

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 409/2017-T

Tema: IVA – Regularização - Vício procedimental – Notificação - Princípio do inquisitório.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. José Coutinho Pires e Dr. Paulo Lourenço (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 14-09-2017, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... LDA, com o NIPC ... e sede na Rua ..., ..., r/c Esq. ...-..., Cascais, (doravante designada como «Requerente»), veio, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou "RJAT"), apresentar pedido de pronúncia arbitral visando a declaração de ilegalidade e das liquidações adicionais de IVA relativas aos períodos de 201209T e 201212T, com os n.ºs 2016 ... e 2016 ..., respectivamente, bem como a declaração de ilegalidade da decisão da reclamação graciosa n.º ...2016... .

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 06-07-2017.

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, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 30-08-2017 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.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 14-09-2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 19-10-2017 foi dispensada reunião e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades e não há excepções nem há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente foi objecto de uma acção inspectiva qualificada pela Administração Tributária e Aduaneira como interna, em cumprimento da OI2015... da DF de Lisboa, destinada ao controlo dos elementos declarados no campo 40 das declarações periódicas de IVA dos períodos 1209T e de 1212T;

b) No âmbito daquela acção inspectiva, foi enviada à Requerente por ofício n.º..., de 21-09-2015, através de registada (RD...PT) para o seu domicílio fiscal, uma notificação para prestar esclarecimentos, tendo a carta sido devolvida pelos CTT com a indicação “não reclamado”;

c) Do Ofício referido, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

Assunto: Campo 40 da(s) declaração(ões) Periódica(s) de IVA - 2012 - Pedido de elementos fiscalmente relevantes

No âmbito da princípio da colaboração previsto no art.º 59.º da Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, a nos artigos 9.º e 10.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, notificam-se V.º(s) Ex.a(s), nos termos dos artigos 37.º a 43.º do RCPITA, para, no prazo da 15 (quinze) dias, remeter à Direção de Finanças de Lisboa - Serviços de Inspeção Tributária - Departamento C - Divisão II - Equipa 24, sita na Alameda dos Oceanos n.º 55 - 1998-

- 1. Balancetes analíticos respeitantes a 31/12/2012, antes e depois do apuramento dos resultados;*
- 2. Extrato de conta corrente detalhado da conta 2434 - IVA - Regularizações, e/ou outros extratos de conta corrente onde se encontrem refletidos os movimentos contabilísticos referentes à(s) regularização (ões) constante(s) do(s) campo(s) 40 da(s) declaração (ões) periódica (s);*
- 3. Discriminação do valor contido no(s) campo(s) 40 da(s) declaração(ões) periódica(s), atendendo ao tipo de situação previsto no art.º 78º do Código do Imposto sobre O Valor Acrescentado (CIVA);*
- 4. Fotocópia dos documentos de suporte dos dez movimentos de valor mais elevado respeitantes aos valores indicados no(s) campo(s) 40 da(s) declaração(ões) periódica(s), referentes ao exercício de 2012, com o(s) respetivos(s) comprovativo (s) nos termos do art.º 76,º do CIVA.*

d) Foi enviada à Requerente, por registo postal de 29-01-2016 (RD...PT), uma nova carta para notificação, dirigida ao seu domicílio fiscal, que foi devolvida pelos CTT com a indicação “não reclamado”;

e) Nesta carta refere-se, além do mais, o seguinte:

Assunto: Campo 40 das Declarações Periódicas de IVA - 2012

Pelo N/ofício n.º ... de 21/09/2015, de que se anexa cópia, foi-lhes solicitado um conjunto de elementos sobre os valores inscritos no campo 40 das Declarações Periódicas de IVA do ano de 2012.

Como, até à data, não foi recebida qualquer resposta ao ofício referido, ficam V.a (s) Ex.a(s) notificados para no prazo de 5 dias úteis, nos termos dos artigos 37.º a 43.º do RCPITA, remeterem à Direção de Finanças de Lisboa - Departamento C - Divisão II - Equipa 24, sita na Alameda dos Oceanos n.º 55 -1998-027 Lisboa ou para o e-mail acima indicado:

Cópia dos documentos justificativos da totalidade dos valores inscritos no(s) campo(s) 40 da(s) declaração(ões) periódica(s) do ano de 2012.

Informa-se que a inscrição de valores no campo 40 das Declarações Periódicas corresponde, por natureza» ao exercício do direito à dedução e, por este motivo, os documentos justificativos devem obrigatoriamente respeitar o disposto nos artigos 19º a 25º e 78º do CIVA,

Caso os elementos ora solicitados não sejam enviados no prazo supra referido ou não estejam de acordo com o disposto nos referidos artigos 19º a 25º e 78º do CIVA, os serviços de Inspeção Tributária irão proceder à correção dos montantes inscritos no campo 40 das declarações periódicas do ano de 2012.

f) Na sequência da inexistência de resposta da Requerente, a inspeção tributária desconsiderou os montantes de imposto inscritos no quadro 40 das

declarações em análise, a Administração Tributária e Aduaneira enviou à Requerente o projecto de relatório final, para exercício do direito de audição prévia, através de do ofício n.º..., de 18-02-2016, por carta registada de 16-02-2016, RD...PT, o qual foi devolvido pelos CTT com a indicação “não reclamado”;

g) Nesse projecto de Relatório da Inspeção Tributária cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

II.3.3. Análise contabilístico-fiscal

II.3.3.1 – Notificaçãoº *O sujeito passivo foi notificado através do ofício n.º ... de 21/09/2015 (ANEXO I), no âmbito do princípio de cooperação previsto no artigo 59.º da Lei Geral Tributária (LGT) e nos artigos 9.º e 10.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), para remeter a estes Serviços:*

- Balancetes analíticos respeitantes a 31/12/2012;*
- Extraio de conta corrente detalhado da conta 2434 - IVA - Regularizações;*
- Discriminação do valor contido no(s) campo(s) 40 da(s) declaração(ões) periódica(s), atendendo ao tipo de situação previsto no art.º 78º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA);*
- Fotocópia dos documentos de suporte dos dez movimentos de valor mais elevado respeitantes aos valores indicados no(s) campo(s) 40 da(s) declaração(ões) periódica(s), com o(s) respetivos(s) comprovativo(s) nos termos do art.º 78.º do CIVA.*

O sujeito passivo não respondeu à notificação.

Foi novamente notificado o sujeito passivo através do ofício n.º ... de 29/01/2016 (ANEXO II), para no prazo de 5 dias úteis, nos termos dos artigos 37º a 43º do RCPITA, remeter a estes serviços, cópia dos documentos justificativos da totalidade dos valores inscritos nos campos 40 das declarações periódicas do ano de 2012. Tendo sido

ainda alertado para, caso os elementos solicitados não serem enviados no prazo referido ou se não estarem de acordo com o disposto nos artigos 19º a 25º e 78º do CIVA, os serviços de Inspeção Tributária iriam proceder à correção dos montantes inscritos no campo 40 das declarações periódicas do ano de 2012.

O sujeito passivo também não respondeu a esta segunda notificação.

III DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

O sujeito passivo inscreveu no campo 40 da declaração periódica de IVA, um total de 85.138,73€ em regularizações a seu favor para o ano de 2012, de acordo com o seguinte quadro:

Declarações Periódicas (D.P.)		
Período de Imposto	Nº da D.P.	Reg. a favor do S.P. CAMPO 40
201203T	...	- €
201206T	...	- €
201209T	...	42.671,67 €
201212T	...	42.467,06 €
	TOTAIS:	- 85.138,73 €

Tal registo corresponde à dedução de imposto (IVA). A dedução de imposto só é possível nos termos dos artigos 19º a 25º e 78º do CIVA, ou seja, só é possível deduzir imposto se o sujeito passivo tiver na sua posse prova documental que tal permita.

O sujeito passivo foi notificado através dos ofícios nºs ... de 21/09/2015 e ... de 29/01/2016 para remeter cópia dos documentos justificativos dos valores indicados nos campos 40 das declarações periódicas, referentes ao exercício de 2012, com os respectivos comprovativos nos termos do artigo 78º do CIVA. Não tendo respondido a nenhuma das notificações, não está comprovado que tenha na sua posse os

documentos que lhe permita exercer o direito à dedução dos valores inscritos no campo 40 no montante total de 85.138,73€.

- h) Elaborado o relatório final, foi enviado à Requerente através do ofício nº..., de 17-03-2016, por carta registada de 17-03-2016, com o RD...PT, o qual foi devolvido pelos CTT com a indicação “não reclamado”;
- i) Em 23-03-2017, a Administração Tributária e Aduaneira emitiu as liquidações adicionais de IVA relativas aos períodos de 201209T e 201212T, com os n.ºs 2016... e 2016..., nos montantes de € 42.671,67 e de € 42.467,06, sobre os quais acrescem juros compensatórios nos montantes, respectivamente, de € 5.653,70 e de € 5.198,43;
- j) A Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações referidas;
- k) No procedimento de reclamação graciosa foi elaborado projecto de indeferimento, que foi notificado à Requerente para exercer, querendo, o direito de audição prévia;
- l) A Requerente exerceu o direito de audição prévia;
- m) Em 21-04-2017, foi proferido despacho de indeferimento da reclamação graciosa, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

3 - CAUSA DE PEDIR E PEDIDO

A Reclamante vem solicitar a anulação das liquidações adicionais em apreço, respeitantes aos 3º e 4º trimestres do ano de 2012, em virtude de nunca ter sido notificada dos motivos subjacentes à emissão das liquidações agora em apreço.

Invoca ainda que apesar de ter aderido ao sistema de notificações por via eletrónica, o certo é que nunca recebeu qualquer notificação por parte da AT, quer através da sua caixa eletrónica, quer através de carta registada com aviso de receção, dando-lhe conhecimento da alteração da sua situação tributária, tal como determina a Lei.

Através de requerimento em aditamento à p.i, vem o sujeito passivo carrear aos autos os documentos de suporte das regularizações do campo 40.

4 - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E PARECER

A Reclamante foi objeto de uma ação inspetiva interna, realizada pelos serviços de inspeção da Direção de Finanças de Lisboa, com a finalidade de controlar os elementos declarados no campo 40 das declarações periódicas de IVA no ano de 2012 (vd. fls.127 a 148).

E no âmbito do princípio da colaboração consagrado no artº 59º da Lei Geral tributária (LGT) foi notificado, através do ofício nº..., de 21/09/2015, (fls.127 a 130) para remeter os elementos relativos ao exercício de 2012, entre eles:

- Balancetes analíticos respeitantes a 31/12/2012, antes e depois do apuramento dos resultados;*
- Extrato de conta corrente detalhado da conta 2434 - IVA - Regularizações, e/ou outros extratos de conta corrente onde se encontrem refletidos os movimentos contabilísticos referentes à(s) regularização(ões) constante(s) do(s) campo(s) 40 da(s) declaração(ões) periódica(s);*
- Discriminação do valor contido no(s) campo(s) 40 da(s) declaração(ões) periódica(s), atendendo ao tipo de situação previsto no art.º 78º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA);*
- Fotocópia dos documentos de suporte dos dez movimentos de valor mais elevado respeitantes aos valores indicados no(s) campo(s) 40 da(s) declaração(ões) periódica(s), referentes ao exercício de 2012, com o(s) respetivos(.s) comprovativo(s) nos termos do art.º 78.º do CIVA.*

Esta carta, registada em 2015-0-22 com o nº RD ... PT, e enviada para o domicílio fiscal do sujeito passivo – Rua ..., nº..., ..., em Cascais, foi

devolvida pelos CTT, com a indicação de "Não reclamado" (fls.128 a 130).

Em face desta devolução, os serviços procederam ao envio de nova notificação em carta registada em 2016-01-29 com o nº RD ... PT, (fls.131 a 134) a solicitarem aqueles elementos, cuja carta foi de novo devolvida pelos CTT com a indicação de "Não reclamado" (fls.133e 134).

E, deste modo, os serviços de inspeção procederam às correções ao campo 40 das declarações periódicas respeitantes aos períodos de 201209T e 201212T, nos montantes de 42.671,67 € e 42.467,06 €, respetivamente, por não ter sido comprovado que o SP tivesse na sua posse, os documentos que lhe permitiam exercer o direito à dedução dos valores inscritos naquele campo.

Do projeto de correções do relatório da inspeção tributária, foi o SP notificado do seu teor e com vista ao exercício do direito de audição previsto no artº 60º da LGT e artº 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), através do ofício nº ..., 18.02.16, em carta registada e, 2016.02.16 com o nº RD ... PT. (fls.135 a 138)

De novo, foi esta carta devolvida pelos CTT com a indicação de "Não Reclamada", (fls.137 e 138) pelo que foi elaborado o competente Relatório de Conclusões pelos serviços de inspeção tributária, convolvando em definitivo as correções inicialmente propostas no referido projeto (fls.139 a 144). E deste facto, foi o sujeito passivo notificado através do ofício nº..., de 17.03.16, por carta registada em 2016.03.17 com o nº RD ... PT, (fls. 145 a 148) cuja carta foi, de novo, devolvida pelos CTT com a indicação de "Não Reclamado" (fls.147 e 148).

De mencionar que, de acordo com o nº 2 do artº 62º do RCPITA, o relatório de conclusões do procedimento inspetivo deve ser notificado por carta registada. Ou seja, a lei não exige que a notificação no

procedimento inspetivo e do relatório de conclusões, seja efetuada com aviso de receção. E deste modo, qualquer notificação efetuada pelos serviços de inspeção, incluindo a do relatório final, foi de acordo com o estipulado por lei.

Como já referimos, as cartas foram todas enviadas para o domicílio fiscal do SP constante do sistema informático – Rua ..., n" ..., ...º, ...-... Cascais (fls. 126).

E o facto do SP ter aderido às notificações eletrónicas, não obriga a AT a utilizar sempre esse meio, tanto mais que o RCPITA não refere esse meio de notificação, e deste modo, as notificações efetuadas não padecem de quaisquer ilegalidades.

No aditamento à p.i. remetido em 2016.10.04, intempestivamente, vem invocar que as liquidações agora em apreço deveriam ter sido feitas nos termos do n" 3 do artigo 87º do CIVA a Autoridade Tributária devia ter aberto um procedimento de inspeção tributária, nos termos do artigo 2º do Regime Complementar de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), seguindo os procedimentos legais inerentes a um procedimento interno ou externo de inspeção, o que manifestamente não fez.

Apesar da intempestividade do referido aditamento, sempre se dirá, e como já referimos, as liquidações ora reclamadas foram emitidas com base em correções efetuadas pelos serviços de inspeção tributária, no âmbito de uma ação inspetiva interna, no cumprimento do determinado na ordem de serviço n" 012015... de 18.09.2015, de âmbito parcial de acordo com a al. b) do nº 1 do art.º 14º do RCPITA.

O artº 78" do CIVA determina as regularizações que devem ser efetuadas quando ocorrem alterações ao IVA inicialmente liquidado, decorrente de operações tributáveis (transmissões de bens ou prestações de serviços) tituladas em faturas. Porém, essas regularizações de IVA apenas devem ser efetuadas se esse imposto

inicialmente liquidado em faturas já tiver sido registado e incluído em Declarações Periódicas submetidas à AT.

No caso de existir alguma situação que determine uma correção ao IVA liquidado na fatura, emitindo-se uma nota de crédito com a respetiva regularização do IVA nesse documento, o imposto só deve ser incluído no campo de regularização caso o montante inicialmente liquidado na fatura já tiver sido incluído numa Declaração Periódica, submetida à AT numa data anterior.

Por outro lado, o artigo 78º do CIVA determina ainda que só é possível a regularização a seu favor, se tiver na sua posse a prova de que o adquirente tomou conhecimento dessa ratificação ou de que foi reembolsado do imposto, até ao prazo da entrega da declaração periódica onde irá efetuar a regularização. Não tendo esta prova até esse prazo, o fornecedor perde o direito à regularização a seu favor desse IVA, não sendo possível apresentar declaração de substituição.

Ora, apesar de ter carreado alguns documentos, constata-se o seguinte:

Com a petição inicial foram carreados os seguintes documentos:

- Extratos de conta 243416631321 e 243412213211 (01-07-2012 até 30-09-2012);*
- Várias notas de crédito e os extratos da conta 63 e o extrato respeitante ao apuramento do IVA do período;*
- Extratos de conta 243412113211 e 24342231321 11 (01-10-2012 até 31-12-2012);*
- Várias notas de crédito e extratos da conta 63;*

Com a petição em aditamento à p.i. foram trazidas fotocópias de extratos de conta pouco legíveis e notas de crédito.

Não foram carreadas as faturas correspondentes, nem os balancetes analíticos respeitantes a 31/12/2012.

Também não foram trazidos aos autos, o comprovativo de que o adquirente (ou adquirentes) tomou (tomaram) conhecimento das regularizações, nas prestações de serviço em que as faturas e as notas

de crédito foram emitidas aos clientes, de acordo com o que é determinado no n.º 5 do art.º 78º do CIVA, aliás, requisito essencial para que seja efetuada a regularização a favor do sujeito passivo.

É que a regularização a favor do Estado é sempre obrigatória, enquanto que as regularizações a favor dos sujeitos passivos são facultativas, cujo reconhecimento das mesmas requerem uma ponderação mais cautelosa.

Estabelece o n.º 1 do art.º 74º da Lei Geral Tributária (LGT) a regra de "quem alega deve provar", fazendo recair sobre os interessados o ónus de prova dos factos que interessam à sustentação da sua posição.

Os factos também só devem ser considerados provados quando forem determinados com uma certeza absoluta, razão pela qual a não prestação de prova ou a sua prestação insuficiente não poderá deixar de influenciar o mérito da pretensão.

Importa ainda mencionar que, a reclamante não indicou outra morada para além da constante do cadastro informático e para a qual foi notificada no âmbito da ação inspetiva.

Cumpre ainda referir que por não se verificarem in casu os pressupostos do n.º 1 do artigo 43º da LGT, fica prejudicada a apreciação do direito a juros indemnizatórios.

5 - PROPOSTA DE DECISÃO

Em face do exposto, conclui-se pela legalidade das liquidações adicionais reclamadas, e pelo indeferimento da pretensão da reclamante, por ausência insuficiente de prova do alegado.

6 - DIREITO DE AUDIÇÃO

6.1 - Realizada a instrução do processo e apreciada a matéria controvertida, foi prestada a respetiva informação, e efetuado o correspondente projeto de decisão do pedido em 2017.03.24 (fls.149 a 151-verso).

6.2 - O mesmo foi comunicado através de notificação efetuada à reclamante, na pessoa da sua Mandatária, por carta registada em 2017.03.28 (vd.fl.s.153 e 154), para exercer, por escrito, o direito de audiência prévia previsto no artº 60º da Lei Geral Tributária, dando-se assim cumprimento ao estabelecido no nº 4 do citado artigo e Lei.

6.3 - Para o exercício daquele direito, foi estabelecido o prazo de 15 dias contados da data daquela notificação.

6.4 - Reportando-se o registo ao dia 2017.03.29 (fls. 154) a notificação presume-se efetuada no dia 2017-04-03, de acordo com o preceituado no nº 1 do artº 39º do C.P.P.T.

6.5 - O prazo de 15 dias para exercer o direito à audiência terminou em 2017.04.18.

6.6 - O articulado do exercício do direito de audiência foi remetido a estes serviços, através de carta registada, em 2017-04-12 (fls.160), dentro do prazo que lhe foi concedido.

7 - ALEGAÇÕES E PARECER

A Reclamante vem exercer o seu direito de audiência, invocando o seguinte:

- Anexou 19 documentos à p.i., cumprindo assim o ónus da prova consagrado no nº 1 do artº 74º da LGT;
- Não apresentou os balancetes Analíticos porque não tem qualquer relevância para o objeto da reclamação;
- Não apresentou quaisquer faturas, porque não têm qualquer relevância probatória (...)
- Entregou com a reclamação graciosa os documentos que permitiam à AT pronunciar-se sobre o mérito da reclamação, não se podendo dizer o mesmo da AT que não fez o que lhe competia, uma vez que não se pronunciou sobre o valor probatório de nenhum dos documentos enviados (...) existindo

uma falta de fundamentação da entidade reclamada que não se pronúncia quanto à legitimidade das regularizações efetuadas.

Faz parte das competências da AT, entre outras, promover a correta aplicação da legislação e das decisões administrativas relacionadas com as suas atribuições e propor as medidas de carácter normativo, técnico e organizacional que se revelem adequadas, e informar os contribuintes e os operadores sobre as respetivas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesmas.

O procedimento de reclamação graciosa é por definição um instituto legal com o objetivo de impugnar a legalidade de um ato praticado pela Administração Tributária, tendo por propósito a sua reapreciação pelo órgão decisor competente, visando a anulação total ou parcial dos atos tributários.

De facto, a reclamação graciosa feita pelo contribuinte, destina-se a obter uma reanálise de uma certa situação, pela Administração Tributária. É a via normal de resolução de um litígio, por via graciosa, entre o sujeito passivo e a Administração Tributária.

Antes de uma tomada de decisão que lhe é total ou parcialmente desfavorável, este tem o direito de ser ouvido pela Administração Tributária, uma vez que pode não concordar com aquela conclusão. É a aplicação do princípio constitucional da participação, acolhido pelo artigo 60º da Lei Geral Tributária.

No exercício do direito de audição, a Reclamante não vem alegar nada de novo que possa condicionar a Autoridade Tributária a uma reanálise da questão posta em crise na petição inicial. Aliás limita-se a pôr em causa a falta de relevância dos documentos que não foram apresentados.

O artº 59º da LGT, no seu nº 1, consagra o dever de colaboração recíproca entre os órgãos da AT e os contribuintes, tendo por pressuposto a presunção da boa fé da atuação do contribuinte e da AT.

No caso em apreço, e porque por um lado, é ao sujeito passivo que compete o ónus de prova das suas alegações e, por outro, à AT que compete a apreciação das alegações dos documentos probatórios, é a esta também que compete determinar, no âmbito das suas competências, se os documentos apresentados são ou não suficientes e se têm ou não relevância probatória.

Aliás, no âmbito das suas competências, a AT deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido, de acordo com o princípio do inquisitório consagrado no artº 58º da LGT.

Não caberá ao contribuinte tecer considerações sobre o grau de relevância dos documentos que deverá ou não carrear aos autos, mas antes, colaborar com a AT prestando todos os esclarecimentos e juntar os documentos que lhe são solicitados, uma vez que é a esta que cabe decidir quais os documentos que se mostram imprescindíveis para a apreciação do pedido.

Apesar de, a nota de crédito que constitui o mencionado "Doc.9", se encontrar assinada, alegadamente por um representante do adquirente (não foi aposto um carimbo da entidade adquirente), não foi junta a fatura respetiva, pelo que não é possível aferir se os elementos constantes da nota de crédito se referem à fatura em causa.

Como se referiu no projeto de decisão, as regularizações consignadas no artº 78º do CIVA são uma faculdade concedida ao sujeito passivo e não uma obrigatoriedade, pelo que, o seu reconhecimento requer uma ponderação mais cautelosa.

E, deste modo, e porque, o sujeito passivo não carreou, no âmbito do exercício do seu direito de audição, os documentos que se mostravam em falta, parece-nos ser de manter a decisão de indeferimento.

Mais se propõe que seja remetida cópia da presente informação ao Departamento A da Inspeção Tributária desta Direção de Finanças, nos termos do n.º 2 do art.º 63.º do RCPITA.

8 - DECISÃO

Em face do exposto, conclui-se pela legalidade das liquidações adicionais em apreço, e pelo indeferimento da pretensão da Reclamante.

n) Em 06-07-2017, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se no processo administrativo e nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

3. Matéria de direito

A Requerente questiona a legalidade do indeferimento da reclamação graciosa e a legalidade das controvertidas liquidações adicionais de IVA, imputando-lhes vício de nulidade por inobservância de requisitos legais essenciais, de ilegalidade por falta de fundamento legal e por erros em matéria de facto e de direito.

3.1. Questão da falta de notificações nos termos legais

A Requerente refere, em suma, o seguinte:

- a Administração Tributária e Aduaneira deveria ter efectuado uma acção de fiscalização nas instalações da Requerente, de harmonia com os n.ºs 1, 2 e 3 do artigo 87.º do CIVA;
- os termos do n.º 3 do artigo 29.º do RCPIT, a inspeção tributária pode solicitar aos contribuintes o envio de “cópia de documentos e informações relevantes para o apuramento e controlo da sua situação tributária ou de terceiro, mas estes pedidos devem ser feitos, nos termos do n.º 4 do referido artigo, por carta registada com aviso de receção, o que a inspeção tributária manifestamente não fez;
- tendo sido devolvidas as cartas registadas, enviadas pela inspeção tributária, pedindo cópias de documentos contabilísticos, é manifesto que a Requerente não tomou conhecimento do pedido e, naturalmente, não os podia ter enviado;
- nos termos do n.º 1 do artigo 41.º do CPPT, as pessoas coletivas e sociedades são citadas ou notificadas na sua caixa postal electrónica;
- a norma em causa não comporta excepções, nem confere à Autoridade Tributária e Aduaneira um poder, ou sequer uma faculdade, de opção relativamente às notificações que podem ser feitas por via postal ou por via electrónica, como acontece com outras legislações fiscais estrangeiras, pelo que só pode considerar-se que o artigo 41.º tem carácter imperativo, dele decorrendo que todas as notificações fiscais a sociedades que tenham aderido à caixa postal electrónica têm de ser feitas através dela;
- à obrigatoriedade de adesão à caixa postal electrónica, imposta às sociedades tem necessariamente de corresponder, salvo se a lei dispuser o contrário, a obrigatoriedade da sua utilização como canal exclusivo para promover as notificações fiscais, conferindo, às partes envolvidas, segurança e previsibilidade na sua receção;
- mal se compreenderia que as sociedades tivessem o ónus de aderir à caixa postal electrónica, com a obrigatoriedade da sua abertura regular e, a administração fiscal pudesse, de forma indiscriminada e não fundamentada, enviar as notificações da forma que entendesse, obrigando os contribuintes

