

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 361/2014-T

Tema: IVA

I - RELATÓRIO

1 – A...,SA – Sucursal em Portugal NIPC¹ ..., com sede no ..., apresentou em 02/05/2014 um pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º, da alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º e n.º1 do artigo 6.º, todos do RJAT², com vista à apreciação da legalidade da liquidação de IVA³ do período de Janeiro de 2010

2 – O pedido de constituição do tribunal arbitral foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD⁴ e automaticamente notificado à AT⁵ em 05/05/2014.

3 – Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º2 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi, em 19/06/2014, designado Arlindo José Francisco, na qualidade de árbitro, que comunicou ao Conselho Deontológico de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado.

4 – Também em 19/06/2014 a AT comunicou a revogação parcial do acto impugnado, no valor de € 9 981,90, sendo € 1 897,95 respeitante a valor que havia sido corrigido em aquisições de serviços intracomunitários e € 8 083,95 de IVA liquidado a taxa inferior à devida, factos que na mesma data foram notificados à requerente.

5 – Em 09/07/2014 a requerente solicitou o prosseguimento dos autos e que a AT se pronunciasse sobre o direito da requerente ao pagamento de juros indemnizatórios quanto ao valor revogado.

¹ Acrónimo de Número de Identificação de Pessoa Colectiva.

² Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

³ Acrónimo de Imposto sobre o Valor Acrescentado.

⁴ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa.

6 - O tribunal foi constituído em 15/07/2014 de harmonia com as disposições contidas 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.

7 – Com o seu pedido visava a requerente a declaração de ilegalidade da liquidação de IVA que, em seu entender, violaria os artigos 6.º, 7.º, 8.º, 14.º, 18.º e 78.º do CIVA⁶ e ainda o artigo 268.º da CRP⁷.

8 – A liquidação em causa resultou de acção inspectiva da Direcção de Finanças de Lisboa relativamente ao período de Janeiro de 2010, que apurou imposto em falta no montante de € 19 341,54 a que acresceriam juros compensatórios no valor de € 2 226,51.

9 – Como, em 5 de Dezembro de 2013, efectuou o pagamento do imposto em causa ao abrigo do DL⁸ 151-A/2013, viu os juros compensatórios anulados, daí que o pedido se dirigisse exclusivamente ao valor do imposto € 19 341,54 e, a ser declarada a ilegalidade da liquidação, solicitou o pagamento de juros indemnizatórios ao abrigo do artigo 43.º da LGT⁹.

10 – Por sua vez, a AT, na sua resposta, veio dizer que antes da constituição do tribunal revogou o montante de € 9 981,90 e que mantinha a correcção de € 9 359,64, por se tratar de correcção contabilística reportada a Dezembro de 2009 não enquadrável nas alterações legislativas ocorridas no artigo 6.º do CIVA com entrada em vigor em 01/01/2010, conforme consta no anexo 3 fls 9 a 12 do relatório final da inspecção.

11 – Suscita ainda excepções da impossibilidade de conhecimento por parte do tribunal dos actos de liquidação por si revogados antes da constituição do tribunal, da incompetência material do tribunal quanto ao pedido de reconhecimento de juros indemnizatórios deferido pela AT, bem como quanto à parte indeferida.

II – SANEAMENTO

⁵ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira.

⁶ Acrónimo de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

⁷ Acrónimo de Constituição da República Portuguesa.

⁸ Acrónimo de Decreto-Lei.

⁹ Acrónimo de Lei Geral Tributária.

O tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, n.º 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Foram suscitadas pela AT as excepções que cumpre desde já apreciar e decidir:

Quanto à inimpugnabilidade dos actos de liquidação revogados

O tribunal considera haver uma inutilidade superveniente da lide quanto às liquidações revogadas que, por esta via, saíram da ordem jurídica, tornando-se impossível anular o que já não existe.

Quanto à incompetência material do tribunal arbitral referente ao reconhecimento de juros indemnizatórios deferidos pela AT, caso assim não seja entendido, da impossibilidade ou inutilidade referente a este pedido

Há também uma inutilidade superveniente da lide, uma vez que AT reconheceu esse direito antes da constituição do tribunal.

Quanto à incompetência material do tribunal arbitral referente ao pedido de reconhecimento de juros indemnizatórios na parte indeferida pela AT.

Sustenta, em síntese, a AT o seu ponto de vista no facto de ter havido revogação da prestação tributária, facto que impedirá o tribunal de sindicar o pedido de juros indemnizatórios correspondente, uma vez que deixará de haver, por força da revogação da prestação tributária, conexão com o acto tributário e, assim sendo, o RJAT (n.º 1 do artigo 2º) define as pretensões que podem ser apreciadas pelos tribunais arbitrais e este não se encontra contemplado.

