

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 779/2019-T

Tema: Imposto sobre o Valor Acrescentado, saúde, renúncia à isenção, caducidade.

Decide, nestes autos, a Árbitro Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o presente Tribunal Arbitral:

I. Relatório

1. A..., LDA., com sede na ..., ..., ..., ...-... Portimão, com o número de pessoa colectiva ... (doravante A...), apresentou, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante referido como RJAT), em conjugação com o disposto na alínea a) do artigo 99.º, na alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º e no n.º 2 do artigo 131.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante CPPT), pedido de constituição de Tribunal Arbitral, solicitando a anulação das seguintes liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e juros compensatórios: liquidações adicionais de IVA com os n.ºs 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., referentes aos períodos de tributação de 201503T, 201506T, 201509T, 201512T, 201603T, 201606T, 201609T, 201612T, 201703T, 201706T, 201709T, 201712T, 201803T, 201806T, 201809T, 201812T, na quantia total de 43.905,10 Eur (quarenta e três mil, novecentos e cinco euros e dez cêntimos) e liquidações respeitantes a juros compensatórios com os n.ºs 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., referentes aos períodos de tributação de 201503T, 201506T, 201509T,

201512T, 201603T, 201606T, 201609T, 201612T, 201703T, 201706T, 201709T, 201712T, 201803T, 201806T, 201809T, 201812T, respectivamente, na quantia total de 3.954,83 Eur (três mil, novecentos e cinquenta e quatro euros e oitenta e três cêntimos), tudo totalizando o saldo de € 47.859,93 Eur (quarenta e sete mil, oitocentos e cinquenta e nove euros e noventa e três cêntimos).

2. Fundamentando estes pedidos a Requerente alegou, em resumo, que se está perante uma ilegalidade das liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios por não se verificarem os pressupostos legais em causa relativos à caducidade das liquidações adicionais bem como em relação à renúncia à isenção do imposto invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT). Nestes termos, vem estribar o seu pedido, em linhas gerais, nos seguintes factos e entendimentos:

- a) A Requerente é uma sociedade que se dedica à prestação de serviços médicos;
- b) A Autoridade Tributária e Aduaneira, em cumprimento das Ordens de Serviço 012019..., 012019..., 012019... e 012019..., instaurou procedimento de inspeção de natureza externa e âmbito parcial de IVA, com referência aos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária a Aduaneira (doravante RCPITA);
- c) A Requerente foi notificada do Projecto de Relatório da Inspeção Tributária, (de ora em diante Projecto de Relatório), do qual resulta que a AT pretendia levar a cabo correcções aritméticas à matéria tributável, em sede de IVA, com respeito aos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018, no valor de 47.859,93 Eur;
- d) No referido Projecto de Relatório a AT vem afirmar que foi entregue uma declaração de alterações, datada de 28 de Novembro de 1990, nos termos da qual a Requerente renunciava ao regime de isenção de IVA, previsto no artigo 12.º do Código do IVA (CIVA), "sujeitando-se à liquidação do imposto em todas as prestações de serviços relacionadas com a sua atividade médica e paramédica";

- e) Acrescentando ainda que, após o exercício do direito de opção, a Requerente estaria obrigada a permanecer no regime durante um período mínimo de cinco anos, sendo que apenas após o decurso desse prazo poderia voltar ao regime de isenção;
- f) Neste sentido, afirma a AT que *"o s.p. nunca formalizou nem manifestou a intenção de voltar ao regime de isenção do IVA, pelo que, desde finais de 1990, se encontra obrigado à liquidação e entrega do imposto, nos termos do Código do IVA"*;
- g) Pelo que a Requerente *"deveria ter incidido a taxa do IVA, já há alguns anos a reduzida, sobre todas as prestações de serviços relacionadas com a atividade, conforme prevêem os artigos 16.º e 18.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, bem como a verba 2.7 da lista I"*;
- h) Resultando assim do procedimento de acção inspetiva, através de análise das declarações periódicas apresentadas pelo s.p., a verificação de que *"este nunca liquidou IVA nas prestações de serviço realizadas, pelo que iremos apurar os respetivos valores em falta."*;
- i) Conclui a AT que, recuando até 2006, apurou *"€ 42.416,90 de IVA que deixou de ser entregue ao Estado, pela falta de liquidação do imposto"*;
- j) A AT propôs em sede de Relatório de Inspeção, reconhecendo a caducidade dos anos anteriores a 2015 e não sendo possível liquidar o IVA relativo a esses anos, que se corrigisse o saldo do reporte no valor de Eur 101.247,10 (cento e um mil, duzentos e quarenta e sete mil euros e dez cêntimos) que a Requerente tinha em crédito;
- k) Relativamente aos anos posteriores a 2014, a AT propôs a liquidação do imposto, *"aplicando a taxa reduzida de 6% às prestações de serviços dos atos médicos e paramédicos faturados pelo s.p. desde 1 de janeiro de 2015 até 31 de dezembro de 2018"*, o que originou as liquidações de IVA e respectivos juros compensatórios
- l) Face ao Projecto de Relatório recebido, exerceu a Requerente o seu direito de audição por escrito, nos termos do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 60.º do RCPITA;

- m) A AT vem invocar que, nos anos que se seguiram desde a entrega da declaração de renúncia à isenção, a Requerente nunca liquidou o IVA nas prestações de serviço realizadas, infringindo, desta forma, o n.º 2 do artigo 18.º do CIVA;
- n) Posteriormente, foi a Requerente notificada do Relatório Final da Inspeção Tributária, no qual a AT, fundamentando, manifestou ser de opinião contrária à da Requerente aquando do seu exercício do direito de audição prévia e propôs a liquidação de IVA no montante total de Eur 43.905,10 (quarenta e três mil e novecentos e cinco euros e dez cêntimos), convertendo-se, assim, o Projecto de Relatório em Relatório Final de Inspeção;
- o) Neste Relatório de Inspeção, a AT afirma que *"não se encontra a liquidar o imposto que deixou de ser entregue nos últimos 30 anos, mas, tão somente as faltas de liquidação ainda não caducadas, dos últimos 4 anos"* (cf. Doc. 5, pág. 10), insistindo, porém, em manter a opção pela correção do saldo de reporte relativamente aos períodos de tributação anteriores a 2015, no montante de Eur 101.247,10;
- p) Invoca a Requerente que a correção ao crédito de reporte relativamente aos anos anteriores a 2015, proposta em sede de Relatório de Inspeção pela AT, *"...está ferida de ilegalidade, pelo decurso do prazo geral de caducidade previsto na Lei Geral Tributária (adiante LGT), dado tratar-se de um crédito de imposto que foi originado ao longo de períodos de tributação relativamente aos quais a AT já não pode efetuar qualquer procedimento inspectivo ou de análise uma vez que o saldo que possa surgir no ano de 2015, é um saldo que só resulta do exercício do direito à dedução nas declarações entregues desde o fim do ano de 2014 para anos anteriores"*;
- q) Alega a Requerente que, neste sentido, cumpre realçar que o procedimento inspectivo, de acordo com o artigo 14.º, n.º 1, alínea b,) do RCPITA, será *"Parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários."*;
- r) Assim, o RCPITA estabelece no seu artigo 14.º, n.º 3 que a extensão do procedimento inspectivo pode englobar um ou mais períodos de tributação, mas definindo sempre a qual respeita;

