

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 183/2019-T

Tema: IVA - IVA 2014 – Artigo 9.º-10, do CIVA – Formação de técnicos de manutenção de aeronaves – Avaliação direta e indireta: ónus da prova.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros José Poças Falcão (árbitro-presidente), Dra. Cristina Coisinha e Dr. Catarina Belim (árbitros-vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o presente Tribunal Arbitral, constituído em 25 de maio de 2019, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. **A..., S.A.** (à data dos factos denominada de **B..., S.A.**) doravante designada por “Requerente”, número de pessoa coletiva e de identificação fiscal ..., com sede no ..., ..., ...-... ..., tendo sido notificada das liquidações adicionais de **Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”)**, com os ns.º 2018 ... (período de tributação 01.14), 2018 ... (período de tributação 02.14), 2018 ... (período de tributação 03.14), 2018 ... (período de tributação 07.14), 2018 ... (período de tributação 08.14), 2018 ... (período de tributação 09.14), 2018 ... (período de tributação 10.14), 2018 ... (período de tributação 11.14), 2018 ... (período de tributação 12.14), 2018 ... (período de tributação 01.15), no valor total de € 331.194,02 do qual são impugnados **€ 329.094, 25**, apresentou, em 15.03.2019 pedido de constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”),

aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Autoridade Tributária”).

2. A Requerente pretende a anulação das liquidações adicionais de imposto em causa no valor de € **329.094, 25**¹ e indemnização por prestação de garantia indevida.
3. Invoca, em sede material, que as liquidações por si impugnadas estão inquinadas de erro de facto e de direito: (i) em primeiro lugar, quanto a correções no valor de € **110.530,56**² relativas a IVA considerado devido por falta de certificação pela J... (“J...”) de serviços de formação profissional prestados pela Requerente, alega que as prestações de serviços em causa estão devidamente certificadas pela entidade competente – H... (“H...”) e, como tal, isentas de IVA (ii) em segundo lugar, quanto a correções no valor de € **218.563,68**, relativas a IVA de valores encontrados em contas bancárias da Requerente não refletidas na contabilidade e imputados a prestações de serviços sujeitas a IVA da Requerente, alega que as correções apenas poderiam ter sido efetuadas ao abrigo do método e procedimento legal de avaliação indireta, o que não sucedeu, e, que, ainda que assim não se entenda, sempre a Autoridade Tributária não cumpriu o ónus da prova dos factos constitutivos do seu direito nos termos do artigo 74.º da LGT.
4. De acordo com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a) e 6.º, n.º 2, alínea a) do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. O Tribunal Arbitral foi constituído no CAAD, em 29.05.2019, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

¹ Do valor total de liquidações adicionais de € 331.194,02 são aceites correções no valor de € 2.099,77 relativas a notas de crédito, no valor de € 111,98, IVA deduzido quanto a aeronave CS, no valor de € 1.035,00 e IVA deduzido indevidamente, no valor de € 952,79).

² No qual se inclui um valor de € 104.200,7 relativo a faturas de serviços prestados e um valor de € 6.329,89 relativo a adiantamentos de clientes de serviços.

6. Notificada para o efeito, em 01.07.2019, a Requerida apresentou resposta tendo-se defendido por exceção, alegando a caducidade do direito de ação, e por impugnação, à cautela e sem conceder. Na mesma data, foi junto aos autos o processo administrativo (“PA”).
7. Ao abrigo do disposto nas als. c) e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, sem oposição das Partes.
8. Foi concedido prazo simultâneo para apresentação de alegações facultativas, tendo a Requerente apresentado as alegações em 24.10.2019 e a Requerente em 28.10.2019. Nas suas alegações, a Requerente defendeu-se da exceção de caducidade da ação invocada pela Requerida.
9. Ulteriormente, na sequência e em consequência de despacho de 2-12-2019, vieram as partes identificar e juntar os documentos alegados no artigo 61º, da Resposta apresentada pela AT (cfr requerimentos apresentados nos autos em 5-12-2019 e 9-12-2019).

10. Em face do exposto, importa delimitar as principais questões *decidendas*.
11. Em primeiro lugar, há que apreciar e decidir a questão prévia levantada pela Requerida sobre a caducidade do direito de ação.
12. Caso não proceda a exceção invocada, cumpre apreciar as questões de mérito que se centram em dois pontos fundamentais: (i) aplicação da isenção constante do artigo 9.º, n.º 10 do Código do IVA aos serviços de formação de manutenção aeronáutica da Requerente e (ii) aplicação das regras de avaliação indireta da matéria tributável quanto a valores encontrados em contas bancárias da Requerente não declaradas na respetiva contabilidade

e, subsidiariamente, caso se conclua pela correta aplicação dos métodos de avaliação direta a estes valores, análise do cumprimento das regras do ónus da prova pela Autoridade Tributária.

II. QUESTÃO PRÉVIA – DA CADUCIDADE DO DIREITO DA AÇÃO

13. Em primeiro lugar, importa conhecer da questão de caducidade do direito da ação invocada.
14. A Requerida invoca que as notificações das liquidações adicionais aqui em causa foram efetuadas por via eletrónica (VIACCTT), considerando-se realizadas no dia 15.11.2018.
15. Invoca ainda que as liquidações adicionais são os únicos atos lesivos e recorríveis em sede contenciosa pelo que, no caso concreto, o prazo de 90 dias para apresentar o PPA nos termos do artigo 10.º n.º 1, alínea a) do RJAT iniciou-se no dia 16.11.2018 e terminou no dia 18.02.2019.
16. Pelo que a proposição do PPA, ocorrida no dia 15.03.2019, foi intempestiva, com a consequência de absolvição da Requerida do pedido, nos termos do artigo 576.º n.º 3 do CPC.
17. Por sua vez, a Requerente não nega que as liquidações adicionais se consideram notificadas no dia 15.11.2018.
18. Mas lembra, nas Alegações apresentadas, que a par dos documentos de liquidação adicional de IVA foram emitidos, pela Autoridade Tributária, documentos de demonstração de acerto de contas das respetivas liquidações (documentos estes juntos como documento 1 das Alegações da Requerente) e é nestes documentos que consta o prazo de pagamento voluntário das liquidações em causa como 19.12.2018.

19. Pelo que, no seu entender, contando-se o prazo de 90 dias para proposição da ação arbitral desde o termo do prazo de pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte nos termos do artigo 102.º n.º 1, alínea a) do CPPT, *ex vis* artigo 10.º n.º 1, al. a) do RJAT, o prazo de proposição da ação arbitral no caso concreto terminou a 19.03.2019.
20. Sendo assim tempestiva, no entender da Requerente, a entrada da ação arbitral em 15.03.2019.
21. Nesta sede, não pode este Tribunal deixar de concordar com a posição da Requerente.
22. É que, tal como indicado no Acórdão Central Sul proferido em 11.10.2018 no processo n.º 1060/16.8BESNT, os atos de “demonstração de acerto de contas” – atos estes válidos e que podem ser emitidos pela Autoridade Tributária – não podem ser considerados “desgarrados” dos atos de liquidação adicional de imposto a que se referem, pois os mesmos mais não são do que documentos que apuram os resultados financeiros em sede de “dever e haver” (débito e crédito), para cada período de imposto, de cada liquidação adicional emitida pela administração tributária.
23. E tal resulta claro, no caso em análise, da própria referência cruzada efetuada entre os documentos de liquidação adicional e os documentos de demonstração de acertos de conta: veja-se, a título de exemplo, a demonstração de liquidação de IVA n.º 2018 ... respeitante ao período de tributação 01.14 e emitida em 08.11.2018 (documento junto ao PPA) que faz, ela própria, referência ao número de documento 2018 ... com data de acerto de contas de 09.11.2018 (documento 1 junto às Alegações da Requerente) que não é mais do que o documento de demonstração de acerto de contas da liquidação deste período 01.14, com um saldo a pagar apurado de € 15.000 e com data de pagamento voluntário 19.12.2018.

24. Sendo os documentos de demonstração de acerto de contas documentos válidos que não podem ser considerados de forma “desgarrada” mas sim de forma complementar aos documentos de liquidação, e constando o prazo de pagamento voluntário do IVA dos documentos de demonstração de acerto de contas e não dos documentos de liquidação de IVA (prazo idêntico de 19.12.2018 para todas as liquidações conforme doc.1 junto com as Alegações da Requerente), resulta da aplicação do artigo 102.º n.º 1, alínea a) do CPPT, *ex vis* artigo 10.º n.º 1, al. a) do RJAT ao caso *sub judice*, que o prazo de 90 dias para proposição da ação arbitral - que se inicia do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas aos contribuintes - iniciou-se no dia 19.12.2018 e terminou no dia 19.03.2019.
25. Sendo assim tempestiva a ação arbitral proposta pela Requerente a 15.03.2019.
26. Nesta sede o legislador foi bem claro ao estipular que pretende que os contribuintes possam “lançar mão” de ações arbitrais até 90 dias após o término do prazo de pagamento voluntário dos impostos liquidados adicionalmente pelo que não pode ser admitida uma solução que retire efeito útil a esta previsão, sobretudo se esta passar por “partir” o ato de liquidação adicional de imposto em múltiplos documentos de demonstração e conferir tratamento autónomo a cada um dos documentos quando a lei não o faz.
27. Razões por que se julga improcedente a exceção da caducidade do direito à ação deduzida pela Requerida.

III. SANEAMENTO

28. O Tribunal é competente.
29. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, contado a partir dos factos previstos no artigo 102.º n.º 1, alínea a) do CPPT.

30. O processo não enferma de vícios que o invalidem na totalidade.

31. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

Cabe apreciar e decidir.

IV. MATÉRIA DE FACTO

41. Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que o Tribunal julga assentes:

- a. A Requerente é uma sociedade anónima comercial que tem por objeto principal o transporte aéreo comercial regular e não regular de passageiros e respetiva bagagem, carga e correio e ainda, entre outras atividades, escola de pilotagem, de mecânicos e técnicos de manutenção de aeronaves e formação dos mesmos (cfr. objeto social da Requerente disponível na base de dados pública do Ministério da Justiça).
- b. A Requerente registou, em 28.11.2018, a alteração da sua sede social de ..., ..., ..., ... para ..., ... - ... (cfr. alteração ao contrato de sociedade registada naquela data na base de dados pública do Ministério da Justiça).
- c. A Requerente registou ainda, na mesma data, a alteração de designação social de B..., S.A. para A..., S.A. (cfr. alteração ao contrato de sociedade registada em 28.11.2018 na base de dados pública do Ministério da Justiça).
- d. À data dos factos – 2014 – a Requerente possuía o certificado PT... emitido pelo H... (atual I...) em 06.04.2011 que a certificava para organização de formação de manutenção aeronáutica, em conformidade com o disposto na Parte-147 do Regulamento (EC) n.º 2042/2003, de 20 de novembro de 2003, nas seguintes categorias:

PLANO DE CERTIFICAÇÃO DO CURSO DE FORMAÇÃO/EXAME MAINTENANCE TRAINING AND EXAMINATION APPROVAL SCHEDULE			
Referência da certificação: PT. ...			
Reference			
Entidade: G...			
Organisation			
CLASSE(CLASS)	QUALIFICAÇÃO (RATING)	LIMITAÇÕES (LIMITATIONS)	
BÁSICO (BASIS)	B1	TB1.1	AVIÕES - TURBINA (AEROPLANES TURBINE)
		TB1.2	AVIÕES - ALTERNATIVO (AEROPLANES PISTON)
	B2	AVIÓNICOS (AVIONICS)	
	A	TA1	AVIÕES - TURBINA (AEROPLANES TURBINE)
		TA2	AVIÕES - ALTERNATIVO (AEROPLANES PISTON)
TIPO/TAREFAS (TYPE/TASKS)	B1	T1	Dornier 228 (Honeywell TPE 331); Cessna/Reims-Cessna 172/F172 Series (Continental)
	B2	T2	Cessna/Reims-Cessna 172/F172 Series (Continental); Beech 76 (Lycoming); Socata TB Series (Lycoming)

(cfr. documento 1.1. junto ao PPA, reconhecido pela cfr ponto IX do Relatório Final de Inspeção).

- e. Em 15.03.2016 foi emitido à Requerente, pela J..., o certificado n.º .../2016, que a certificava como entidade formadora na área de educação e formação, 525 – Construção e reparação de veículos a motor (cfr. documento 1.2. junto ao PPA).
- f. No ano de 2014 a Requerente emitiu faturas relativas a serviços de formação nos quais não liquidou IVA com a menção à isenção do artigo 9.º n.º 10 do CIVA, no valor de € 453.046,41 (cfr. Relatório Final de Inspeção junto com o PA, pontos III.1.1., III.2.1 e anexos 1 e 2).
- g. No ano de 2014 a Requerente era titular das contas bancárias n.º... e n.º ... do C..., as quais não se encontravam refletidas nos elementos contabilísticos da Requerente, bem como os respetivos movimentos de débito e crédito (cfr. Relatório Final de Inspeção junto com o PA, ponto III.1.3, e admissão expressa da Requerente nos artigos 37 e 38 do PPA).
- h. No total destas duas contas, para o ano de 2014, foram realizados 368 movimentos a crédito, excluindo os movimentos com contas de serviços (cfr. Relatório Final de Inspeção junto com o PA, ponto III.1.3 e Anexos 3 e 4, não contraditos pela Requerente).
- i. Dos valores depositados nestas duas contas no ano de 2014, € 899.781,89 correspondem a valores recebidos de particulares e € 126.616,30 correspondem a valores transferidos para a empresa D..., S.A. com o NIPC ... e que foram