Não aceitamos este ponto de vista na medida em que o pedido de pronúncia arbitral contemplava a anulação das prestações tributárias e a consequente declaração de direito a juros indemnizatórios, sendo o tribunal materialmente competente para a decisão, o facto de a AT ter procedido à revogação parcial, não lhe retira essa competência, aliás o n.º 5 do artigo 24º do RJAT ao prever “É devido o pagamento de juros, independentemente da sua

natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário” tem de ser entendido no sentido de permitir o reconhecimento de juros indemnizatórios no processo arbitral, ao mesmo tempo que a revogação da prestação tributária não destrói a conexão entre ela e o pedido de juros indemnizatórios. Deste modo a excepção não procede.

Em 19/11/2014, teve lugar a reunião do tribunal, de harmonia com o artigo 18º do RJAT e, ouvidas as partes, foi declarado pela requerente prescindir da audição da testemunha arrolada e com a concordância do tribunal as partes prescindiram de alegações escritas ou orais.

A requerida solicitou alteração do seu artigo 85º da resposta, no sentido de onde se lê” artigo 7º do CIVA” deve ler-se “artigo 8º do CIVA”, alteração autorizada sem oposição da requerente

O processo não enferma de nulidades e não há questões que obstem à apreciação do mérito da causa, estando reunidas as condições para ser proferida decisão final.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1 – Questões a dirimir:

- a) Se há ou não direito a juros indemnizatórios indeferidos pela AT sobre o valor revogado de € 8 083,95.
- b) Se havia ou não lugar à liquidação de IVA sobre uma factura emitida à B... em Janeiro de 2010, conforme correcção feita pela AT no montante de € 9 359,64, ao abrigo do artigo 6º nº 4 do CIVA.
- c) Valor das custas processuais a fixar e a sua imputação.

2 - Matéria de Facto:

A matéria de facto relevante e provada com base nos elementos juntos aos autos é a seguinte:

- a) A requerente é uma pessoa colectiva com o NIPC ... com sede no

- b) Encontra-se registada com o Código de actividade económica 46.160.
- c) É uma sucursal do Grupo A... cuja empresa mãe está sediada em Espanha.
- d) É pacífico que o valor das prestações de serviços é calculado no final de cada mês com base numa estimativa de vendas, ocorrendo, por vezes, desvios que levam à emissão de notas de crédito ou de débito.
- e) Foi alvo de inspecção de âmbito parcial, relativamente a IVA dos períodos de Janeiro e Fevereiro de 2010, conforme ordem de serviço ...2013... de 09 de Agosto de 2013.
- f) A 10 de Setembro de 2013 foi notificada do projecto de relatório inspectivo, onde lhe era comunicado o valor das correcções de IVA no valor de € 21 568,05, sendo €4 124,46 de IVA deduzido indevidamente (despesas com hotéis e viagens), € 8 083,95 de IVA liquidado a taxa menor que a devida e € 9 359,64 de IVA não liquidado em serviços de marketing e publicidade.
- g) A 25 de Setembro de 2013 a requerente exerceu o direito de audição no qual manifestou e sustentou a sua discordância, conforme documento que acompanhou a petição e que aqui se dá por integralmente reproduzido.
- h) A AT manteve as correcções e notificou a requerente para o seu pagamento com data limite de pagamento voluntário a 31 de Janeiro de 2014;
- i) Em 05 de Dezembro a requerente procedeu ao pagamento do imposto ao abrigo do DL 151-A/2013 de 31 de Outubro o que motivou a anulação do pagamento dos juros compensatórios.
- j) Por considerar ilegal o IVA liquidado a requerente apresentou o presente pedido de pronúncia que foi aceite em 02 de Maio de 2014 com a consequente notificação à AT em 05 do referido mês.
- k) Em 19 de Junho a AT, através de requerimento, informa que revogou parcialmente as liquidações respeitantes a IVA que havia sido considerado, no relatório inspectivo, indevidamente deduzido em aquisições de serviços intracomunitários e de IVA que havia sido, no mesmo relatório, considerado liquidado por taxa inferior à devida, tudo no valor global de € 9 981,90.

- l) Em 09/07/2014 a requerente solicitou o prosseguimento dos autos e que a AT se pronunciasse sobre o pedido de juros indemnizatórios quanto à parte agora revogada pela AT.
- m) Em 15/07/2014 foi constituído o tribunal com a consequente comunicação às partes e ao árbitro que, em 16 do mesmo mês, proferiu despacho a ordenar a notificação prevista no artigo do 17º do RJAT.
- n) Em 28/07/2014 a AT apresenta requerimento que foi mandado juntar aos autos e no qual, em síntese, veio dizer ser alheia quer à constituição do tribunal uma vez que o mesmo foi constituído, sem que se tenha pronunciado sobre o requerido pelo SP¹⁰ em 09/07/2014, que o Director-Geral da AT se pronunciou no sentido de serem devidos juros indemnizatórios sobre o valor revogado respeitante às correcções” deduções indevidas em aquisições de serviços intracomunitários” e não o serem relativamente às correcções por “Iva liquidado a taxa inferior à devida”.
- o) O contrato de parceria e patrocínio 409/209 entre a requerente e a Câmara de ... foi celebrado em 4 de Novembro de 2009.
- p) Não consideramos haver factos não provados com relevância para os autos.