- s) Ora, invoca que o procedimento de inspeção em causa não abarca os anos anteriores a 2015 e não foi a Requerente notificada de nenhuma Ordem de Serviço respeitante aos anos anteriores a este;
- t) Nos termos do artigo 36.º, n.º 1 do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação nos tributos pelo que, tendo sido ultrapassado esse prazo, o procedimento inspectivo não poderá ser instaurado, assim como se não podem efectuar quaisquer correcções técnicas às liquidações em causa;
- u) Nestes termos, estava a AT adstrita a efectuar correcções apenas aos períodos de tributação compreendidos entre os anos de 2015 (e a partir de Janeiro deste ano) e 2018, e que, ademais, eram os únicos previstos neste procedimento inspectivo;
- v) Termos em que conclui que a AT acaba por pretender corrigir um saldo relativo a liquidações de anos anteriores a 2015, cujo prazo já caducou;
- w) A AT propõe apenas a correção do saldo de reporte dos anos anteriores a 2015, ao invés de liquidar o IVA relativo a esses períodos (2006 a 2014) porque já caducados, como se uma correção técnica ao saldo de reporte não fosse uma correção às liquidações dos anos já caducados, limitando-se, para o efeito, a enxertar a análise aos elementos de anos anteriores (2006 a 2014) num Relatório de Inspeção que se intitula respeitar aos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018;
- x) Como alega, vindo, portanto, querer corrigir um saldo com o argumento de que só alterou um *"saldo vindo de trás"*, que a Requerente tinha em crédito no primeiro trimestre de 2015 e que, por isso, será tudo alvo de correcção no ano de 2015, somando os valores das liquidações do ano de 2015 ao valor do reporte do ano anterior;
- y) Assim, as correcções relacionadas com crédito de imposto originado desde os anos de 2014, inclusive, para trás, são ilegais, uma vez que foram realizadas fora do prazo legal de caducidade previsto no artigo 45.º da LGT;

-
- z) No caso de ter sido efectuada qualquer dedução ou crédito de imposto, inicia-se a contagem do prazo de caducidade relativo ao IVA a partir do exercício daquele direito, nos termos do artigo 45.º, n.º 3, da LGT.
- aa) Tal, em consonância com o disposto no artigo 98.º, n.º 2, do CIVA, que estabelece que o direito à dedução do imposto só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução;
- bb) Ao exposto ainda se acrescenta o facto de ter existido uma outra inspecção da AT em anos anteriores, de natureza externa e geral, relativa aos períodos de tributação de 2009 e 2010, e que a própria AT faz menção no Relatório de Inspeção, sem que tivesse resultado qualquer correcção aritmética a este respeito;
- cc) Tal como invoca, o principal fundamento apresentado pela Requerida para proceder ao lançamento das liquidações impugnadas é o facto de a Requerente ter entregado uma declaração de alterações ilegível há cerca de 30 anos;
- dd) A AT sempre assistiu e validou o comportamento da Requerente durante estes 30 (trinta) anos, ao recepcionar e dar habitualmente como "certas" todas as declarações fiscais por si apresentadas, inclusive, em momentos de inspecção fiscal em sede de IVA, a que foi sujeita nos anos de 2009 e 2010, tendo-se comportado como se a Requerente se encontrasse isenta em sede de IVA;
- ee) Atendendo ao princípio da boa-fé, a AT não pode ter outra atitude senão ignorar a cópia deste documento ilegível com 30 (trinta) anos, que a Requerente até questiona a sua autenticidade, uma vez que a AT sempre actuou como se tal declaração não existisse;
- ff) Em situação idêntica se decidiu nestes termos, ao se apreciar uma determinada Declaração de Alterações que estava erradamente preenchida pelo contribuinte: *"É certo que a Requerente não preencheu os quadros 12 e 13 da declaração de alterações que formalmente a habilitariam a liquidar o imposto nesses serviços. Porém, não tendo cumprido esta formalidade a verdade é que, como supra se demonstra, procedeu à liquidação do imposto a favor do Estado como se tivesse*

operado o preenchimento do dito quadrado. (...) Ora, se a AT considerava que a Requerente tinha de facto renunciado à isenção em relação aos serviços médicos, se independentemente de tal renúncia recebia as declarações que a mesma entregava mensalmente com entrega de IVA ao Estado, não se entende que tenha passado 4 anos com esta atuação e que só depois desse tempo venha averiguar a situação e considerar que afinal a renúncia não estava formalmente declarada, que todo o imposto deduzido teria que ser devolvido e que todo o imposto entregue, ainda que indevidamente entregue, teria que se manter nos cofres do Estado. A conclusão é a de que o erro declarativo cometido foi desculpabilizado pela própria AT comportando-se quer a AT quer a Requerente como se tal erro não tivesse existido." (cfr. Decisão Arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 284/2015-T, do CAAD - centro de Arbitragem Administrativa);

- gg) Há que atentar à substância do sucedido durante estes 30 anos e não apenas à forma da Declaração com 30 (trinta) anos em respeito ao princípio da substância sob a forma;
- hh) Por respeito ao artigo S.º da Lei Geral Tributária (LGT), a tributação dos contribuintes deverá respeitar, entre outros, o princípio da Justiça material.
- ii) Ao efectuar liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios (Doc. 1 e 2) com os fundamentos constantes do Relatório de Inspeção, a AT adoptou, segundo a Requerente, uma conduta de clara contradição com o que antes havia decidido em sede de anterior inspeção, incorrendo em claro e manifesto abuso de direito;
- jj) É a própria AT que refere, nos cálculos que efectuou para apurar o IVA que deixou de ser entregue ao Estado pela falta de liquidação de imposto, que não entram os anos de 2009 e 2010, "*uma vez que sobre estes anos já incidiu inspeção externa Geral*";'
- kk) A AT em sede Inspeção aos anos de 2009 e 2010, não detectou nenhuma irregularidade na contabilidade no que respeita ao enquadramento na isenção prevista no artigo 9 n.º2

doCIVA e muito menos, invocou a existência de qualquer declaração de alterações com tal conteúdo, muito pelo contrário, afirma e defende a isenção da Requerente;

- II)** Assim, conclui que se verificou um não-exercício prolongado de um direito, uma vez que durante quase 30 (trinta) anos a AT nunca mencionou, ou evidenciou a existência da declaração de alterações, que levasse a uma efectiva renúncia à isenção de IVA, nem sequer o fez por ocasião da inspecção tributária levada a cabo aos anos de 2009 e 2010 (cfr. Doc. 6 e 7);
- mm) Ou seja, criou-se uma situação de confiança e verificou-se uma justificação para essa confiança, pelo que estamos perante um não exercício do direito durante um lapso de tempo de tal forma longo, susceptível de criar na contraparte a representação de que esse direito não mais será exercido;
- nn) Em 18 de Novembro de 2019, a Requerente veio prestar garantia junto da AT, no valor de € 60 922,21 (sessenta mil, novecentos e vinte e dois euros e vinte e um cêntimos), através da celebração de escritura de hipoteca voluntária sobre os imóveis melhor identificados na escritura junta em anexo e celebrada junto do Cartório Notarial de B... (cfr. Doc. 9);
- oo) Para efeitos de suspensão da execução pendente, face ao não pagamento do valor em dívida, outra solução não restou à Requerente senão prestar garantia nos termos do artigo 169.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, incorrendo para o efeito na despesa total de € 940,53 (novecentos e quarenta euros e cinquenta e três cêntimos), conforme factura emitida pelo Cartório Notarial e relativa a despesas da escritura e registo (Doc. 10);
- pp) Pelo facto da actividade da AT na liquidação e cobrança de impostos produzir efeitos directos no património dos contribuintes, deverá a mesma indemnizar a Requerente pela prestação de garantia indevida, nos termos do artigo 53.º da LGT.

3. Juntou à petição diversos documentos.

4. Cumpridos os necessários e legais trâmites processuais, designadamente os previstos no Decreto-Lei n.º 10/2011 e na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, foi constituído Tribunal Arbitral Singular em 12 de Fevereiro de 2020, formado pela Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, designada nos termos do artigo 11.º, n.º8, do RJAT.

5. Notificada nos termos do artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, veio a AT apresentar resposta a 18 de Março de 2020, alegando, sumariamente, que reiterava o entendimento veiculado no Relatório de Inspeção, a saber:

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARTMÉTICAS

Iniciado o procedimento, verificou-se que, em 28/11/1990, o S.P. entregou uma declaração de alterações onde Renunciou à isenção do IVA, conforme prevê o artigo 12.º deste código, documentação anexa com o n.º 1. Com esta renúncia, o contribuinte, que presta serviços médicos, optou pela aplicação do imposto às suas operações, sujeitando-se à liquidação do imposto em todas as prestações de serviços relacionadas com a sua atividade médica e paramédica. Tendo exercido o citado direito de opção, o sujeito passivo encontrava-se obrigado a permanecer no regime por que optou durante um período de, pelo menos, cinco anos, devendo, findo este prazo, no caso de desejar

voltar ao regime de isenção, apresentar, durante o mês de janeiro de um dos anos seguintes àquele em que se tiver completado o prazo do regime de opção, a declaração a que se refere o artigo 32.º do CIVA, a qual produziria efeitos a partir de 1 de janeiro do ano da sua apresentação.

Ao que temos conhecimento, o S.P. nunca formalizou nem manifestou a intenção de voltar ao regime de isenção do IVA, pelo que, desde finais de 1990, se encontra obrigado à liquidação e entrega do imposto, nos termos do Código do IVA.

Assim, deveria ter incidido a taxa do IVA, já há alguns anos a reduzida, sobre todas as prestações de serviços relacionadas com a atividade, conforme prevêm os artigos 16.º e 18.º, n.º 1, alínea a) do CIVA, bem como a verba 2.7 da lista I:

"2.7 – As prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas feitas por estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, que tenham renunciado à isenção, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IVA." (Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, sendo que a taxa reduzida já se encontrava prevista para estes serviços desde o orçamento de estado para 1999).

Não obstante, analisando as declarações periódicas apresentadas pelo S.P, observa-se que este nunca liquidou IVA nas prestações de serviço realizadas, pelo que iremos apurar os respetivos valores em falta:

1. Anos anteriores a 2015:

No primeiro trimestre de 2015, o S.P. tinha em crédito um **reporte de € 101.247,10, valor que se mostra indevido**, porquanto, se o contribuinte tivesse liquidado o imposto nas prestações de serviço realizadas desde novembro de 1990, há muito que este tinha sido consumido, senão vejamos:

1	Conforme DP's				Correção		Valores Corrigidos				
	C8 ou C8	C92	IVA ded	IVA ded	Taxa	IVA	C82(TLIq)	C81(Rep)	C91(Tded)	C98(aRep)	C93(aPagar)
	2	5	8		3	4=2X3	7=4+5	8=10(n-1)	9=8+6	10=9-7>0	10=7-8>0
2014.12T	49.546,00	92,39	0,69	0,00	6%	2.972,76	3.065,15	0,00	0,69		3.064,46
2014.09T	50.783,43	74,87	0,00	0,00	6%	3.047,01	3.121,88	0,00	0,00		3.121,88
2014.06T	44.291,67	241,79	150,65	0,00	6%	2.657,50	2.899,29	0,00	150,65		2.748,64
2014.03T	48.698,90	83,18	0,00	0,00	6%	2.921,93	3.005,11	0,00	0,00		3.005,11
SubTotal	193.320,00					11.599,20					11.940,09
2013.12T	54.344,82	243,75	0,00	0,00	6%	3.260,69	3.504,44	0,00	0,00		3.504,44
2013.09T	66.297,13	267,14	0,00	0,00	6%	3.977,83	4.244,97	0,00	0,00		4.244,97
2013.06T	66.866,27	0,00	0,00	0,00	6%	4.011,98	4.011,98	0,00	0,00		4.011,98
2013.03T	70.520,67	0,00	0,00	0,00	6%	4.231,24	4.231,24	0,00	0,00		4.231,24
SubTotal	258.028,89					15.481,74					15.992,63
2012.12T	75.386,01	0,00	0,00	0,00	6%	4.523,16	4.523,16	0,00	0,00		4.523,16
2012.09T	83.783,21	0,00	0,00	0,00	6%	5.026,99	5.026,99	0,00	0,00		5.026,99
2012.06T	85.817,16	0,00	0,00	0,00	6%	5.149,03	5.149,03	215,00	215,00		4.934,03
2012.03T	87.242,19	0,00	0,00	0,00	6%	5.234,53	5.234,53	5.449,53	5.449,53	215,00	
SubTotal	332.228,57					19.933,71					14.484,18
2011.12T	101.313,52	0,00	0,00	0,00	6%	6.078,81	6.078,81	11.528,34	11.528,34	5.449,53	
2011.09T	109.003,01	0,00	0,00	0,00	6%	6.540,18	6.540,18	18.068,52	18.068,52	11.528,34	
2011.06T	88.906,38	0,00	0,00	0,00	6%	5.334,38	5.334,38	23.402,90	23.402,90	18.068,52	
2011.03T	107.419,82	0,00	0,00	0,00	6%	6.445,19	6.445,19	29.848,09	29.848,09	23.402,90	
SubTotal	406.642,73					24.398,56					
2008.12T	113.250,90	0,00	0,00	0,00	5%	5.662,55	5.662,55	35.510,64	35.510,64	29.848,09	
2008.09T	126.941,00	0,00	0,00	0,00	5%	6.347,05	6.347,05	41.857,69	41.857,69	35.510,64	
2008.06T	114.994,00	0,00	0,00	0,00	5%	5.749,70	5.749,70	47.607,39	47.607,39	41.857,69	
2008.03T	122.262,89	0,00	0,00	0,00	5%	6.113,14	6.113,14	63.720,53	63.720,53	47.607,39	
SubTotal	477.448,79					23.872,44					
2007.12T	113.734,74	0,00	0,00	0,00	5%	5.686,74	5.686,74	59.407,27	59.407,27	53.720,53	
2007.09T	125.831,99	0,00	0,00	0,00	5%	6.291,60	6.291,60	65.698,87	65.698,87	59.407,27	
2007.06T	121.112,96	290,43	290,43	0,00	5%	6.055,65	6.346,08	71.754,52	72.044,95	65.698,87	
2007.03T	131.772,78	0,00	0,00	0,00	5%	6.588,64	6.588,64	78.343,16	78.343,16	71.754,52	
SubTotal	492.452,47					24.622,63					
2006.12T	114.706,82	0,00	0,00	0,00	5%	5.735,34	5.735,34	84.078,50	84.078,50	78.343,16	
2006.09T	119.230,71	694,21	0,00	0,00	5%	5.961,54	6.655,75	90.734,25	90.734,25	84.078,50	
2006.06T	130.849,66	0,00	0,00	0,00	5%	6.542,48	6.542,48	97.276,73	97.276,73	90.734,25	
2006.03T	110.327,28	0,00	0,00	0,00	6%	5.516,36	5.516,36	102.793,09	102.793,09	97.276,73	
SubTotal	475.114,47					23.755,72					
Total											42.416,90

A taxa reduzida do IVA foi alterada de 5% para 6%, pela redação dada pelo art.º 3.º da Lei n.º 12- A/2010, de 30 de junho.

Daqui se conclui que, basta recuarmos até 2006 para, mesmo considerando o IVA deduzido/reportado, apurarmos € 42.416,90 de IVA que deixou de ser entregue ao Estado, pela falta de liquidação do imposto. Nestes cálculos não entram os anos de 2009 e 2010, uma vez que sobre estes anos já incidiu inspeção externa Geral.

Uma vez que estes 24 anos se encontram caducados, não iremos liquidar o IVA que deixou de ser entregue ao credor tributário, contudo, propomos a correção do reporte, no valor de €101.247,10, uma vez que se mostra indevido.

2. Anos posteriores a 2014:

Propomos a liquidação do imposto, aplicando a taxa reduzida de 6% às prestações de serviços dos atos médicos e paramédicos faturados pelo S.P. desde 1 de janeiro de 2015 até 31 de dezembro de 2018.

(...)

No dia 19 do mês seguinte, recebemos um documento escrito onde o S.P. vem exercer o direito de audição prévia, a que se referem os artigos 60.º da LGT e do RCPITA, o qual passamos a comentar:

1. *Começa por afirmar que o projeto de relatório e a proposta que inclui assentam em erro sobre os pressupostos invocados.*

Relativamente à afirmação proferida no primeiro ponto só temos a contrapor que somos de opinião contrária. Limitamo-nos a esta constatação, remetendo a sua fundamentação ao conteúdo do relatório, nomeadamente ao ponto III, uma vez que o S.P. também não fundamenta a sua conclusão.

2. *Neste ponto 2, o S.P. relata que "iniciou a sua atividade de prática médica de clínica geral, em ambulatório, com CAE 86210, em 23/9/1979, encontrando-se enquadrada no regime geral do IRC e no regime normal trimestral de IVA, por opção, sendo, no caso sujeito passivo misto, com afectação real". Concordaríamos com a totalidade da afirmação, não fora a conclusão final "... sendo, no caso sujeito passivo misto, com afectação real".*

Um S.P. misto encontra-se registado em, pelo menos, duas atividades, numa isenta sem direito a dedução ou não sujeita e outra sujeita a IVA. Na situação em análise, o S.P. tem uma única atividade, para a qual, em 28/11/1990, renunciou à isenção do IVA, nos termos do artigo 12.º do CIVA, vide anexo 1. Logo, não é um S.P. misto, mas um S.P. enquadrado em IVA, no regime normal trimestral, desde então.

Tendo renunciado à isenção, passados 5 anos, poderia em qualquer mês de janeiro seguinte entregar declaração de alterações voltando para o regime de isenção. Contudo, não temos conhecimento que o tenha feito, pelo que, a não ser que comprove o contrário, encontra-se no regime normal do IVA, pelo menos, até 31 de dezembro de 2019.

3. *O S.P. vem afirmar que o regime por si "querido e declarado" é o de S.P. misto, tendo este sido desde "sempre reconhecido e aceite pela Autoridade Tributária", "tanto no cadastro que organiza, como em todos os atos internos e externos relativos à contribuinte".*

6. Por Despacho de 19 de Março de 2020, não estando em causa qualquer excepção e não tendo sido arroladas testemunhas, foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, dada a respectiva inutilidade, e determinou-se que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas por um período de 10 dias, iniciando-se com a notificação do

presente despacho o prazo para alegações da Requerente e com a notificação da apresentação das alegações da Requerente ou da falta de apresentação das mesmas, o prazo para alegações da Autoridade Tributária e Aduaneira.

7. No aludido Despacho indicou-se até ao dia 30 de Junho de 2020 o prazo para prolação da decisão arbitral.

8. Em 26 de Março de 2020, veio a Requerente apresentar as suas alegações invocando, em linhas gerais, os mesmos fundamentos constantes do seu pedido.

9. Em 14 de Abril de 2020, foi o Tribunal notificado das contra-alegações apresentadas pela Requerida, que, manteve todos os seus argumentos.

10. Em 15 de Abril de 2020, proferiu este Tribunal o seguinte Despacho: *“No presente processo a Requerente vem invocar que deve beneficiar da isenção incompleta de IVA prevista no n.º2 do artigo 9.º do Código do IVA, estando, nomeadamente, em causa um reporte de IVA.*

No exercício do direito de audição relativo ao Projecto de Relatório de Inspeção Tributária, vem a Requerente invocar tratar-se de um sujeito passivo misto de IVA.

Tendo em consideração os factos descritos supra e não se encontrando explicitado em qualquer peça e documento que despesas de IVA estão em causa no dito reporte, vem este Tribunal solicitar à Requerente que, no prazo de sete dias, informe este Tribunal a que despesas de IVA por si suportado se refere o reporte em apreço e quais são as actividades que prossegue a que respeitam tais despesas.

Solicita-se igualmente que envie a este Tribunal no mesmo prazo a declaração de alterações que afirma ter entregue em 2009.”

11. Em 27 de Abril de 2020, veio a Requerente juntar a aludida declaração de alterações bem como invocar o seguinte:

“1. Com efeito, a Requerente invoca “tratar-se de um sujeito passivo misto de IVA”, sendo esse o Enquadramento Fiscal do sujeito, tal como consta no “ponto II.3 – Enquadramento Fiscal do sujeito passivo” do Relatório de Inspeção Tributária datado de 23 de Outubro de 2013 que se transcreve infra: «O sujeito passivo iniciou a atividade de “atividades de prática médica de clínica geral, em ambulatório” com o CAE 86210 em 1979-09-23, encontra-se enquadrado no regime geral de IRC e no regime normal trimestral de IVA, sendo neste caso um sujeito misto com afetação real» Acresce que no ponto “VI – Regularizações efetuadas pelo S.P” do mesmo Relatório, a AT refere: “Exercício de 2009: (...) No que respeita ao IVA, verificaram-se as seguintes situações: - O sujeito passivo efetuou uma aquisição intracomunitária tendo liquidado e deduzido IVA na declaração periódica, no entanto, por o bem adquirido se destinar a uma atividade isenta de IVA pelo artigo 9º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA), o sujeito passivo não tem direito à dedução conforme o disposto no artigo 20º do CIVA; (sublinhado nosso) - Foi efetuada uma aquisição de um vidro, com montagem do mesmo, cuja fatura mencionava “IVA devido pelo adquirente”, o sujeito passivo liquidou e deduziu o correspondente IVA na declaração periódica, no entanto, por o bem adquirido com montagem se destinar a uma atividade isenta de IVA pelo artigo 9º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA), o sujeito passivo não tem direito à dedução conforme o disposto no artigo 20º do CIVA; (sublinhado nosso) (...) - Foram efetuadas algumas cedências de espaços devidamente equipados, o que constitui uma prestação de serviços nos termos do artigo 4º do CIVA, pelo que se encontra sujeita a IVA (à taxa normal, conforme o disposto no artigo 18º do CIVA) e dele não isenta; (sublinhado nosso) (...) Em 2013-09-26 o sujeito passivo entregou as declarações de IVA dos referidos períodos, em 2013-10-01 pagou o imposto que se encontrava em falta, em conformidade com o que tinha sido apurado no decurso da ação de inspeção Exercício de 2010: (...) No que respeita ao IVA, verificaram-se as seguintes situações: - O sujeito passivo efetuou uma intracomunitária tendo liquidado e deduzido IVA na declaração periódica, no entanto, por o bem adquirido se destinar a uma atividade isenta de IVA pelo artigo 9º do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (CIVA), o sujeito passivo não tem direito à dedução conforme o disposto no artigo 20º do CIVA; (sublinhado nosso) (...) - Foram

efetuadas algumas cedências de espaços devidamente equipados, o que constitui uma prestação de serviços nos termos do artigo 4º do CIVA, pelo que se encontra sujeita a IVA (à taxa normal, conforme o disposto no artigo 18º do CIVA) e dele não isenta;(sublinhado nosso) (...) Em 2013-09-26 o sujeito passivo entregou as declarações de IVA dos referidos períodos, em 2013-10-01 pagou o imposto que se encontrava em falta, em conformidade com o que tinha sido apurado no decurso da ação de inspeção” Pelo que resulta claro que se trata de um sujeito passivo misto de IVA.

2. As despesas de IVA suportado pela Requerente, que geraram o referido “reporte” foram contabilística e fiscalmente consideradas e tratadas, na prática, como “IVA suportado” jamais tendo a Requerente procedido a qualquer dedução desse IVA ainda que o pudesse fazer por referência às transacções sujeitas e dele não isentas, como é o caso das “cedências de espaços devidamente equipados” as quais constituem uma prestação de serviços nos termos do artigo 4º do CIVA e das quais resultou pagamento de IVA ao Estado, conforme consta no Relatório de Inspeção Tributária datado de 23 de Outubro de 2013 e das declarações de IVA referentes aos respectivos períodos. Acresce que o referido “reporte” não consta nas declarações periódicas de IVA desde a Declaração de Substituição referente ao período 2009/09T, apresentada em 26 de Setembro de 2013, mas tão somente no sistema informático da AT. Cumpre ainda referir que, mesmo antes da apresentação da Declaração de Substituição referente ao período 2009/09T, o reporte que constava nas declarações anteriores jamais foi utilizado a favor do sujeito passivo, mantendo-se inalterado o seu montante, tanto quanto foi possível apurar desde, pelo menos, o último trimestre de 2007 (2007/12T). Uma vez que o contabilista responsável pela contabilidade desde 1979 faleceu no exercício de funções em 2013, tendo sido substituído em 16 de Agosto do mesmo ano, não é possível à Requerente apresentar as facturas correspondentes às despesas de IVA por si suportado a que se refere o reporte em apreço.”

12. Em 27 de Abril de 2020, proferiu este Tribunal o seguinte despacho: “Tendo em consideração o teor do Requerimento hoje apresentado pela Requerente e a documentação

anexa, vem este Tribunal solicitar à Requerida que, no prazo de sete dias, se pronuncie sobre os mesmos.”

13. Em 1 de Junho de 2020, veio a Requerida informar este Tribunal que “1. *No que respeita ao enquadramento da Requerente em sede de IVA como sujeito passivo de imposto, não isento, 2. Pode concluir-se do teor da declaração de alterações apresentada em 2009, mais concretamente da leitura dos quadros da declaração com relevância em sede do enquadramento em discussão, designadamente quanto ao tipo de operações praticadas, que nada foi preenchido, logo, a Requerente não declarou através daquele formulário qualquer alteração ao seu enquadramento em sede de IVA.*

3. *No que respeita ao reporte de crédito de imposto, vem a Requerente dizer no seu requerimento que o mesmo não consta das suas declarações periódicas de IVA desde a substituição da declaração referente a 09/2009-T, de 26/09/2013.*

4. *Todavia, e como resulta do seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente opõe-se à desconsideração daquele crédito de imposto pela Requerida.*

5. *Porém, e não obstante a sua pretensão, a Requerente não esclarece o Tribunal nem apresenta documentos susceptíveis de comprovar o direito que invoca, nada referindo quanto à actividade e quanto às despesas a que o mesmo respeita.*

6. *O falecimento do TOC responsável pela contabilidade da Requerente não constitui uma circunstância susceptível de extinguir o dever de a Requerente apresentar a contabilidade e os documentos que asuportam quando os mesmos se apresentam indispensáveis para demonstrar comprovadamente o direito que a Requerente invoca de receber o reporte controvertido nos autos.*

7. *Nos termos supra expostos, mantém-se tudo quanto já se disse em sede de resposta e de alegações.”*

II - Saneamento do Processo

1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

2. O objecto principal do processo reporta-se a liquidações adicionais de IVA, cuja legalidade é questionada, relativas ao exercício de actividades isentas de natureza médica em relação às quais a Requerente renunciou em 1990 à isenção do imposto bem como a respectiva caducidade, razão pela qual se verifica a competência deste tribunal arbitral, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

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

4. O processo não enferma de nulidades e não foram identificadas questões prévias relativas ao pedido principal, pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

III – Fundamentação

1. Questões decidendas

As questões cuja pronúncia se impõe ao Tribunal Arbitral consubstanciam-se, no essencial, em apurar se a AT procedeu adequadamente ao ter, nos termos indicados, procedido às liquidações adicionais do IVA e de juros compensatórios, tendo considerado que deveria retirar todos os efeitos legais da entrega da referida declaração de alteração em 28 de Novembro de 1990, corrigindo imposto que não foi liquidado no período de 2015 a 2018, bem como o imposto cujo direito ao reporte está a ser exercido igualmente naquele mesmo período.

2. Matéria de facto

2.1 Factos provados

Em face das posições das partes expressas nos articulados, dos documentos integrantes do processo administrativo anexo e do depoimento da testemunha arrolada, julgam-se como provados os seguintes factos pertinentes para a decisão da causa:

- a) A Requerente é uma sociedade que se dedica à prestação de serviços médicos” com o CAE 86210 em 23 de Setembro de 1979, encontrando-se enquadrada no regime geral de IRC e no regime normal trimestral de IVA, sendo para estes efeitos um sujeito misto com afectação real;
- b) A Autoridade Tributária e Aduaneira, em cumprimento das Ordens de Serviço 012019..., 012019..., 012019... e 012019..., instaurou procedimento de inspecção de natureza externa e âmbito parcial de IVA, com referência aos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 14.º do RCPIT;
- c) A Requerente foi notificada do Projecto de Relatório da Inspeção Tributária, do qual resulta que a AT pretendia levar a cabo correcções aritméticas à matéria tributável, em sede de IVA, com respeito aos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018, no valor de 47.859,93 Eur;
- d) Em causa estão liquidações adicionais de IVA com os n.ºs 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., referentes aos períodos de tributação de 201503T, 201506T, 201509T, 201512T, 201603T, 201606T, 201609T, 201612T, 201703T, 201706T, 201709T, 201712T, 201803T, 201806T, 201809T, 201812T, na quantia total de 43.905,10 Eur (quarenta e três mil, novecentos e cinco euros e dez cêntimos) e

liquidações respeitantes a juros compensatórios com os n.ºs 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., 2019..., referentes aos períodos de tributação de 201503T, 201506T, 201509T, 201512T, 201603T, 201606T, 201609T, 201612T, 201703T, 201706T, 201709T, 201712T, 201803T, 201806T, 201809T, 201812T, respectivamente, na quantia total de 3.954,83 Eur (três mil, novecentos e cinquenta e quatro euros e oitenta e três cêntimos), tudo totalizando o saldo de € 47.859,93 Eur (quarenta e sete mil, oitocentos e cinquenta e nove euros e noventa e três cêntimos);

- e) A Requerente entregou uma declaração de alterações, datada de 28 de Novembro de 1990, nos termos da qual renunciava ao regime de isenção de IVA, previsto no artigo 12.º do CIVA;
- f) A Requerente nunca liquidou IVA nas prestações de serviço realizadas no âmbito da sua actividade de prestação de serviços médicos;
- g) Ao longo destes anos nunca a AT, designadamente nas acções inspectivas realizadas, questionou a não liquidação de IVA e a existência de reportes de imposto;
- h) Conclui agora AT que, recuando até 2006, apurou € 42.416,90 de IVA que deixou de ser entregue ao Estado, pela falta de liquidação do imposto;
- i) A AT propôs em sede de Relatório de Inspeção, reconhecendo a caducidade dos anos anteriores a 2015, não sendo possível liquidar o IVA relativo a esses anos, que se corrigisse o saldo do reporte no valor de Eur 101.247,10 (cento e um mil, duzentos e quarenta e sete mil euros e dez cêntimos) que a Requerente tinha;
- j) Relativamente aos anos posteriores a 2014, a AT propôs a liquidação do imposto, "aplicando a taxa reduzida de 6% às prestações de serviços dos atos médicos e paramédicos facturados pelo sujeito passivo desde 1 de Janeiro de 2015 até 31 de Dezembro de 2018", o que originou as liquidações de IVA e respectivos juros compensatórios;
- k) Face ao Projecto de Relatório recebido através de Ofício..., de 30 de Maio de 2019, dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Faro, exerceu a

Requerente o seu direito de audição por escrito a 19 de Junho de 2019, nos termos do artigo 60.º da LGT e do artigo 60.º do RCPITA;

- l) A Requerente foi notificada do Relatório Final da Inspeção Tributária através de Ofício ..., de 24 de Julho de 2019, dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Faro, no qual a AT propôs a liquidação de IVA no montante total de Eur 43.905,10 (quarenta e três mil e novecentos e cinco euros e dez cêntimos), convertendo-se, assim, o Projecto de Relatório em Relatório Final de Inspeção;
- m) Neste Relatório de Inspeção, a AT afirma que "não se encontra a liquidar o imposto que deixou de ser entregue nos últimos 30 anos, mas, tão somente as faltas de liquidação ainda não caducadas, dos últimos 4 anos, mantendo a correcção do saldo de reporte relativamente aos períodos de tributação anteriores a 2015, no montante de Eur 101.247,10;
- n) Em 2009 a Requerente entregou uma declaração de alterações, nos termos da qual não resulta qualquer alteração ao seu enquadramento em sede de IVA para os efeitos que por ora nos ocupam;
- o) Em 18 de Novembro de 2019, a Requerente veio prestar garantia junto da AT, no valor de € 60 922,21 (sessenta mil, novecentos e vinte e dois euros e vinte e um cêntimos), através da celebração de escritura de hipoteca voluntária sobre os imóveis identificados na escritura celebrada junto do Cartório Notarial de B..., incorrendo para o efeito na despesa total de € 940,53 (novecentos e quarenta euros e cinquenta e três cêntimos).

Note-se que 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. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7, do CPPT, a prova documental e

o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

2.2 Factos não provados

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

3. Das questões de direito

Encontrando-se a aludido material de facto dada como provada, importa seguidamente determinar o direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com as questões supra.

Interessa, em especial, decidir quanto às principais questões suscitadas nos presentes autos, a saber, como referimos: se a AT actuou correctamente ao ter procedido, nos termos indicados, à liquidação do IVA e correspondentes juros compensatórios, concluindo que a Requerente deveria ter procedido à liquidação de IVA nas suas actividades relativas à prestação de serviços médicos dado ter entregue uma declaração de alterações em 1990.

3.1 Dos princípios da boa-fé, da substância sob a forma e da razoabilidade da actuação da Administração Pública

No caso em apreço está desde logo em causa o facto de a AT ter vindo, após 30 anos, desconsiderar a actuação da Requerente e a sua própria actuação, invocando que a Requerente deveria agora regularizar toda a situação passada dado ter entregue uma declaração de alterações de passagem ao regime normal de IVA renunciando à isenção dos serviços médicos prevista no n.º2 do artigo 9.º do CIVA.

Sucedo que, tal como vimos, tal declaração foi entregue em 1990, tendo-se sempre a Requerente comportado como um sujeito passivo isento de IVA, não tendo nunca a AT posto em causa a

sua actuação nos procedimentos inspectivos entretanto ocorridos salvo, pela primeira vez, no ora em causa.

Estão em causa naturalmente, os princípios da boa-fé que deve pautar a actuação da Administração, bem como a prevalência da substância sob a forma e o princípio da razoabilidade.

No Direito Civil, a boa-fé, entendida no seu sentido objectivo, tem sido reconduzida, por Menezes Cordeiro, a vários institutos que afloram dois subprincípios concretizadores – a tutela da confiança e a primazia da materialidade subjacente. O subprincípio da tutela da confiança permite tutelar situações em que haja a criação de uma situação de confiança devidamente justificada por parte de um sujeito, seguida de um investimento de confiança traduzido em actuações concretas em virtude dessa confiança, de modo a imputar essa situação de confiança à pessoa que criou tal confiança no sujeito – mormente responsabilizando-o pela frustração dessa confiança.¹ Por sua vez, a primazia da materialidade subjacente exige a obtenção de soluções efectivas, impondo a adopção de condutas que materialmente (e não apenas formalmente) correspondem aos objectivos jurídicos pretendidos, exigindo a boa-fé “*que os exercícios jurídicos sejam avaliados em termos materiais de acordo com as efectivas consequências que acarretem.*”²

São os seguintes os institutos que o autor identifica como decorrência da boa-fé num sentido objectivo: (i) a *culpa in contrahendo* – artigo 227.º, n.º 1, do Código Civil (CC); (ii) a integração dos negócios – artigo 239.º do CC; (iii) o abuso de direito – artigo 334.º do CC; (iv) a modificação dos contratos por alteração das circunstâncias – artigo 437.º do CC e, por fim, (v) a complexidade das obrigações – artigo 762.º, n.º2, do CC.³

Interessa-nos sobretudo analisar o instituto do abuso de direito, dado que o que se pretende avaliar em concreto é a legalidade das liquidações adicionais efectuadas pela AT e o comportamento que esteve na sua base.

Da boa-fé decorre a proibição de actuações abusivas. Neste prisma, o artigo 334.º do Código Civil, a respeito do abuso de direito, ao referir que “*É ilegítimo o exercício de um direito,*

¹ Cfr. Menezes Cordeiro, *Tratado de Direito Civil, II*, Almedina, 3ª ed., 2007, pp. 411 e 413.

² *Ibidem*, pp. 415 e 416.

³ *Ibidem*, pp. 407 e ss..

quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé [...]”, constitui uma decorrência deste princípio. Os “limites impostos pela boa-fé” aqui referidos têm em vista a boa-fé em sentido objectivo, cabendo fazer um apelo a subprincípios concretizadores, a saber, a tutela da confiança e a primazia da materialidade subjacente.

Note-se que, como afirma Menezes Cordeiro, a proibição de abuso do direito, funciona como paralisação de actuações que, em princípio, se apresentariam como legítimas, sendo possível apontar um conjunto de constelações tipo de actos abusivos.⁴

Como tipos de actos abusivos proibidos à luz destes subprincípios, temos, assim, a *exceptio doli* ou excepção de dolo – que traduz ou traduziria o poder, reconhecido a uma pessoa, de paralisar a pretensão de certo agente quando este pretendesse prevalecer-se de sugestões ou de artifícios não permitidos pelo direito;⁵ o *venire contra factum proprium* – que consiste no exercício de uma posição jurídica em contradição com uma conduta antes assumida ou proclamada pelo agente;⁶ as inalegabilidades formais – situações em que a nulidade derivada da falta de forma legal de determinado negócio não pode ser alegada sob pena de “abuso de direito”, contrário à boa fé; a *supressio* e a *surrectio* – a posição do direito subjectivo ou de qualquer situação jurídica que, não tendo sido exercida, em determinadas circunstâncias e por um certo lapso de tempo, não mais pode sê-lo por se contrariar a boa-fé;⁷ o *tu quoque* – exprime a regra geral pela qual a pessoa que viole uma norma jurídica não pode depois, sem abuso, ou prevalecer-se da situação daí decorrente, ou exercer a posição violada pelo próprio, ou exigir a outrem o acatamento da situação já violada;⁸ e, ainda, o exercício em desequilíbrio – que pode subdividir-se em exercício danoso inútil, *dolo agit* e a desproporção entre a vantagem do titular e o sacrifício por ele imposto a outrem.

⁴ Cfr. Menezes Cordeiro, *Da boa fé no direito civil*, Almedina, 2007, pp. 719 e ss..

⁵ *Ibidem*, pp. 742 e ss..

⁶ *Ibidem*, pp. 771 e ss..

⁷ Tempo esse que equivalerá àquele período decorrido o qual, segundo o sentir comum prudentemente interpretado pelo juiz, já não será de esperar o exercício do direito atingido. Como afirma Menezes Cordeiro, a *supressio* é, no fundo, uma forma de tutela da confiança do beneficiário, perante a inação do titular do direito, distinguindo-se do *venire contra factum proprium* por o *factum proprium* ser, por definição, uma atuação positiva, e não uma omissão. Assim, “a *supressio* manifesta-se porque, mercê da confiança legítima, uma pessoa adquiriu (por *surrectio*) uma posição que se torna incompatível com um exercício superveniente, por parte do exercente. E, a ponderação dos interesses contrapostos vai-se dar a preferência ao beneficiário” – *Tratado de Direito Civil*, V, Almedina, 2011, p. 324.

⁸ Cfr. Menezes Cordeiro, *Da boa fé no direito civil*, op. cit., pp. 837 e ss..

No plano administrativo, a boa-fé vem expressamente consagrada quer na Constituição quer no Código de Procedimento Administrativo (CPA).

Neste contexto, o legislador constitucional afirma, no n.º 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), que os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé. Por sua vez, o artigo 10.º do CPA (novo) ^{9/10}, dispõe que, no exercício da actividade administrativa e em todas as suas formas e fases, a Administração Pública e os particulares devem agir e relacionar-se segundo as regras da boa-fé e que, para tal, devem ponderar-se os valores fundamentais do Direito relevantes em face das situações consideradas, e, em especial, a confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa e o objectivo a alcançar com a actuação empreendida.

Da formulação deste normativo é possível averiguar, em primeiro lugar, que a norma da boa-fé administrativa apresenta a estrutura de princípio.¹¹ A esse respeito, a mesma é erigida pela CRP à categoria de princípio jurídico autónomo de direito público. Apresenta ainda a natureza de norma primária de conduta, *i.e.*, uma “*norma de conduta sobre um específico modo de exercício da função administrativa: não incide, portanto, sobre quaisquer outras normas, mas sim sobre a realidade factual correlativa ao exercício da função administrativa. Assim, enquanto norma de conduta, a boa fé traduz a necessidade de avaliar à sua luz, uma vez concebida uma conduta a adoptar, a qualificação normativa desse comportamento*” sendo, além disso, uma norma impositiva, por impor um determinado efeito jurídico mediante a adopção de comportamentos em relação aos quais os sujeitos destinatários não têm espaço de autodeterminação, proibindo condutas contrárias a esse parâmetro.¹²

Atendendo à menção, no artigo 10.º do CPA, à necessidade de se ponderarem os valores fundamentais do Direito relevantes em face das situações consideradas, “*...e, em especial, a confiança suscitada na contraparte pela atuação em causa e o objectivo a alcançar com a actuação empreendida*”, estão aqui compreendidos os dois subprincípios da primazia da

⁹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de Janeiro.

¹⁰ Este preceito corresponde ao artigo 6.º-A do CPA anteriormente em vigor, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de Novembro.

¹¹ Cfr. Pedro Moniz Lopes, *Princípio da boa fé e decisão administrativa*, Almedina, 2011, pp. 226-229.

¹² *Ibidem*, pp. 211 e ss.

materialidade subjacente e da tutela da confiança – decorrente do princípio de Estado de Direito –, sendo que o primeiro “*exprime a ideia de que o direito procura a obtenção de resultados efectivos, não se satisfazendo com comportamentos que, embora formalmente correspondam a tais objectivos, falhem em atingi-los substancialmente*”¹³, e o segundo permite proteger os vários sujeitos jurídicos contra condutas imprevisíveis e, por sua vez, injustificadas, daqueles com quem se relacionem.

Vejamos, em termos mais desenvolvidos, cada uma destas vertentes no Direito Administrativo. A necessidade de “*ponderação do objectivo a alcançar com a actuação pretendida*” contempla o subprincípio da primazia da materialidade subjacente enquanto dimensão concretizadora da boa-fé. Como a própria expressão indica, a primazia da materialidade subjacente impõe a preponderância da materialidade sobre um determinado formalismo – esse formalismo é um formalismo legalmente imposto, tratando-se de promover, “*em situações reguladas de forma explícita, uma ponderação mais fina das realidades em jogo*”, sendo, portanto, necessário atender, por um lado, à materialidade e, por outro lado, à forma, devendo-se, mediante um juízo relacional, fazer prevalecer a substância sobre a forma, em caso de conflito.¹⁴

Apresenta-se como um subprincípio de natureza permissiva, na medida em que tem o sentido de conferir ao decisor a possibilidade de, atendendo ao fim a prosseguir por uma determinada regra de conduta, equacionar a sua não aplicação a casos administrativos que, em princípio, estariam a ela sujeitos, pelo que, nestes casos, “*o cumprimento do prescrito pelo princípio da materialidade subjacente, enquanto norma permissiva, confere ao decisor administrativo uma escolha (entre alternativas) quanto à realização (ou não) da conduta*”¹⁵, permitindo-se, pois, “*realizar a formalidade (ou concretizar a forma) de acordo com o ditado na regra de conduta ou fazer o seu inverso, quando os motivos que subjazem à positivação da regra que obrigava a essa formalidade não ocorrem no caso administrativo concreto.*”¹⁶

Pode, por isso, afirmar-se, com Pedro Moniz Lopes, que é “*através da primazia da materialidade subjacente que o princípio da boa fé em geral, e da boa fé administrativa em*

¹³ Cfr. Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado Matos, *Direito Administrativo Geral*, Tomo I, Dom Quixote, 2004, p. 214.

¹⁴ Cfr. Pedro Moniz Lopes, *Princípio da boa fé e decisão administrativa*, op. cit., p. 287.

¹⁵ *Ibidem*, pp. 293 e 294.

¹⁶ *Ibidem*, pp. 294 e 295.

particular, assumem a tradicional designação de princípio correctivo da aplicação estrita das regras jurídicas (ius strictum)”, e que “No caso do princípio da primazia da materialidade, a abstracção regulativa operada pela regulação de categorias de casos administrativos por regras é, como comumente se refere, «corrigida» pela consideração das colisões de princípios ínsitas em qualquer modelo regulativo de regra.”¹⁷

Desta forma, diga-se ainda que “*o que está em causa, neste subconjunto, é a consideração do fim da regra (de conduta) e não o fim da actuação em si própria*”, centrando-se o problema da materialidade subjacente, “*essencialmente, no fim subjacente à regra de conduta e não propriamente na conduta em si.*”¹⁸

Entendida nestes termos, percebe-se a afirmação segundo a qual a primazia da materialidade subjacente constitui uma específica decorrência normativa da denominada interpretação teleológica ou finalística da regra, a qual pode levar à exclusão do seu âmbito de previsão de casos que ela em princípio regularia, daí que poderá dar-se a hipótese de, num determinado caso administrativo, existir colisão entre o princípio da legalidade e a primazia da materialidade subjacente, cuja aplicação leve a resultados distintos. Aqui, haverá que fazer uma correcta ponderação dos princípios em conflito, tendo sempre presente o princípio da proporcionalidade como parâmetro de ponderação, a qual consistirá na ponderação de uma escolha “*entre os efeitos de um princípio que impõe apenas uma alternativa (agir conforme ao prescrito na regra e realizar a conduta formal ou procedimental prescrita na regra) e os efeitos de um princípio que permite ambas as alternativas.*”¹⁹

Numa palavra, a primazia da materialidade subjacente permite “*não realizar a conduta prescrita na regra, que é o mesmo que dizer que se atribui ao decisor administrativo uma discricionariedade de decisão quanto à realização, ou não, da conduta prescrita na regra.*”²⁰

A tutela da confiança, expressa na necessidade de ponderação da “*confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa*” incide, desde logo, sobre todo o exercício da função administrativa e implica um mínimo de certeza e de segurança na situação dos sujeitos jurídicos

¹⁷ *Ibidem*, pp. 295 e 296.

¹⁸ *Ibidem*, p. 296.

¹⁹ *Ibidem*, pp. 297 e 298.

²⁰ *Ibidem*, p. 300.

e, ainda, nas expectativas juridicamente criadas, pressupondo a análise da verificação de diversos pressupostos para se poder aferir da existência (ou não) da sua violação.

Em primeiro lugar, requer-se uma actuação de um sujeito de direito que crie uma situação de confiança; segundo, a criação, em virtude dessa actuação prévia, de legítimas e justificadas expectativas por parte do destinatário dessa conduta, traduzidas numa convicção quanto a uma actuação futura do autor da conduta, *“bem como na presença de elementos susceptíveis de legitimar essa convicção, não só em abstracto mas em concreto”*; terceiro, a efectivação de um investimento de confiança em virtude dessa conduta, mediante o desenvolvimento de acções ou omissões por parte do seu destinatário; o que nos leva à necessidade de averiguar a existência de *“nexo de causalidade entre a actuação geradora de confiança e a situação de confiança, por um lado, e entre a situação de confiança e o investimento da confiança, por outro”*; requer-se, por fim, a frustração dessa confiança por parte do sujeito jurídico que a criou.²¹ Estes pressupostos devem ser considerados de modo global, o que significa que *“a não verificação de um deles será em princípio relevante, mas pode ser superada pela maior intensidade de outro ou por outras circunstâncias pertinentes.”*²²

É ainda de salientar a possibilidade do subprincípio em questão ser considerado um limite da margem da livre decisão administrativa, podendo actuar como uma forma de bloqueio de uma conduta administrativa que seja incompatível com a confiança gerada ou obrigar a administração a adoptar uma conduta legitimamente aguardada.

Gomes Canotilho e Vital Moreira referem que, *“quer através do princípio da boa fé, quer através do princípio da protecção da confiança pretende-se erguer uma medida de «fiabilidade», de «confiança», de «esperança», vinculativa da actuação administrativa.”*²³

A dimensão da tutela da confiança enquanto subprincípio densificador da boa-fé administrativa permite, assim, afirmar que se *“...pretende consagrar a ideia de previsibilidade e, bem assim, a ideia de não contraditoriedade, no domínio da actividade administrativa.”*²⁴

²¹ Cfr. Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado Matos, *Direito Administrativo Geral*, op. cit., p. 216.

²² *Ibidem*.

²³ Cfr. J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa anotada*, volume II, Coimbra Editora, 4.^a edição revista, 2010, p. 804.

²⁴ Cfr. Jorge Miranda e Rui Medeiros, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo III, Coimbra Editora, 2007, p. 575.

Em conclusão, o princípio da boa-fé, da mesma maneira que reclama a protecção das legítimas expectativas dos sujeitos jurídicos privados, exige, mais amplamente, a obtenção de soluções efectivas. Em particular, resulta do princípio da primazia da materialidade subjacente que o Estado tem de fazer uso dos seus poderes em termos que correspondam, substantivamente, às finalidades que o ordenamento jurídico teve em vista com a sua atribuição.

Como nos ensina Mário Aroso de Almeida, a Administração Pública deve actuar de acordo com o princípio da razoabilidade, consagrado expressamente no artigo 8.º do CPA de 2015, o que, claramente, não se verifica numa situação como a controvertida.

Com efeito, não se nos afigura que no caso concreto a actuação da AT se compadeça com a observância dos princípios vindos de enunciar ao desconsiderar um comportamento da Requerente que só agora põe em causa volvidos que estão 30 anos.

3.2 Da caducidade do direito à liquidação

Quanto à questão da caducidade, a AT leva a cabo uma correcção do saldo de reporte dos anos anteriores a 2015, em vez de liquidar o IVA relativo aos períodos de 2006 a 2014, estando em causa uma correcção ao saldo de reporte num Relatório de Inspeção relativo aos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018.

Ora, as correcções relacionadas com crédito de imposto originado desde os anos de 2014, inclusive, para trás, são ilegais, uma vez que foram realizadas fora do prazo legal de caducidade previsto no artigo 45.º, n.º2, da LGT. No caso de ter sido efectuada qualquer dedução ou crédito de imposto, inicia-se a contagem do prazo de caducidade relativo ao IVA a partir do exercício daquele direito, nos termos do artigo 45.º, n.º 3, da LGT, devendo ter-se em consideração o disposto no artigo 98.º, n.º 2, do CIVA, que estabelece que o direito à dedução do imposto só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o respectivo nascimento.

Saliente-se que o procedimento de inspeção ora em causa não abrange sequer os anos anteriores a 2015.

Nos termos do artigo 36.º, n.º 1, do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação nos tributos pelo que,

tendo sido ultrapassado esse prazo, o procedimento inspectivo não poderá ser instaurado, assim como se não podem efectuar quaisquer correcções técnicas às liquidações em causa.

Nestes termos, estava a AT adstrita a efectuar correcções apenas aos períodos de tributação compreendidos entre os anos de 2015 (e a partir de Janeiro deste ano) e 2018, os exercícios em causa no procedimento inspectivo em apreço.

Ao exposto ainda se acrescenta o facto de ter existido uma outra inspecção da AT em anos anteriores, de natureza externa e geral, relativa aos períodos de tributação de 2009 e 2010, e que a própria AT faz menção no Relatório de Inspeção, sem que tivesse resultado qualquer correcção aritmética a este respeito.

Termos em que se conclui que a AT não poderia ter procedido à correcção do referido saldo de reporte relativo a exercícios anteriores a 2015.

3.3 Da indemnização por prestação de garantia indevida

Por último, vimos igualmente que, em 18 de Novembro de 2019, a Requerente veio prestar garantia junto da AT, no valor de € 60 922,21 (sessenta mil, novecentos e vinte e dois euros e vinte e um cêntimos), através da celebração de escritura de hipoteca voluntária sobre os imóveis identificados na escritura junta, incorrendo para o efeito na despesa total de € 940,53 (novecentos e quarenta euros e cinquenta e três cêntimos).

Tendo prestado garantia no âmbito dos respectivos processos de execução fiscal para cobrança das quantias liquidadas pelos actos que são objecto do presente processo, a Requerente invoca que deve, por isso, ser indemnizada nos termos e para os efeitos do artigo 53.º da LGT.

O processo arbitral é meio adequado para o reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada, pois é aplicável subsidiariamente o artigo 171.º do CPPT, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

“Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

- 1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.**
- 2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.**
- 3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.**
- 4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.”**

No caso em apreço, os erros que afectam as liquidações são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, uma vez que as correcções que efectuou foram da sua iniciativa.

Nestes termos, a Requerente têm direito a ser indemnizada pelos prejuízos derivados da garantia prestada para suspender a execução fiscal instaurada para cobrança da quantia liquidada.

Neste contexto, tendo-se concluído pela existência de erro imputável aos serviços na liquidação do tributo e verificando-se os demais pressupostos previstos nos artigos 171.º do CPPT e 53.º da LGT, deverá a AT ser condenada no pagamento dos referidos custos inerentes à prestação da garantia.

IV. Dispositivo

Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.º 2, do Código de Processo Civil.

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2.142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros) a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, conforme Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique -se

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 3 de Junho de 2020

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT. A redacção do presente acórdão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990.

A Árbitro

Clotilde Celorico Palma