de IVA n.º ... e que teve a decisão constante do ponto 12 da matéria de facto.

Nos termos de tal decisão, determinou-se aguardar a decisão do processo de impugnação judicial intentado pela Requerente, que teve como objecto aquele mesmo acto de liquidação de IVA n.º..., e que correu termos sob o n.º.../10... BEBJA.

Ora, como também decorre da matéria de facto fixada, este processo n.º .../10...BEBJA apenas findou por acórdão do STA, datado de 21 de Junho de 2017.

Ora, as liquidações objecto da presente acção arbitral, bem como do recurso hierárquico n.º ...2017... e da reclamação graciosa n.º ...2016..., estão datadas de 29-08-2016, data em que, portanto, aquele processo de impugnação judicial não se encontrava findo.

Deste modo, não estando findo o referido processo de impugnação judicial à data da emissão das liquidações em questão, não se poderá considerar que as mesmas violem o decidido no âmbito do processo de revisão oficiosa R..., que, como se viu, determinou se aguardasse pelo termo do processo de impugnação judicial n.º .../10...BEBJA.

*

Alega ainda a Requerente que as liquidações em causa desconsideram o saldo da conta corrente de IVA, existente a favor do sujeito passivo.

Sucedo que o referido saldo da conta corrente em causa, conforme resulta do RIT e da decisão da reclamação graciosa, e não é contestado pela Requerente, decorre da contabilização na mesma de um dedução no montante de €58.021,77, correspondente a IVA liquidado de 2000 a 2003, IVA esse que já havia sido deduzido na declaração relativa ao período 2005.09, verificando-se, portanto, uma duplicação da dedução, conforme explicitado quer em sede de inspecção, quer em sede de reclamação graciosa.

Deste modo, decorrendo o saldo em questão de uma duplicação de deduções, nada haverá a censurar às correcções operadas pela AT, ora em crise, e, conseqüentemente, às liquidações objecto da presente acção arbitral.

*

Deste modo, e face ao exposto, julga-se ser de improceder integralmente o pedido arbitral formulado.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Absolver a Requerida do pedido;
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 70.000,00, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.448,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa 19 de Maio de 2018

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Ana Luísa Ferreira Cabral Basto)

O Árbitro Vogal

(José Coutinho Pires)