2– Matéria de Direito

As questões a dirimir são as já referidas que iremos abordar pela ordem elencada:

2.1 - Se há ou não direito a juros indemnizatórios indeferidos pela AT sobre o valor revogado de € 8 083,95.

O artigo 43º nº1 da LGT diz-nos:” São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

Sendo o procedimento arbitral alternativo ao processo de impugnação, conforme decorre da Lei de autorização legislativa 3-B/2010 de 28 de Abril, tem sido pacífico,

¹⁰ Acrónimo de Sujeito Passivo

nas decisões da arbitragem tributária, a declaração do direito a juros indemnizatórios nos casos em que se conclua ter havido erro imputável aos serviços do qual resulte pagamento de dívida tributária indevidamente.

No caso em apreço a AT reconheceu ter havido erro, revogando a liquidação em causa, acto que ocorreu antes da constituição do tribunal, mas só após o sujeito passivo ter desencadeado o procedimento arbitral.

A argumentação de que só após a notificação dos actos tributários é que a requerente apresentou novos elementos probatórios, facto que, por si só, seria impeditivo de atribuir erro à requerida, não colhe.

Na verdade, a liquidação revogada foi sustentada por fiscalização inspectiva que se socorreu de um contrato de parceria e patrocínio de 28 de Outubro de 2010 que, logicamente, não tinha aplicação ao caso concreto, mas nada consta que tenha sido questionada a existência ou não de outro contrato de parceria e patrocínio anterior que sustentasse o procedimento seguido pela requerida e, na verdade ele existia, como se provou e a requerida aceitou.

Deste modo a liquidação em causa só ocorreu porque a auditoria feita à documentação da requerente, não terá sido tão exaustiva quanto deveria e dessa insuficiência resultou uma liquidação indevida que veio a ser revogada pela requerida, mas só após o pedido de pronúncia arbitral.

Nesta perspectiva tem que ser entendido ter havido erro imputável aos serviços e serem devidos juros indemnizatórios, nos termos preconizados no nº1 do artigo 43º da LGT.

2.2 - Se havia ou não lugar à liquidação de IVA sobre uma factura emitida à B... em Janeiro de 2010, conforme correcção feita pela AT no montante de € 9 359,64, ao abrigo do artigo 6º nº 4 do CIVA.

Como é aceite quer pela requerente quer pela requerida o valor das prestações de serviços da requerente à B... é estimado no final de cada mês e havendo desvios efectivos na estimativa de vendas é feita a correcção que se mostrar devida. No caso concreto do mês de Dezembro de 2009, assim aconteceu, só que, com a entrada em vigor, em 1 de

Janeiro de 2010, das alterações introduzidas pelo DL 186/2009 de 12 de Agosto foram modificadas as regras da localização das prestações de serviços. Concretizando:

Até 31 de Dezembro de 2009 a regra prevista no nº4 do artigo 6º do CIVA considerava localizadas em Portugal as prestações de serviços da requerente à B... e como tal passíveis de IVA.

A partir de 01 de Janeiro de 2010 com as alterações introduzidas pelo referido DL 186/2009 tais prestações de serviços deixaram de ser localizadas em Portugal e assim sendo deixou de haver lugar à liquidação de IVA, pelo que a requerente ao emitir, em Janeiro de 2010, a factura correctiva dos serviços prestados em Dezembro de 2009, já não procedeu à liquidação de IVA.

A requerente, em síntese, sustenta o seu procedimento no facto da alteração ocorrida no quadro de legislativo a partir de 01 de Janeiro de 2010, relativamente às regras de localização das prestações de serviços, pelo que, toda a facturação cuja exigibilidade tenha ocorrido após aquela data terá que ser conforme com a mesma e, no caso concreto, verificando-se que as vendas líquidas efectivas da B... em território nacional no mês de Dezembro de 2009 foram de valor superior ao estimado, houve necessidade de emitir factura adicional em Janeiro de 2010 já à luz da nova legislação, logo sem liquidação de IVA.

Por sua vez a AT, na sua resposta, sustentada no relatório inspectivo, entende, em síntese, que apesar da facturação ter ocorrido em Janeiro de 2010 a mesma corresponde à regularização de prestações de serviços ocorridas em Dezembro de 2009 e que deveria ter sido emitida com liquidação de IVA uma vez que nessa altura as regras de localização das prestações de serviços realizadas por prestadores de serviços residentes em território nacional, como era o caso concreto, eram sujeitas a IVA.