- a um redobrado dever de diligência para garantir a receção das notificações, nomeadamente em casos como o descrito em que, por inactividade, a sociedade tem as suas instalações físicas encerradas.
- as notificações foram feitas com inobservância das formas legais previstas, o que determina a sua nulidade;
 - por isso, não podia a inspecção tributária desconsiderar, sem mais, as Regularizações de IVA inscritas no Campo 40 das Declarações Periódicas

A Administração Tributária e Aduaneira, na sua Resposta, diz o seguinte, em suma:

- o facto de a Requerente aderir às notificações electrónicas não impede a AT de utilizar a notificação por via postal, sendo que a notificação por via postal é a única que vem contemplada no Regime Complementar da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPIT), não sendo admissível, no decurso de uma acção inspectiva, efectuar notificações ao contribuinte que não sejam efectuadas nos moldes legalmente previstos para o efeito;
- de acordo com o n.º 2 do art. 62.º do RCPITA, o relatório de conclusões do procedimento inspectivo deve ser notificado ao contribuinte por carta registada, inexistindo na lei qualquer exigência relativamente a carta registada com aviso de recepção, como pretende a Requerente;
- o n.º 1 do art. 41.º do CPPT, estabelece que “As pessoas colectivas e sociedades são citadas ou notificadas na sua caixa postal electrónica ou na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar onde se encontrem.”;
- inexistindo na lei qualquer exigência para que as notificações no decurso do procedimento inspectivo, bem como as notificações do projecto de correcções e relatório final, sejam efectuadas por carta registada com aviso de recepção, resulta forçoso concluir que todas as notificações efectuadas por via postal, com registo nos CTT, para o domicílio fiscal da Requerente, se encontram em conformidade com a lei.

- tem de se concluir que todas as notificações efectuadas à Requerente, foram efectuadas nos moldes legalmente exigíveis, para a morada fiscal do contribuinte constante do cadastro: Rua ..., n.º..., ..., ...-... Cascais.

Como resulta da prova produzida, as notificações efectuadas no procedimento de inspecção, foram efectuadas por cartas registadas dirigidas para o domicílio fiscal da Requerente, que vieram devolvidas, pelo que é seguro não tomou conhecimento das notificações que nessas cartas se continham, para apresentação de documentos.

O artigo 29.º, n.ºs 3 e 4, do Regulamento Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCFIT) estabelecem o seguinte:

3 - A inspecção tributária pode ainda, atendendo à sua necessidade e ao princípio da proporcionalidade, proceder às seguintes diligências prospectivas ou de informação:

- a) Enviar aos contribuintes, bem como a quaisquer outras entidades públicas ou privadas, questionários quanto a dados e factos de carácter específico relevantes para a definição e controlo da sua situação tributária ou de terceiros, os quais deverão ser devolvidos depois de devidamente preenchidos e assinados;*
- b) Solicitar às entidades referidas na alínea anterior o envio de cópia de documentos e informações relevantes para o apuramento e controlo da sua situação ou de terceiro, designadamente facturas, documentos de transporte, registos contabilísticos e cópias ou extractos de actos e documentos de cartórios notariais, conservatórias e outros serviços oficiais.*

*4 - Os pedidos e as requisições referidos no número anterior serão efectuados por **carta registada com aviso de recepção**, fixando-se para o seu cumprimento um prazo não inferior a 10 dias.*

À face deste n.º 4, é manifesta a preterição de formalidade legal do procedimento inspectivo, pois os pedidos de documentos efectuados pela Administração Tributária e

Aduaneira à Requerente **não foram enviados por carta registada com aviso de recepção**, mas através de carta registada simples.

Como é jurisprudência pacífica, *«todas as formalidades procedimentais previstas na lei são essenciais, apenas se degradando em não essenciais se, apesar delas, for atingido o fim que a lei visava alcançar com a sua imposição»*. (¹)

No caso em apreço, a Requerente não tomou conhecimento do conteúdo das cartas, que foram devolvidas e o ónus da prova de que a Requerente teve acesso a elas cabe à Administração Tributária e Aduaneira.

Por outro lado, apenas para os casos de notificação através de carta registada, e não também aqueles em que se impõe a carta registada com aviso de recepção, se prevê no artigo 43.º, n.º 1, do RCPIT uma presunção de notificação nos casos de devolução.

Por isso, não, se pode considerar efectuadas as notificações previstas naqueles n.ºs 3 e 4 do artigo 29.º do RCPIT nem sanada a invalidade dessas notificações enviadas a Requerente no procedimento de inspecção para apresentação de documentos.

Esta preterição de formalidade legal, que teve potencialidade para influenciar o subsequente Relatório da Inspeção Tributária, que acabou por ser efectuado sem os documentos e informações que a Administração Tributária e Aduaneira pretendia obter da Requerente, constitui vício de natureza procedimental que se repercute no acto final do procedimento de inspecção e nas subsequentes liquidações que com base naquele Relatório foram emitidas.

Por isso, as liquidações impugnadas bem como a decisão da reclamação graciosa que as manteve têm de ser anuladas.

3.2. Questão da ilegalidade das liquidações por violação do princípio do inquisitório e por erro sobre os pressupostos de facto

¹ Neste sentido, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06-10-2005, proferido no processo n.º 0500/05.

Na mesma linha, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 22-03-2006, processo n.º 01291/05, de 29-11-2006, processo n.º 0412/06, de 19-04-2012, proferido no processo n.º 0852/11.

A Requerente imputa à Administração Tributária e Aduaneira violação do princípio do inquisitório, enunciado no artigo 58.º da LGT, que estabelece que *«a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido»*.

Mas, refere também, sob este enquadramento, que é correcto o juízo efectuado pela Administração Tributária e Aduaneira no sentido de não se ter *«comprovado “que o SP tivesse na sua posse os documentos que lhe permitiam exercer o direito de dedução dos valores inscritos naquele campo”»* (artigo 43.º do pedido de pronúncia arbitral), o que se reconduz a imputação de um vício por erro sobre os pressupostos de facto, pois lhe é imputado um erro de apreciação da prova. A imputação deste vício é confirmada no artigo 45.º do pedido de pronúncia arbitral em que a Requerente refere que não é permitido *«que a inspeção tributária presuma que as Regularizações de IVA a favor do sujeito passivo não reúnem os requisitos legais e desconsidere a correspondente dedução de imposto»*.

A Requerente tem razão quanto às duas questões que se encerram nestes fundamentos do pedido de pronúncia arbitral.

Na verdade, quanto à violação do princípio do inquisitório, é manifesto que, em face da devolução das cartas, a Administração Tributária e Aduaneira deveria ter efectuado diligências para averiguar os factos que entendia necessários para apurar da correcção das regularizações efectuadas pela Requerente, inclusivamente efectuar uma acção de fiscalização nas instalações da Requerente, como se prevê no n.º 3 do artigo 87.º do CIVA, mas, no mínimo, procurar efectuar notificação nos termos legais, nomeadamente de natureza pessoal, como se prevê no artigo 40.º do RCPIT.

Assim, tem de se concluir que a Administração Tributária e Aduaneira não efectuou todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material, pelo que a sua actuação afronta o artigo 58.º da LGT.

Por outro lado, é também claro que a Administração Tributária e Aduaneira, na fundamentação das liquidações, erra na apreciação da prova, pois, na sequência da devolução das cartas que enviou tendo em vista obter documentos e informações da Requerente, não podia concluir que *«não tendo respondido a nenhuma das notificações,*

não está comprovado que tenha na sua posse os documentos que lhe permita exercer o direito à dedução dos valores inscritos no campo 40 no montante total de 85.138,73€».

Na verdade, não tendo sido recebidas as cartas, não havia fundamento lógico para se concluir que o contribuinte não tinha na sua posse os documentos referidos, mas apenas que nem sequer sabia que a Administração Tributária e Aduaneira pretendia que apresentasse esses documentos.

Assim, as liquidações impugnadas enfermam de vícios de violação do princípio do inquisitório e de erro na avaliação da prova que se reconduz a erro sobre os pressupostos de facto.

3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Devendo o pedido de pronúncia arbitral proceder com fundamento nestes vícios, que asseguram eficaz tutela dos interesses da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil (artigo 130.º do CPC), o conhecimento das restantes questões colocadas.

4. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Declarar a ilegalidade das liquidações adicionais de IVA 1 relativas aos períodos de 201209T e 201212T, com os n.ºs 2016 ... e 2016 ..., respectivamente, bem como a declaração de ilegalidade da decisão da reclamação graciosa n.º ...2016....

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 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 € **95.990,86**.

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.754,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 11-12-2017

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(José Coutinho Pires)

(Paulo Lourenço)