- aceites pela Autoridade Tributária como correspondendo a pagamento de serviços realizados por esta última empresa (cfr. Relatório Final de Inspeção junto com o PA, ponto III.1.3 e Anexos 3 e 4, e ainda artigo 40 do PPA).
- j. No ano de 2014, foram lançados na conta 722 da Requerente o registo de rendimentos no valor de € 27.521,27 relativos a adiantamentos de clientes de serviços de formação da Requerente para os quais não chegaram a ser emitidas faturas por ausência de dados para o efeito (cfr. Relatório Final de Inspeção, ponto III.1.4 e artigo 107 do PPA).
- k. A Requerente foi objeto de uma inspeção externa de âmbito geral para o ano de 2014 sob a Ordem de Serviço n.º OI2017... .
- l. Na sequência desta ação inspetiva foram efetuadas, com relevância para a causa, correções em sede de IVA no montante de € 331.194,02, das quais são aqui contestadas liquidações no montante de € **329.094, 25** relativas a: (i) € **110.530,56**³ de IVA considerado devido por falta de certificação pela J... de serviços de formação profissional prestados pela Requerente e (ii) € **218.563,68** de IVA calculado sobre € 950.276,90 encontrados em contas bancárias da Requerente não refletidas na contabilidade e imputados a prestações de serviços sujeitas a IVA da Requerente.
- m. As correções em causa foram efetuadas com base nos seguintes fundamentos (com relevância para a causa) que se transcrevem do Relatório Final de Inspeção:

“III.1.1. Falta de liquidação de IVA nas operações consideradas isentas indevidamente

No que diz respeito ao IVA, todas as operações realizadas pelo s.p. encontram-se sujeitas a IVA, nos termos da alínea a) do n.º 1 do

³ No qual se inclui um valor de € 104.200,7 relativo a faturas de serviços prestados e um valor de € 6.329,89 relativo a adiantamentos de clientes de serviços.

*artigo 1.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).
(...).*

Verifica-se no entanto, que o s.p. emitiu faturas respeitantes a outros serviços, tais como, "formação", "formação profissional", "hour building", "horas de voo C150 (complemento à formação)", "realização de exames básicos para a conversão de 81 para 82", "examinação part 66", "fatores humanos (14 formações)", "part 145 (14 formações)", "horas extras efetuadas", "pacote 20h", "voo de verificação", "renovação MEP/IR", "aluguer de main landing gear actuator" e "part M", tendo-as consideradas isentas ao abrigo do artigo 9º ou 14.º do CIVA. Os documentos que foram emitidos nestas condições encontram-se indicados no anexo 1.

Em 09.02.2018, foi o s.p. notificado para descrever discriminadamente a natureza dos serviços mencionados nas faturas identificadas no anexo 1, apresentando para o efeito documentos comprovativos dos serviços realizados, cliente a cliente e indicação, em cada fatura, o motivo justificativo da não aplicação do imposto, considerando a obrigação formal, prevista na alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA. Na resposta dada, relativa ao ano de 2014, o s.p. vem indicar, na justificação para a não aplicação do imposto, "isento artigo 9.º para todas as faturas com exceção da FA 2014/106 e FA 2014/107, cujos descritivos são "renovação MEP/IR" e "aluguer de Main Landing Gera Actuator (50 horas), em que indica "isento artigo 14º". (...) No que diz respeito às restantes faturas emitidas, constantes no anexo 1, o s.p. apenas indica como motivo de isenção "artigo 9.º", e naquelas em que na descrição dos serviços não é indicado que se trata de formação, vem esclarecer que aqueles serviços também estão relacionados com a formação. Pelo que, parece que o s.p. ao referir "artigo 9.º" como

motivo de isenção de IVA, está a enquadrar estes serviços no n.º 10 do artigo 9.º do CIVA.

(...)

Relativamente à formação, estabelece o n.º 10 do artigo 9.º do CIVA, que estão isentas de imposto as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático, efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes. Ou seja, esta isenção abrange as prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional quando efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitações profissionais. Pelo que, é pressuposto obrigatório para a aplicação da referida isenção, que as entidades em causa sejam reconhecidas como competentes nos domínios da formação e reabilitação profissionais. Este reconhecimento, designado por certificação, é regulado pela portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro, que entrou em vigor a 05.11.2010, tendo revogado a portaria n.º 782/97, de 29 de agosto. No preâmbulo daquele diploma consta, que a certificação das entidades formadoras confere tratamento fiscal especial, entre outras coisas, no imposto sobre o valor acrescentado. No que diz respeito ao IVA, este tratamento fiscal especial, refere-se à isenção de imposto consignada no n.º 10 do artigo 9.º do CIVA, concedida às entidades que possuem a certificação nos termos da referida portaria. Nos termos do decreto-lei n.º 210/2007, de 29 de maio, a certificação das entidades formadoras é assegurada pela J... (J...). De acordo com o portal

desta Direção-Geral e também após resposta à notificação efetuada à mesma a pedir alguns esclarecimentos, verificou-se que o s.p. encontra-se acreditado pela J..., desde 15.03.2016, na área Construção e reparação de veículos a motor - 525, pelo que, pode-se concluir que, o s.p. encontra-se abrangido pela isenção do n.º 10 do artigo 9.º do CIVA, relativamente às prestações de serviços de formação profissional respeitantes a esta área, desde 15.03.2016. Deste modo, as faturas emitidas pelo s.p. no ano de 2014, relacionadas com serviços de formação não se encontram abrangidas pela isenção do n.º 10 do artigo 9.º do CIVA, pelo que no capítulo das correções (III.2.1.) iremos apurar o IVA em falta.”

(...)

III.1.3 Contas bancárias omitidas na contabilidade

No âmbito do procedimento inspetivo que se encontra a decorrer ao sujeito passivo E..., Administrador da B..., ao abrigo da ordem de serviço n.º 012017..., emitida em 28.09.2017 e após uma notificação efetuada ao mesmo, em 09.02.2018, detetou-se, através dos elementos disponibilizados pelo Sr E..., como resposta àquela notificação, que a B..., era titular de uma conta bancária, sediada no C..., nomeadamente a n.º ..., que não se encontrava refletida na contabilidade. Neste seguimento, notificou-se a B..., ao abrigo do n.º 4 do artigo 59.º da Lei Geral Tributária (LGT) e em conformidade com os artigos 9º, 28º e 48º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), em 19.03.2018, para autorizar, por escrito, o acesso a toda a informação bancária e documentos bancários de todas as contas tituladas pela sociedade, referentes aos movimentos realizados no ano de 2014, tendo sido concedida. Pelo que solicitou-se ao Banco de Portugal a identificação de todas as contas bancária em nome do s.p., relativas

ao ano de 2014, constantes da base de dados de contas daquela instituição. Em resposta, o Banco de Portugal identificou as referidas contas, tendo-se verificado que além da conta n.º..., existia uma outra, nomeadamente, a conta n.º..., também sediada no C..., que, à semelhança da primeira, não se encontrava refletida nos elementos contabilísticos.

Deste modo, notificou-se o s.p., em 15.06.2018, ao abrigo do estabelecido no n.º 4 do art.º 59.º da LGT, conjugado com ao artigo 9.º do RCPITA, do seguinte:

1 - Justifique, comprovando documentalmente, a natureza dos créditos nas contas tituladas pela B..., S.A., nomeadamente, contas n.ºs ... e ..., do C..., conforme valores constantes nos extratos de conta que constituem anexo 1, com exceção das transferências da conta de serviço e de outras contas da sociedade. Nos casos em que estes valores respeitem a rendimentos de vendas e/ou prestações de serviços, identifique as correspondentes faturas emitidas;

2 - Justifique, comprovando documentalmente a natureza dos valores debitados nas contas tituladas pela B..., S.A., nomeadamente, contas n.ºs ... e ..., do C..., conforme valores constantes nos extratos de conta que constituem anexo 1, com exceção das transferências da conta de serviço e outras contas da sociedade, bem como identifique os beneficiários desses valores (nome e NIF).

Em resposta a esta notificação, o s.p. veio esclarecer que "os depósitos bancários junto do C... n.ºs ... (conta 1) e ... (conta 2) foram utilizadas até ao respetivo encerramento como contas do Sr. E..., pese embora a B...figurar como titular, as quais eram utilizadas para situações já conhecidas pela AT, como levantamentos de numerário do cofre do Sr. E..., e pagamentos de suprimentos à B... em

consequência das mesmas transferências... ". A resposta à referida notificação encontra-se no processo do s.p. arquivado nesta Direção de Finanças.

Analizando as duas contas bancárias, verifica-se que a maioria dos créditos (entradas) nas mesmas, respeitam a transferências interbancárias efetuadas por particulares. Existem alguns depósitos em numerário e transferências de outras empresas. Relativamente aos débitos (saídas), verifica-se a existência de movimentos para o administrador B..., para a D..., S.A., NIPC: ... (empresa em que E... é presidente do conselho de administração), para particulares, para pagamento de créditos, entre outras. Estas duas contas bancárias refletem movimentos, que comprovadamente tem origem numa atividade económica, só no ano de 2014, o número de movimentos a crédito totalizam 368, excluídos os movimentos com a conta de serviço. Estas duas contas bancárias, tituladas pelo s.p., não estão registadas na contabilidade, bem como os seus movimentos, a débito e a crédito, não se encontram registados na contabilidade.

Relativamente a toda esta situação, o s.p. veio esclarecer na referida resposta à notificação, que "todas as transferências de pessoas particulares (identificadas nos extratos) respeitam a serviços de formação e ensino de pilotos prestados pela D..., os quais como se disse, por lapso na identificação dos depósitos eram transferidos para esta conta. Assim que identificados, o titular da conta, Sr. E..., transferia os respetivos montantes para depósito da D..., sendo que na maioria das situações, essa devolução para a D... era realizada no espaço de poucos dias. Posteriormente e como referido, a D... emitia as respetivas faturas (anexas)". Uma vez que o s.p. juntou algumas faturas emitidas pela D..., para esclarecer esta situação, efetuou-se o cruzamento entre o montante das faturas emitidas ao

cliente e o valor transferido por este e posteriormente verificou-se se estes montantes tinham sido transferidos para a D... . Há situações em que é comprovado pelos documentos, nomeadamente, faturas, e movimentos financeiros, que de fato a justificação dada pelo s.p. é aceitável/comprovada (anexo 3) e outras em que não se consegue apurar o relacionamento descrito (anexo 4). A justificação dada pelo s.p., de que os recebimentos de particulares eram referentes a serviços prestados pela D..., cujas faturas eram emitidas por esta, e que os valores eram transferidos posteriormente para a D..., não tem aderência aos valores refletidos nas contas bancárias em análise, pois os recebimentos de particulares totalizam o montante de € 899.781,89 e as transferências para a D... totalizam o montante de € 126.616,30, no ano de 2014. Além destes créditos com origem em particulares, que o s.p. refere estarem relacionados com prestações de serviços efetuadas pela D..., mas que não comprovou documentalmente a origem e natureza dos mesmos, existem outros, nomeadamente depósitos em numerário, depósito de cheques, créditos que o s.p. refere na resposta à notificação, tratarem-se de acertos com a empresa F..., Lda. (empresa cujo gerente é E..., adiante designada por F...) e outros que diz referirem-se "ao reembolso ao Sr. E... do adiantamento do pagamento de serviços de reparação automóvel e fornecimento de material aeronáutico devidos pela B..., que depois foram transferidos para outra conta pessoal do Sr. E...". Todas estas situações que não foram comprovadas documentalmente, e que se desconhece a origem e natureza dos montantes creditados nas contas bancárias (1 e 2), encontram-se indicados no anexo 4 ao presente relatório e irão ser consideradas rendimentos, nos termos do artigo 20.º do CIRC. Para o cálculo do valor dos rendimentos omitidos, expurgaram-se alguns movimentos a crédito, nomeadamente os movimentos entre contas,

os créditos que pela descrição do movimento estão relacionados com a B..., F..., D... e E... e outros em que foi aceite a justificação dada pelo s.p., por ter sido comprovada documentalmente. O sujeito passivo, ao omitir as contas bancárias n.ºs ... e ..., não cumpriu com as obrigações contabilísticas nos termos do artigo 123.º do CIRC, bem como não refletiu todas as operações por si realizadas, nos termos do artigo 17.º do CIRC.

Resumidamente e por mês (anexo 4), os montantes apurados de rendimentos omitidos no ano de 2014, são os a seguir indicados:

Quadro 3 - Rendimentos omitidos nas contas bancárias - Ano 2014

Valores: euros

<i>Período</i>	<i>Rendimento</i>
<i>Janeiro</i>	<i>41.308,21</i>
<i>Fevereiro</i>	<i>107.908,04</i>
<i>Março</i>	<i>164.020,41</i>
<i>Abril</i>	<i>31.657,34</i>
<i>Mai</i>	<i>21.636,70</i>
<i>Junho</i>	<i>24.642,15</i>
<i>Julho</i>	<i>25.564,30</i>
<i>Agosto</i>	<i>278.838,78</i>
<i>Setembro</i>	<i>86.139,45</i>
<i>Outubro</i>	<i>71.522,40</i>
<i>Novembro</i>	<i>65.009,81</i>
<i>Dezembro</i>	<i>32.029,31</i>

Total	950.276,90
--------------	-------------------

Estes rendimentos omitidos estão sujeitos a IVA de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, à taxa normal (23%) prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º.”

(...)

III.1.4. Adiantamentos de clientes

O s.p. foi notificado ao abrigo do n.º 4 do artigo 59.º da LGT conjugado com o artigo 9.º do RCPITA, para indicar as faturas emitidas aos clientes que efetuaram adiantamentos no ano de 2014 cuja regularização dos saldos encontra-se contabilizada no ano de 2015 nas contas..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., Em resposta à notificação, o s.p. veio esclarecer que "trata-se de valores lançados na conta de rendimentos 722 mas relativamente aos quais não chegaram a ser emitidas as faturas, na maioria das vezes porque os clientes de formações (TMA ou paraquedismo) não chegaram a fornecer dados para a emissão de fatura."

Além disso, foi notificado também para apresentar cópia das faturas emitidas como contrapartida dos adiantamentos/rendimentos registados através do lançamento 5, no diário de operações diversas, de 30.11.2014. Relativamente a esta questão, o s.p. indicou que "trata-se de rendimentos de formações que não chegaram a ser faturados por ausência de dados, tendo sido lançados nesta rúbrica contabilística ".

De acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do CIVA, se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da fatura, o

imposto torna-se exigível, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido.

Ou seja, verifica-se que o s.p. reconheceu os rendimentos dos referidos adiantamentos, independentemente de não ter emitido as respetivas faturas. No entanto, e conforme já exposto no ponto III.1 . 1. , a formação prestada pelo s.p., no ano de 2014, está sujeita a IVA, à taxa normal, pelo que, conclui-se que existe falta de liquidação de IVA, aquando dos recebimentos dos referidos adiantamentos.”

- n. A Requerente exerceu direito de audição quanto ao projeto de correção da inspeção tendo os elementos adicionais apresentados quanto ao ponto III.1.3 - contas bancárias omitidas na contabilidade (valores de serviços justificados como imputáveis à empresa D...) - sido considerados pela Autoridade Tributária e incorporados no respetivo ponto III.1.3. (cfr. Relatório Final de Inspeção ponto IX Direito de Audição). No demais, mantiveram-se as correções e respetivos fundamentos.

Motivação da matéria de facto

42. 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 selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).
43. 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 das questões de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

-
44. O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e factos notórios.
45. Em particular, relativamente à qualidade da Requerente como entidade certificada pelo H..., em 2014, para formação em manutenção aeronáutica, o Tribunal formou a sua convicção a partir do confronto do certificado do H... apresentado como documento 1.1. do PPA que não foi contradito pela Requerida, complementado com elementos públicos e notórios que consubstanciam que o mesmo foi emitido e era válido a favor da Requerente em 2014, a saber:
- a. O certificado é emitido a favor da entidade G..., com morada em ...-... - ... -... ..., resultando de elementos notórios disponíveis online, designadamente protocolo de cooperação entre o Ministério da Defesa Nacional e a G..., de 28 de janeiro de 2015, para formação de técnicos de manutenção aeronáutica, que a Requerente é comumente referida por G...- “escola” de formação em manutenção aeronáutica tendo, de igual modo, na data dos factos, a sua sede social na morada referida no certificado, a saber, ..., ..., ...,
 - b. O certificado é emitido em 06-04-2011 sem prazo de validade nele indicado e não existem elementos que coloquem em causa a validade do mesmo ao longo de 2014, pelo contrário, resulta de consulta à base de dados pública da I... que o certificado em causa, com referência PT..., se mantém atual com as mesmas categorias de formação (formação básica e formação de qualificação aeronave).
46. Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas ou de direito, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

III. DO DIREITO E DO MÉRITO

São duas as questões objeto da presente ação:

- i. A primeira consiste em saber se as prestações de serviços de formação, que não estejam certificadas pela J..., mesmo tendo obtido certificação sectorial, beneficiam da isenção do artigo 9.º n.º 10 do CIVA.

Transpondo para o caso dos presentes autos, *in casu*, trata-se de determinar se as prestações de serviços de formação, prestadas pela Requerente, A..., S.A. sob a designação de G..., certificadas pelo H... (H...), entidade reguladora da aviação civil⁴, mas sem qualquer certificação pela J..., beneficiam da isenção do artigo 9.º n.º 10 do CIVA.

- ii. A segunda, com a tributação em IVA, assente em presunções, de prestações de serviços omitidas na contabilidade da Requerente, alegadamente refletidas em movimentos bancários, de duas contas bancárias em nome da Requerente, também usadas para fins pessoais do seu sócio E... .

Trata-se de saber se, numa situação de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, pode a AT tributar o SP com recurso a presunções, ou seja, utilizando uma avaliação indireta sob a veste de correções aritméticas e sem observar os requisitos legais.

i. Isenção de tributação das ações de formação certificadas por entidade setorial

O sistema de certificação das entidades formadoras encontra-se regulado no Decreto Lei n.º 396/2007, de 31 de dezembro e pela Portaria n.º 851/2010, de 6 de setembro, alterada pela Portaria n.º 208/2013, de 3 de junho.

⁴ Lei n.º 67/2018, de 28 de Agosto e Decreto-Lei n.º 145/2017, de 16 de março

Para a AT, do artigo 4.º da Portaria n.º 208/2013, de 3 de junho, resulta que a certificação das entidades formadoras implica sempre a certificação efetuada junto da J..., antes da certificação abrangida pela legislação sectorial, sem o que não podem beneficiar da isenção do n.º 10 do artigo 9.º do CIVA, impondo-se, assim, à Requerente uma dupla certificação.

Na verdade, tal entendimento parece resultar da letra da mencionada Portaria, mediante a atribuição ao Ministério responsável pela área da formação da competência para o ato de reconhecimento formal de que uma entidade detém competências, meios e recursos adequados a desenvolver atividades formativas em determinadas áreas da educação e formação (*vide* n.º 1 do artigo 6.º).

Porém, do n.º 3 do artigo 6.º, da Portaria n.º 208/2013, de 3 de junho, resulta que o ato de certificação carece apenas de ser comunicado à J..., quando a legislação sectorial atribua a outra entidade a competência para a certificação de entidades formadoras em determinada área de educação e formação ou em determinados cursos ou ações de formação.

De acordo com o Decreto-Lei n.º 396/2007, de 31 de dezembro, mais concretamente do seu artigo 16.º, n.º 2: *“A certificação das entidades formadoras é realizada por entidade pública acreditada no âmbito do Sistema Português da Qualidade, envolvendo a participação dos parceiros sociais e outras entidades representativas do sector, nos termos de portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelas áreas da formação profissional e da educação.”*

A alínea b), e o n.º 2 do artigo 1.º da Portaria n.º 208/2013, de 3 de junho, sob a epígrafe “Objeto e âmbito”, dispõem o seguinte:

Artigo 1.º

a. (...)

b. *O regime supletivo de certificação para acesso e exercício da atividade de formação profissional, aplicável nos termos estabelecidos em legislação setorial, a fim de instituir um regime quadro de acordo com os princípios e regras constantes no Decreto-lei n.º 92/2010, de*

26 de julho, que transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva n.º 2006/123/CE, de 12 de dezembro, relativa aos serviços no mercado interno.

2 - A certificação é concedida por áreas de educação e formação em que a entidade formadora desenvolve a sua atividade. (sublinhado nosso)

Por seu turno, o artigo 6.º da aludida Portaria, sob a epígrafe “Entidades certificadoras”, dispõe que:

Artigo 6.º

Entidades Certificadoras

1 - A certificação das entidades formadoras inserida na política da qualidade dos serviços assim como a certificação regulada por legislação setorial, a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 1.º, são asseguradas pelo serviço central competente do ministério responsável pela área da formação profissional, sem prejuízo do disposto no n.º 3.

2 – (...)

3 - Sempre que a legislação setorial referida na alínea b) do n.º 1 do artigo 1.º atribua a outra entidade a competência para a certificação de entidades formadoras em determinada área de educação e formação ou em determinados cursos ou ações de formação, o ato de certificação é comunicado, nos termos dessa legislação, ao serviço referido no n.º 1.(sublinhado nosso)

A Lei n.º 67/2013, de 28 de agosto - Lei quadro das entidades reguladoras - reconheceu oH...⁵ como entidade reguladora da aviação civil e, de acordo com os n.ºs 1 e 2 do artigo 1.º dos Estatutos desta entidade, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 40/2015, de 16 de março, a I... é a autoridade nacional em matéria de aviação civil com poderes de regulação, fiscalização e supervisão da aviação civil, a quem compete, nos termos da alínea do n.º 5 do artigo 16.º dos seus estatutos⁶ “os procedimentos de operações de voo, de manutenção, **de formação profissional de pessoal navegante e de manutenção de aeronaves.**”

⁵ Agora denominada I...

⁶ Aprovados pelo Decreto-Lei n.º 40/2015, de 16 de março

Decorre da legislação em vigor que, a certificação em determinada área, curso ou ação de formação, definida em legislação setorial, habilita a entidade formadora a desenvolver a atividade de formação profissional alvo dessa regulamentação.

Entendimento que resulta da alteração introduzida pela Portaria n.º 208/2013, de 6 de junho, em cujo preâmbulo se pode ler o seguinte:

(...)A autoridade competente para a certificação não será, em todos os casos, o serviço central competente do ministério responsável pela área da formação profissional, sendo tal competência atribuída a autoridades setoriais, conforme a área de formação em causa, nos termos da respetiva legislação setorial.

Mantém-se a especificidade da certificação facultativa de entidades formadoras que, em regra, não constitui um requisito legal para o acesso e o exercício da respetiva atividade, e se insere numa política de qualidade dos serviços que os Estados membros devem incentivar, não havendo lugar, neste caso, a deferimento tácito dos pedidos apresentados por entidades constituídas em Portugal.(...)

Importa, agora, atentar na redação do n.º 10) do artigo 9.º do CIVA, à data dos factos, a qual dispunha da seguinte forma:

As prestações de serviços que tenham por objecto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didáctico, efectuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes;

(...)

Ou seja, o CIVA não faz depender a isenção de IVA da certificação da formação pela J..., e inexistindo uma norma que imponha a certificação por esta entidade, como pressuposto da

legalidade da formação profissional em geral, e da isenção do IVA em particular, não pode a AT impor a verificação de tal requisito para a Requerente poder beneficiar da isenção do n.º 10 do artigo 9.º do CIVA.

Atento o acima exposto, impõe-se concluir que, a competência para a certificação das entidades formadores em matérias de pessoal aeronáutico e outro pessoal de aviação civil, estão sujeitas a certificação da I..., estando as entidades formadoras certificadas isentas de IVA ao abrigo n.º 10 do artigo 9.º do CIVA.

Pelo que, nesta matéria, assiste razão à Requerente, estando a liquidação de IVA no montante de € 104.200,67, ferida de ilegalidade, bem assim como a liquidação de imposto relativamente a adiantamento de clientes no total de € 6 329,89, exatamente pelas mesmas razões expendidas no presente excursão, pois estando as prestações de serviços isentas, então os correspondentes adiantamentos de clientes também gozam da mesma isenção.

ii. Tributação das prestações de serviços omitidas na contabilidade

No decurso do processo inspetivo, de âmbito geral, com referência ao período de 2014, a AT verificou existirem duas contas bancárias tituladas pela Requerente, também movimentadas pelo seu sócio gerente para fins pessoais, que não se encontravam refletidas na contabilidade, constituindo tal omissão um incumprimento das obrigações contabilísticas da sociedade.

E, do confronto dos documentos contabilísticos da Requerente com as transferências efetuadas para as contas bancárias tituladas por esta, a AT concluiu que tais entradas correspondiam à remuneração de prestações de serviços, tendo procedido a correções ao IVA liquidado e IVA dedutível no montante de € 331 194,02.

No que tange aos movimentos bancários, durante o procedimento inspetivo a AT formou a convicção de que as contas bancárias refletem movimentos que, comprovadamente, têm origem numa atividade económica.

Isto porque, a Requerente tentou justificar, sem sucesso, o número de movimentos a crédito, num total de 368 no ano de 2014, como sendo pagamentos de alunos (particulares) respeitantes a ações de formação prestados pela D..., S.A., (sociedade da qual é presidente do conselho de administração o sócio da Requerente) depositados por engano nestas contas, e transferidos de imediato para as contas da D... quando identificados como sendo alunos, bem assim como alguns movimentos do sócio, e entidades terceiras com quem tinha relações comerciais.

Dos movimentos a crédito, a AT verificou que os recebimentos dos particulares totalizam o montante de € 899.616,30 e as transferências para a D... cifram-se € 126.616,30, razão pela qual a AT, entendeu que o valor não transferido para a D..., expurgado alguns movimentos a crédito, no total de **€ 950.276,90** corresponde a prestações de serviços efetuadas pela Requerente, tendo liquidado IVA no valor de **€ 218.563,68** por aplicação da taxa normal de 23%.

Posto isto, face às inúmeras irregularidades na contabilidade da Requerente, trata-se de saber se a AT, no âmbito do procedimento de inspeção, fez meras correções aritméticas ou utilizou métodos indiretos sem observar os requisitos legais e, neste caso, quais são as consequências da não observância pela AT de tais formalidades.

O n.º 1 do art.º 75.º do Lei Geral Tributária (LGT) determina que se presumem “(...) *verdadeiras de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.*(...)”

Esta presunção vincula a administração fiscal à realização da liquidação com base nas declarações dos contribuintes, sem prejuízo do direito que lhe é concedido de proceder, ao controlo dos factos declarados.

Assim, o artigo 75.º da LGT consagra o princípio da declaração no apuramento da matéria tributável, presumindo-se a veracidade dos dados e apuramentos decorrentes caso o contribuinte disponha de contabilidade organizada segundo a lei fiscal e comercial.

Porém, o n.º 2 do artigo 75.º dispõe que tal presunção não se verifica no caso de a contabilidade revelar omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

Neste caso, verifica-se a verdadeira impossibilidade de quantificação direta e exata da matéria tributável a partir da contabilidade do contribuinte, pelo que a AT poderia aplicar os critérios constantes no n.º 1 do artigo 90.º da LGT para determinar o rendimento efetivamente real a ser tributado.

A avaliação indireta é, pois, subsidiária da avaliação direta de acordo com o n.º 1 do artigo 85.º da LGT e visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha conforme estabelecido no n.º 2 do art.83.º da LGT, realizando ela mesma a quantificação dos valores em falta e omissos nas declarações dos contribuintes. De acordo com Santos⁷ a AT só pode proceder à avaliação indireta nos casos estabelecidos e previstos na lei e nestes casos *«o apuramento do benefício económico ilegítimo dos arguidos, realizado pela Administração fiscal, não é feito de forma arbitrária, por conjeturas ou por suposições, mas, com base em dados, pressupostos e procedimentos objetivos e precisos»*

⁷ Segundo Saldanha Sanches para garantir o recurso excepcional aos métodos indiretos à AT é exigido na fundamentação especial que deverá acompanhar o exercício do poder que lhe permite o recurso a métodos indiretos, especificar os motivos de impossibilidade de comprovação de forma direta e exata da matéria tributável

Sucedem que, quando a AT recorre à tributação por métodos indiretos, o n.º 4 do artigo 77.º da LGT, está obrigada a especificar os motivos de impossibilidade da comprovação e quantificação diretas e exatas da matéria tributável e a indicar os critérios utilizados na sua determinação.

Neste sentido vai a jurisprudência dos nossos Tribunais superiores, conforme sumário, da decisão proferida pelo Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), no âmbito do processo n.º 389/12.9BEVIS: (...)”*Compete à Administração Tributária o ónus de provar os pressupostos da tributação por métodos indiretos, demonstrando que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso àquele método se tornou a única forma de calcular o imposto, externando os elementos que a levaram a concluir nesse sentido. Bem como cabe à Administração Tributária o ónus de indicar e fundamentar os critérios utilizados na determinação da matéria tributável por métodos indiretos, fazendo assentar o volume da matéria coletável presumida em dados objetivos, racionais e fundamentados, aptos a inferir os factos tributários, não em meras suspeitas ou suposições. Após, recai sobre o contribuinte o ónus de demonstrar que aqueles pressupostos não se verificam ou que, verificando-se, houve erro ou manifesto excesso na quantificação.*⁸

Também o acórdão do TCA Sul de 04-05-2010, prolatado no âmbito do processo n.º 03903/10, sufraga o entendimento de que a AT só pode aplicar a avaliação indireta, desde que demonstre os pressupostos legais e fundamente devidamente o recurso a tal método de avaliação: «*Tendo a AT adotado o recurso a métodos indiciários para determinar o lucro tributável do contribuinte, compete-lhe demonstrar a verificação dos pressupostos legais que permitem a tributação com recurso a tais métodos e, feita essa prova, recai sobre o contribuinte o ónus de demonstrar que houve erro ou manifesto excesso na quantificação.*»

⁸ Consultável em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/3EFEA2EDAA5EA965802582DA002C88E6>, vide também acórdão do TCAN, proferido no processo n.º 4883/04-Viseu, de 26-04-2018

Donde, verificados que estejam os pressupostos factuais para uma avaliação indireta corretiva, cabe também à administração, através de raciocínios que têm uma natureza presuntiva fixar a matéria coletável, cabendo ao sujeito passivo a prova do excesso (artigo 74.º n.º 3 da LGT).

Também a doutrina maioritária, sustenta a possibilidade da AT recorrer a métodos presuntivos ou indiretos para determinar a matéria coletável, até porque, nestes casos, o princípio da verdade material cede perante a “*verdade material aproximada*”, quando a avaliação direta não for possível ou conveniente.⁹

Nas palavras de Joaquim Freitas da Rocha¹⁰, “(...) *o recurso pela Administração a métodos indirectos de tributação não se confunde com o recurso a meras “correções técnicas”, pois neste último caso o que se verifica é que essa mesma Administração limita-se a não aceitar os valores declarados pelo contribuinte nas suas declarações ou na sua contabilidade ou escrita, seja porque nela existem erros ou omissões, seja porque existe uma divergência na qualificação de actos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto – e “trabalha” esses elementos de um modo mais rigoroso mas sem recorrer a qualquer presunção ou indício, antes lançando mão de meios directos como as declarações fornecidas por terceiros ou uma análise mais atenta dos documentos do próprio. Está-se, portanto, e ainda, no domínio da avaliação directa*¹¹. (...)”

Importa ainda atentar na distinção entre o conceito de erro e fraude. Por erro compreende-se um ato não intencional resultante de omissões, desatenções ou interpretação deficiente de factos no decorrer da elaboração dos registos e demonstrações contabilísticas, enquanto, por fraude se compreende um ato de natureza intencional de omissão, deturpação e manipulação de transações contabilísticas em conformidade com a subsequente falsificação de documentos, registos e demonstrações contabilísticas.

⁹ Joaquim Freitas da Rocha, *in* Lições de Procedimento e Processo Tributário, 5ª Edição, outubro de 2014

¹⁰ *in* Lições de Procedimento e Processo Tributário, página 198, 5ª Edição, outubro de 2014

¹¹ A respeito do assunto, v. acórdão do TCA Norte de 21 de Outubro de 2004, processo n.º 00063/04, disponível em <http://www.dgsi.pt>

Neste sentido, a Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 4 estabelece que os erros de períodos anteriores são omissões, e declarações incorretas, nas demonstrações financeiras das empresas. Esses erros incluem efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou incorretas interpretações de factos e fraudes.

No caso dos autos, tudo leva a crer que houve uma omissão de rendimentos resultante da deturpação, e mesmo omissão, da documentação de suporte das operações registadas, dedução indevida de IVA, inexistência de documentos e omissão de duas contas bancárias com movimentos avultados, o que não transmite qualquer credibilidade da contabilidade.

Com efeito, a utilização indiscriminada dessas contas bancárias para movimentação de dinheiros de diferentes empresas e dinheiros particulares, constitui uma inegável promiscuidade entre carteiras, ou dito de outra forma, comprova de forma irrefutável a confusão ou promiscuidade entre esferas jurídicas das empresas e aponta para a inexistência de autonomia patrimonial entre as empresas e entre estas e o seu sócio, levando-nos a inferir que não estamos perante meros erros contabilísticos, de arquivo e/ou outros, mas de uma atuação intencional no sentido de ocultar rendimentos.

E na verdade, face à manifesta impossibilidade de quantificação direta dos elementos necessários à correta determinação da matéria tributável, perante a insuficiência de elementos contabilísticos resultantes da sua irregularidade (alínea a) do artigo 88.º da LGT) encontravam-se reunidos os pressupostos para a AT determinar a matéria coletável com recurso a métodos indiretos, ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, desde que cumprisse também os demais requisitos legais, nomeadamente, o de fundamentação.

Sendo que, a opção por correção técnica ou métodos indiretos, não está no âmbito dos poderes discricionários da AT, mas qualquer um deles constitui um poder vinculado, conforme se pode ler no acórdão do TCA Norte, no processo n.º 01686/07.0BEVIS “(...) *ao que aqui nos importa considerar, a AT se encontra vinculada ao recurso às correções técnicas, quando, apesar da violação dos deveres de cooperação do contribuinte, se encontre, sem embargo, em condições*

de apurar com efectividade os rendimentos a tributar e, ao invés, se e na medida em que tal apuramento se venha a revelar inviável, não pode, então, deixar de lançar mão da metodologia indirecta, o que vale por dizer que esta pressupõe uma situação que se mostre “Marcada por uma inultrapassável incerteza e exigindo uma cuidadosa fundamentação”, revelando-se como “uma última ratio fisci, ...” Cfr. JLSaldanha Sanches em “A Quantificação da Obrigação Tributária”, 302/303.

Acontece que, de acordo com o parecer do chefe de equipa constante do relatório de inspeção, a AT recorreu a meras correções aritméticas para determinar a matéria coletável, parecer este que mereceu a concordância do diretor de finanças.

Todavia, a AT perante inexistência de prova da origem e natureza dos montantes creditados nas contas bancárias (1 e 2), não fez meras correções diretas de registos contabilísticos, mas considerou como rendimentos tais montantes, nos termos do artigo 20.º do CIRC, e sujeitou os rendimentos omitidos a IVA, de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, à taxa normal de 23% prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º.

Claramente, a AT socorreu-se de raciocínios presuntivos para determinar a matéria coletável. Pois das omissões contabilísticas e, sobretudo, das discrepâncias dos movimentos bancários não explicadas pelo contribuinte, a AT presumiu rendimentos obtidos como contraprestação de prestações de serviços, que sujeitou a IVA, tendo depois presumido que todos estes montantes diziam respeito a prestações de serviços tributadas à taxa de 23%, bem sabendo que o contribuinte pratica operações isentas.

A presunção de rendimentos consiste na aplicação de métodos indiretos pela AT sem a observância dos requisitos legais para a sua aplicação, o qual está sujeito a especiais deveres, nomeadamente de fundamentação, e consagra direitos e garantias específicos ao contribuinte¹².

¹² Artigos 87.º a 94.º da LGT

A AT deveria ter fundamentado não só o recurso a métodos indiretos, bem assim como a adequação do raciocínio presuntivo utilizado ao caso concreto.

Na ausência de ambas (as fundamentações), impõe-se concluir pela ilegalidade da liquidação com a sua conseqüente anulação.

IV. DA INDEMNIZAÇÃO DA GARANTIA PRESTADA

A Requerente formulou, acessoriamente, pedido de indemnização por garantia indevida.

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais tributários restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, conforme resulta expressamente da alínea b) do art.º 24.º do RJAT.

No mesmo preceito “*o legislador deixou claro que os efeitos aí previstos são “sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código do Procedimento e do Processo Tributário”. Considera-se a este propósito que o legislador aqui se está a referir a todos os efeitos que decorram do CPPT, para o sujeito passivo, e que são aplicáveis após a consolidação na ordem jurídica de uma determinada situação jurídico-fiscal, decorrente de uma decisão definitiva seja ela graciosa ou judicial.*”¹³

Não obstante o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação, pode nele ser proferida condenação da Administração Tributária no pagamento de indemnização por garantia indevida, conforme resulta do art.º 171.º do CPPT.

¹³ Carla Castelo Trindade – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária –Anotado, Coimbra, 2016, pág. 122.

Como se referiu na decisão proferida no Processo nº 28/2013-T¹⁴ “*é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação. O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido art. 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.*”

Conclui-se, assim, que este tribunal é competente para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada.

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

- “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 objeto 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.*”

¹⁴ Disponível em www.caad.org.pt.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”

No caso em apreço, verifica-se que o erro que padecem os atos de liquidação parcialmente anulados é imputável à Entidade Requerida pois as liquidações foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

Tem, por isso, a Requerente direito a indemnização pela garantia prestada.

Neste caso, verifica-se que o pedido de prestação da garantia está pendente, ainda a ser apreciado pela AT.

* * *

V. DECISÃO

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

- a) Anular as liquidações de IVA n.ºs ns.º 2018 ... (período de tributação 01.14), 2018 ... (período de tributação 02.14), 2018 ... (período de tributação 03.14), 2018 ... (período de tributação 07.14), 2018 ... (período de tributação 08.14), 2018 ... (período de tributação 09.14), 2018 ... (período de tributação 10.14), 2018 ... (período de tributação 11.14), 2018 ... (período de tributação 12.14), 2018 ... (período de tributação 01.15), por vício de violação de lei;
- b) Condenar a Requerida no pagamento da indemnização, a liquidar em execução de julgado, por garantia indevidamente prestada e
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

* * *

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o **valor do processo** em € **329.094, 25**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil (“CPC”), este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 5.814,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela AT, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 10 de Dezembro de 2019

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão

(árbitro-presidente),

Cristina Coisinha

(árbitro-adjunto)

Catarina Belim
(árbitro-adjunto)