Quid júris?

Analisada a situação e vistas as posições sustentadas pelas partes o tribunal entende que de acordo com as disposições contidas no artigo 7º nº 1 alínea b) do CIVA onde se estipula que o imposto é devido e torna-se exigível nas prestações de serviços no momento da sua

realização e tendo estas ocorrido em Dezembro de 2009 o quadro legal a aplicar só poderá ser o vigente na altura em que as mesmas ocorreram e não outro.

Não se apele ao artigo 8.º do CIVA que regulamenta a questão de exigibilidade do imposto que pode ou não ser coincidente com os factos geradores do mesmo, dado que é o momento destes o determinante para a sujeição imposto, a exigibilidade pode ou não ser coincidente.

Na verdade, o quadro legislativo, a partir de 01 de Janeiro de 2010, modificou-se, mas só para os factos geradores de imposto ocorridos a partir dessa data. No caso concreto estamos perante uma mera regularização contabilística por factos ocorridos anteriormente ao novo quadro legislativo que a ele não poderá ser aplicado, aliás, trata-se de respeitar o princípio da aplicação da lei tributária no tempo previsto no artigo 12º da LGT que no seu nº 1 consagra: “As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor...”

Ora os factos tributários geradores do imposto ocorreram antes da entrada em vigor das alterações introduzidas pelo DL 186/2009 de 12 de Agosto, logo não lhe poderão ser aplicadas.

Nesta perspectiva o acto tributário posto em crise deve ser mantido por respeitar as normas legais em vigor ao tempo da ocorrência dos factos geradores do imposto.

2.3 - Valor das custas processuais a fixar e a sua imputação

Verifica-se que o valor do pedido era de € 19 341,54 e foi com base nele que foi apurada e paga a taxa de arbitragem inicial de harmonia com as disposições contidas na alínea a) do nº 1 do artigo 97º-A do CPPT e nº2 do artigo 3º do RCPAT.

Como bem revelam os autos, a requerida, antes da constituição do tribunal procedeu à revogação parcial dos actos de liquidação, o que do seu ponto de vista, teria reflexos quer no valor económico do processo quer a nível de custas que não lhe poderiam ser imputadas, face ao disposto no artigo 3º-A do RCPAT e também por entender não ter havido decaimento da AT.

Do ponto de vista do tribunal o artigo 3º-A do RCPAT não tem aplicabilidade ao caso concreto dado que o procedimento não cessou com a revogação parcial dos actos de liquidação.

Por outro lado, se a requerente não tivesse decidido fazer valer os seus direitos a solicitar a apreciação da legalidade dos actos de liquidação de IVA em causa, os mesmos manter-se-iam na ordem jurídica, apesar da ilegalidade de alguns deles.

Ensina-nos Jorge Lopes de Sousa (CPPT- 6ª edição, volume II, pagina 310) “ quando um acto é anulado ou declarada a sua nulidade ou inexistência, será de entender que foi a administração tributária que deu causa ao processo ao praticar um acto em desconformidade com a lei”.

Os actos de liquidação aqui em causa tiveram origem numa acção inspectiva promovida pela AT e só vieram a ser retirados da ordem jurídica por esta, após o pedido da requerente da constituição do tribunal arbitral e, este, não pode deixar de declarar a inutilidade superveniente da lide quanto à parte revogada sem embargo da responsabilidade da AT pelas custas na parte correspondente, conforme artigo 277º alínea e) e 536º nº3 e 4 ambos do CPC¹¹.

Acompanhamos as decisões já proferidas pelo Tribunal Arbitral – processos 59/2012 e 31/2013.

IV – DECISÃO

Face ao exposto o tribunal declara:

1 - Serem devidos juros indemnizatórios sobre o valor de € 8,083,95 da liquidação revogada pela AT, calculados à taxa legal desde a data do seu pagamento até à data da sua devolução.

2 - Improcedente o pedido de pronúncia absolvendo a requerida do pedido de ilegalidade da correcção feita pela AT no montante de € 9 359,64, referente à regularização respeitante ao mês de Dezembro de 2009.

¹¹ Acrónimo de Código de Processo Civil

3 – Fixar o valor do processo em € 19 341,54 para efeito de custas, de harmonia com as disposições contidas no artigo 299 n.º 1 do CPC, artigo 97.º-A do CPPT¹² e artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT¹³.

Custas no montante total de € 1 224,00, sendo € 631,69 a cargo da requerida AT e € 592,31 a cargo da requerente.

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131, n.º5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º1 alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao acordo ortográfico.

Lisboa, 18 de Dezembro de 2014

O árbitro singular,

Arlindo Francisco

¹² Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

¹³ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária