

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 403/2018-T

Tema: IVA – Anulação de fatura com a menção de IVA; Art.º 78º, n.º 5 CIVA.

Decisão Arbitral

A árbitro Regina de Almeida Monteiro, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 06-11-2018, decide o seguinte:

I - Relatório:

No dia 24-08-2018 a sociedade comercial **A..., Lda**, Número de Identificação de Pessoa Colectiva ..., com sede na Rua ..., no ...-...-..., ... apresentou um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, doravante RJAT.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

A Requerente pretende que seja apreciada a legalidade da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico n.º ...2017..., proferido em 04 de Junho de 2018, notificado à Requerente em 11 de junho de 2018, apresentado contra a liquidação adicional de IVA n.º..., emitida a 09/01/2016 e a Demonstração de Acerto de Contas n.º 2016..., relativa ao período de tributação de Março de 2014, no montante de €5.585,54 (cinco mil quinhentos e oitenta e cinco euros e cinquenta e quatro cêntimos) e pretende ainda e em consequência, a declaração de anulação da liquidação adicional de IVA n.º..., emitida a 09/01/2016 e da demonstração de acerto de contas n.º ... relativa ao período de março de 2014.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 30-08-2018.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitra a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável e notificou as partes dessa designação.

Em 15-10-2018, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação da árbitro, 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 singular foi constituído em 06-11-2018.

No dia 07-11-2018 o tribunal notificou as partes da dispensa da reunião prevista no art.º 18.º do RJAT e da dispensa para apresentação de alegações escritas.

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

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

O processo não enferma de nulidades.

II -Matéria de facto

1. Factos Provados

A matéria de facto relevante para a decisão da causa é a seguinte:

A. A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que tem por objecto, entre outras actividades, a construção civil e obras públicas, empreitadas em geral e a elaboração de projectos de instalação industrial na área da energia. Encontra-se coletada no Serviço de Finanças de ..., código 2720, desde 01-05-1980 pela atividade principal de “*Outras atividades especializadas construção diversas, N.E.*”, inserido na C.A.E. 43992 e pela atividade secundária de “*Atividades de engenharia e técnicas afins*”, inserido na C.A.E. 71120.

B. Em sede de IVA é sujeito passivo nos termos do art.º 2º, n.º 1, c) do Código do IVA (CIVA), encontrando-se, à data dos factos, enquadrado no regime normal com periodicidade mensal e sujeito ao cumprimento das obrigações declarativas constantes da alínea c) do n.º 1 do art.º 29.º do CIVA, nomeadamente à entrega das declarações periódicas do IVA.

C. Em cumprimento com a Ordem de Serviço no OI2015..., de 20 de Agosto de 2015, os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direcção de Finanças de ... iniciaram uma ação inspectiva ao ano de 2014, com início em 03-09-2015 e que terminou em 18 de Novembro de 2015, motivada pela “*Ação de controlo de regularizações de IVA a favor do SP - campo 40 da DP*”

D. No âmbito desta acção de inspecção, a Administração Tributária e Aduaneira procedeu a correções em sede de IVA, originando a emissão de uma liquidação adicional de IVA com o n.º ... referente ao período de Março de 2014, no montante de €5.585,54, referente ao período

E. A Requerente em 21-06-2010, contratou com o B... NIPC ... a prestação de serviços, relativo à empreitada de construção civil da C..., em ..., que ascendia, de acordo com a proposta de orçamento n.º 2010..., ao valor de €88.659,42, acrescido de IVA à taxa legal em vigor (à data, de 21%), tendo sido acordado, relativamente às condições de pagamento, a realização de um adiantamento correspondente a 30% do preço total.

F. O B..., efetuaram um adiantamento de 30% do preço total, correspondente a €32.183,37 (IVA incluído no valor de €5.585,54), o qual deu origem à emissão da fatura n.º 797/FA10,

de 11-11-2010 e à entrega ao Estado, pela Requerente, do IVA liquidado, no valor de €5.585,54.

G. À data da emissão da fatura supra mencionada o B..., estava isento de IVA, ao abrigo do art.º 9.º do CIVA, motivo pelo qual não se verificou a reverse charge relativamente ao sujeito passivo.

H. Desde 05-01-2014 o B..., clientes da Requerente passou a ser sujeito passivo misto realizando operações económicas isentas e não isentas de IVA.

I. Para regularizar o valor do adiantamento recebido em 2010, e relativamente ao qual a Requerente emitiu em 11-11-2010 a fatura n.º 797/FA10, em que apurou IVA no montante de €5.585,54.

J. Pela faturação de 30% dos serviços prestados, ocorrida em 28.03.2014, a Requerente procedeu à liquidação do imposto, no valor de 5.585,54 EUR e reconheceu a prestação de serviços no montante de €26.597,83, registando a débito na conta corrente do cliente o valor global da fatura, de 26.597,83 EUR. No mesmo documento, procedeu à regularização do adiantamento, registando na conta do IVA regularizações o valor do imposto, e creditando a conta corrente do cliente tendo emitindo a factura n.º 3171001679, para anular e substituir a factura n.º 797/FA10, de 11-11-2010.

K. Nesta fatura n.º 3171002467 em 15-12-2015 a Requerente mencionou IVA, e não referiu “IVA- Autoliquidação”.

L. Esta factura foi reportada pela Requerente na declaração periódica de IVA de Março de 2014, mediante inscrição de um valor de base tributável e de IVA liquidado, nos campos 3 e 4, de €26.597,83 e €5.585,54, respectivamente, e de uma regularização de IVA a seu favor, considerada no campo 40, no valor de €5.585,54 (Taxa de IVA de 21%, taxa em vigor em 11-11-2010).

M. O cliente da Requerente, o B..., adquirente dos seus serviços não receberam nem registaram esta fatura, não tomaram conhecimento da regularização da fatura mencionada.

N. A AT, no âmbito do processo de Inspeção afirma que *“a regularização a favor do SP, efetuada no campo 40 da DP referente ao período de 2014-03, com base na fatura no 317100679 datada de 2014-03-28, no valor de 5.585,54 EUR, afigura-se indevida”*. E considera que na fatura n.º 3171001679, de 28-03-2014, a Requerente deveria ter feito constar a menção *“IVA - autoliquidação”*, não havendo lugar à liquidação de IVA, mas

como o mesmo foi por ela indevidamente considerado na fatura, deveria tê-lo entregue nos cofres do Estado, por força da alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA;

O. Tendo a AT considerado no decurso do Processo de Inspeção que a regularização a favor do sujeito passivo efetuada com base nesta fatura, considerada no campo 40 da declaração periódica de IVA de Março de 2014, do IVA no valor de €5.585,54, afigura-se indevida por a Requerente não estar na posse de prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto.

P. Então, e atendendo a este entendimento da AT, em 15-12-2015 a Requerente procedeu à emissão de nova fatura com o n.º 3171002467, para anular e substituir a fatura n.º 3171001679 de 28-03-2014.

Q. A Requerente ao emitir esta fatura com o n.º 3171002467 anulou a fatura n.º 3171001679 de 28-03-2014. Nesta fatura a Requerente inclui a descrição “IVA Autoliquidado”. A Requerente não emitiu nota de crédito a favor da cliente B..., e optou por mencionar na própria fatura a anulação da fatura com o n.º 3171001679.

R. A Requerente agiu no sentido da FAQ 12-0957 - Adiantamentos- exigibilidade do imposto, constante do Portal das Finanças. Não procedeu, como referido, à emissão de nota de crédito para regularização do adiantamento, aquando da conclusão da operação porque na própria fatura considerou a existência do adiantamento e a anulação e substituição da fatura 3171001679 de 28-03-2014.

S. Na mesma data a Requerente procedeu à substituição da DP relativa a esse período (março de 2014) e reportou essa fatura com o n.º 3171002467 na declaração periódica de IVA do mês de março de 2014, mediante a inscrição de um valor de base tributável e de IVA liquidado, nos campos 3 e 4, de 26.597,83 EUR e 5.585,54 EUR, respetivamente, e de uma regularização a seu favor, considerada no campo 40 de IVA no valor de 5.585,54 EUR.

T. O cliente da Requerente, o Instituto das B..., adquirente dos seus serviços não receberam nem registaram esta fatura, não tomaram conhecimento da retificação da fatura anulada.

U. No Relatório de Inspeção, de de 18-12-2015 os Serviços de Inspeção entenderam que “a regularização a favor do SP, efectuada no campo 40 da DP referente ao período de 2014-03, com base na factura no 317100679 datada de 2014-03-28, no valor de 5.585,54 EUR, afigura-se indevida.

V. Aquando da notificação do Projecto de Relatório de Inspeção, a Requerente exerceu o respectivo direito de audição, tendo, para o efeito, dado a conhecer os factos relevantes para apreciação da correcção proposta, designadamente, a descrição dos procedimentos de correcção por ela encetados em matéria [SEP] de faturação e de preenchimento da declaração periódica de IVA de substituição [SEP]

W. Os Serviços de Inspeção, não levaram em consideração os procedimentos de correcção realizados pela Requerente, mantendo no Relatório Final de Inspeção Tributária com a data de 18-12-2018, as correções propostas e a liquidação adicional no valor do imposto liquidado de €5.585,54 e emitindo, consequentemente, a liquidação adicional de IVA nr. ... e a Demonstração de Acerto de Contas nr. 2016..., naquele [SEP] montante. [SEP]

X. Em Maio de 2016, a Requerente deduziu Reclamação Graciosa contra esta liquidação adicional, tendo sido notificada do seu Indeferimento, proferido no despacho de indeferimento de 24-11-2017, proferido pelo Chefe de Divisão de Direção de Finanças de ..., ao abrigo de Delegação de competências.

Neste indeferimento a AT alegou, resumidamente, que *“15. Ao corrigir a DP de IVA, através da entrega de uma nova DP, a reclamante não cumpriu com os preceitos estipulados no n.º 5 do art.º 78.º do CIVA, ou seja, quando o valor tributável de uma [SEP] operação ou o respetivo imposto sofrerem retificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efetuada quando este tiver em sua posse prova de que o adquirente dos serviços tomou conhecimento da retificação ou do reembolso do imposto; não tendo acontecido este facto, o imposto deduzido torna-se indevido; [SEP] 16. Afigurando-se portanto indevida a regularização efetuada no campo 40 da DP de substituição de IVA.” [SEP]*

Y. Por discordar deste despacho de indeferimento da reclamação graciosa, a Requerente interpôs Recurso Hierárquico, o qual foi objecto de indeferimento, tendo concluído a AT que: *“Da análise das alegações apresentadas em sede do presente recurso hierárquico, constata-se que não foram aditados quaisquer factos e/ou documentos relativamente àqueles que anteriormente haviam sido invocados e apreciados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) em sede de reclamação graciosa e inspectiva; (...) Deste modo, propõe-se o INDEFERIMENTO do presente recurso hierárquico”.*

2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão que não tenham sido provados

3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente e no Processo de Inspeção Tributária e documentos anexos a esse processo juntos pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

4. Matéria de direito

A questão essencial que é objecto do presente processo é a de decidir se a decisão proferida pela AT no recurso hierárquico Recurso Hierárquico n.º ...2017..., proferido em 04 de Junho de 2018 deve ou não ser considerada anulada e se a Liquidação Adicional de IVA n.º..., emitida a 09-01-2016 e a Demonstração de Acerto de Contas n.º 2016 ... deverão ser anuladas ou como pretende a Requerida deverão ser mantidas na ordem jurídica.

A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que tem por objecto, entre outras actividades, a construção civil e obras públicas, empreitadas em geral e a elaboração de projectos de instalação industrial na área da energia. Encontra-se coletado no Serviço de Finanças de ..., código 2720, desde 1980-05-01 pela atividade principal de “*Outras atividades especializadas construção diversas, N.E.*”, inserido na C.A.E. 43992 e pela atividade secundária de “*Atividades de engenharia e técnicas afins*”, inserido na C.A.E. 71120.

O art.º 2.º, n.º 1, j) do CIVA estabelece: “As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.” Nesta norma jurídica faz-se a inversão do sujeito

passivo, cabendo ao adquirente dos serviços a liquidação e entrega do IVA que se mostre devido, sem prejuízo do direito à dedução, nos termos gerais do Código do IVA, estabelecidos nos seus artigos 19.º a 26.º.

Por esse motivo, as faturas emitidas pelos prestadores dos referidos serviços devem, nos termos do n.º 13.º do artigo 36.º do CIVA, conter a expressão “IVA -autoliquidação.

Porém, no caso sub judice, em 2010, o B..., cliente da Requerente estava isento de IVA, e assim a fatura emitida pela Requerente, com a liquidação do IVA, está correta face às normas mencionadas e aplicáveis neste caso. E isto porque, apesar de estar em causa um serviço de construção civil, não opera o mecanismo da inversão do sujeito passivo, uma vez que o adquirente, à data da emissão dessa fatura, estava isento de IVA, não podendo exercer o direito à dedução parcial ou total do imposto, motivo pelo qual a recorrente, procedeu à liquidação do imposto na fatura, no montante de €5.585,54, cumprindo com o disposto no art.º 8.º, n.º 1, c) e n.º 2 do CIVA, o que consideramos como correto.

A partir de 05-01-2014 o B... passou a ser sujeito passivo de IVA, daí que a partir dessa data caberá a esse cliente a liquidação e entrega do IVA, e as faturas emitidas pela Requerente relativas aos serviços de construção realizados a partir dessa data, deverão conter a expressão: “IVA- autoliquidação”, nos termos do art.º 36.º, n.º 13 do CIVA, na *Redacção do D.L. n.º 197/2012, de 24 de Agosto, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2013.*

A Requerente tendo concretizado parte dos serviços contratualizados, e para regularizar o IVA liquidado relativo ao valor do adiantamento recebido e mencionado na fatura de 11-11-2010, optou por mencionar e deduzir esse valor do adiantamento na fatura n.º 317100679, de 28-03-2014.

Nos termos do art.º 2.º, n.º 1 c) do CIVA, o que é relevante é que numa fatura seja mencionado IVA, “*As pessoas singulares ou coletivas que mencionem indevidamente IVA em fatura;*” na *redacção do D.L. n.º 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013).*

Na factura n.º 317100679, de 28-03-2014 a equerente mencionou IVA, a sua taxa, a base tributável e o valor do imposto e não referiu “IVA- Autoliquidação”. Como verificado, esta fatura foi reportada pela Requerente na declaração periódica de IVA de Março de 2014, mediante inscrição de um valor de base tributável e de IVA liquidado, nos campos 3 e 4,

de €26.597,83 e €5.585,54, respectivamente, e de uma regularização de IVA a seu favor, considerada no campo 40, no valor de €5.585,54 (Taxa de IVA de 21%, taxa em vigor em 11-11-2010).

Assim, consideramos que se essa fatura não tivesse sido posteriormente anulada como se veio a verificar, a Requerente ao fazer referência a IVA assumir-se-ia como sujeito passivo de IVA, nos termos do art.º 2.º n.º 1 c) do CIVA, com a consequente ocorrência de um novo facto tributário, constituindo-a na obrigação de entregar o valor do Imposto ao Estado.

De harmonia com o disposto no artigo 78º, n.º 5 do Código do IVA, *“quando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução”*.

A fatura inicialmente emitida pela Requerente com o n.º 797/FA10 de 11-11-2010 para contabilizar o adiantamento de 30% do valor do serviço, efetuado pelo do seu cliente, face ao disposto nos artigos 29.º, n.º 1, b) e 36.º, n.º 1 c) do CIVA está correta na medida em que é relativa a um adiantamento pelos serviços contratados.

A Requerente, tendo conhecimento que o seu cliente não recebeu a fatura de regularização, emitida em 23-03-2014 com o n.º 317100679 optou por emitir nova fatura, corrigindo os erros da anterior e submeteu nova DP de IVA;

Assim, emitiu a nova factura com n.º 3171002467 em 15-12-2015 mencionando nessa fatura a anulação e substituição da fatura com o n.º 317100679.

De seguida entregou a respectiva declaração periódica de IVA de substituição para o período de março de 2014, onde excluiu do campo 3 e 4, os valores de €26.597,83 e €5.585,54, respectivamente, e do campo 40, o valor €5.585,54.

Uma vez anulada a fatura 23-03-2014 com o n.º 317100679, onde tinha sido mencionado IVA indevidamente, consequentemente fica sem efeitos legais a liquidação adicional de IVA n.º 14454118 e a Demonstração de Acerto de Contas n.º 2016... .

Nesta fatura o valor do IVA é o mesmo da fatura anulada (zero). Não havendo assim lugar à aplicação do disposto no n.º 5 do art.º 78.º CIVA, mantendo-se o valor do IVA mencionado inalterado.

Relativamente à questão dos pressupostos de aplicação da norma constante do art.º 78.º, n.º 5, que corresponde ao anterior art.º 71.º, n.º 5 do CIVA de mencionar as afirmações constantes do Acórdão do TCAS de 17-01-2019 proferido no Proc. n.º 698/04.0BESNT, CT: *“o pressuposto de aplicação da exigência de comprovativo prevista no n.º 5 do artigo 71.º do CIVA é que o imposto tenha sido deduzido pelo cliente, e que, posteriormente, na sequência de rectificação para menos do valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto, haja necessidade de proceder a regularização de imposto. Só nesses casos, em que possa existir risco de falta de regularização, pelo cliente, de Imposto regularizado pelo sujeito passivo fornecedor/prestador de serviço, é que faz sentido exigir a posse do comprovativo de recepção de comunicação que evidencie o montante de IVA rectificado. Assim, diremos que o que se verifica é que não se pode falar, aqui, de uma situação em que tenha havido rectificação, para menos, do valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto, pois que, como resulta do probatório, a renda/factura em apreciação, não foi sequer enviada ao cliente da Impugnante, em virtude de, entretanto, ter ocorrido a rescisão do contrato.*

Ora, se a renda não foi cobrada ao cliente, por já não ser devida, não faz qualquer sentido estar a exigir à Impugnante comprovativo de recepção de comunicação, pelo cliente, que evidencie o montante de IVA rectificado.

Assim, a conclusão a que se chega é a de que não se verificam os pressupostos de aplicação do preceituado no n.º 5 do artigo 71.º do CIVA.”

Também no caso sub judice, consideramos de igual modo que não se verificam os pressupostos da aplicação desta norma, uma vez que a fatura em que a Requerente mencionou IVA indevidamente foi anulada quando a Requerente emitiu a fatura n.º 3171002467 em 15-12-2015, ainda antes da AT ter proferido a decisão no Recurso Hierárquico, (fatura de anulação da fatura em que o IVA foi indevidamente mencionado), e que a AT entende com base nesta fatura deve fazer a liquidação adicional de IVA, pelo motivo do cliente da Requerente não ter tido conhecimento da retificação para menos efetuada na fatura de anulação. Ora o que falha nos argumentos da Requerida é precisamente existir retificação para menos do valor do IVA, porquanto esta fatura em

análise procede apenas à regularização da menção de IVA, substituindo-a pela expressão: “IVA auto-liquidado”.

De mencionar ainda que a regularização feita pela Requerente de um adiantamento, no âmbito do qual, o IVA relativo aos serviços mencionados quer na fatura anulada quer na fatura de anulação, havia já sido correctamente liquidado e pago e foi correctamente mencionado na fatura de 11.11.2010, nos termos das regras de exigibilidade do IVA, no momento do recebimento do adiantamento.

Face ao exposto entendemos que nos resta concluir que, a decisão do recurso hierárquico em causa, a liquidação adicional de IVA n.º ..., emitida a 09-01-2016 e a demonstração de acerto de contas n.º ... relativa ao período de março de 2014, são ilegais porque padecerem de erro sobre os pressupostos de direito e de facto, por errada interpretação e aplicação do disposto nos artigos 78.º, n.º 5 do CIVA.

Esta errada aplicação do art.º 78.º, n.º 5 do CIVA pela AT, constitui vício de violação de lei o que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT. Assim, têm estes atos que ser declarados ilegais e, conseqüentemente, ser anulados.

O que ficou dito é suficiente para suportar a decisão que adiante se ditará.

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Declarar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, por violação de lei, com a conseqüente declaração de anulação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2017..., proferido em 04 de Junho de 2018 pela AT;
- b) Julgar procedente o pedido de anulação da Liquidação adicional de IVA n.º ..., emitida a 09/01/2016 e a Demonstração de Acerto de Contas n.º 2016..., relativa ao período de tributação de Março de 2014 no valor de €5.585,54 (cinco mil quinhentos e oitenta e cinco

euros e cinquenta e quatro cêntimos)

c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de €5.585,54 (cinco mil quinhentos e oitenta e cinco euros e cinquenta e quatro cêntimos) que não foi contestado pela Requerida, e corresponde ao valor da liquidação adicional a que a se pretendia obstar (art.º 97.º, n.º 1, a), do CPPT).

Custas

Nos termos dos artº 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 612.00 (seiscentos e doze euros) que fica a cargo da Requerida.

Notifique.

Lisboa, 7 de março de 2019

A Árbitro

(Regina de Almeida Monteiro)