

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 681/2019-T

Tema: IVA – Caducidade do direito à liquidação.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 09-10-2019, A..., S.A., NIPC..., com sede na ..., n.º..., ...-... ... (doravante, abreviadamente designada Requerente), tendo sido notificada, em nome da B..., LDA., NIPC..., sociedade entretanto incorporada na Requerente, do indeferimento da reclamação graciosa com referência às liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) relativas a diversos períodos do exercício de 2012, com os respetivos juros compensatórios e, bem assim da demonstração de acerto de contas, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção actual (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a anulação do indeferimento da reclamação graciosa, e consequentemente das liquidações adicionais de IVA e demonstrações de acerto de contas, a condenação da Requerida à devolução da quantia paga e, ainda, ao pagamento dos juros indemnizatórios.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que a liquidação em apreço incorre nos seguintes vícios:
 - i. Caducidade do direito de liquidação;

- ii. Erro nos pressupostos de facto: dedutibilidade dos gastos com estudos de mercado (factura emitida pela C..., Lda.);
 - iii. Erro nos pressupostos de facto: dedutibilidade dos gastos com a aquisição de gasóleo a granel.
3. No dia 10-10-2019, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
 4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 5. Em 29-11-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
 6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 02-01-2020.
 7. No dia 04-02-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação e juntou o Processo Administrativo.
 8. Nos dias 30-06-2020 e 15-07-2020, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, via Cisco Webex Meetings, tendo sido ouvidas as testemunhas D..., E..., F..., G... no acto, apresentadas pela Requerente e H... (inspectora tributária) no acto, apresentada pela Requerida, respectivamente.
 9. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao fim do prazo fixado no artigo 21.º, n.º 2 do RJAT.

10. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Sendo a matéria de facto relativa ao invocado vício de caducidade do direito de liquidação completamente autónoma em relação à respeitante aos restantes vícios e podendo a procedência daquele vício implicar a inutilidade de conhecimento dos restantes, justifica-se que se comece por apreciar aquele vício, por ser o entendimento que se compagina com o princípio processual de evitar a prática de actos eventualmente inúteis [cfr. artigo 130.º do Código de Processo Civil (CPC)].

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

1- A Requerente foi notificada das seguintes demonstrações de liquidações de IVA e respectivos acertos de contas relativo ao exercício de 2012, no montante total de € 15.561,08:

N.º da liquidação	Data da liquidação	N.º do documento	N.º da compensação	Data da compensação
2018	14-09-2018	2018		
		2018	2018	18-09-2018
2018	14-09-2018	2018		
		2018	2018	18-09-2018
2018	14-09-2018	2018		
		2018	2018	18-09-2018
2018	14-09-2018	2018		
		2018	2018	18-09-2018
2018	14-09-2018	2018		
		2018	2018	18-09-2018
2018	14-09-2018	2018		
		2018	2018	18-09-2018
2018	19-09-2018	2018		
		2018	2018	20-09-2018
2018	19-09-2018	2018		
		2018	2018	20-09-2018

- 2- As liquidações resultam do procedimento inspectivo levado a cabo pela Equipa EQ6330 da Divisão II do Serviço de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto, credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2017... e que incidiu no exercício de 2012, relativamente à sociedade B..., LDA., (NIPC...), incorporada em operação de fusão na Requerente (representante de cessação).
- 3- Conforme referido no Relatório de Inspeção – ponto II.2.1. – o motivo pelo qual foi emitida a Ordem de Serviço n.º OI2017..., deveu-se ao facto de durante o decurso da acção inspectiva credenciada pelo despacho externo no DI2016..., a esta empresa, se ter verificado que em 2012 emitiu uma factura no montante de € 62.400,00 para a “I..., Ltd.”, empresa sediada em Malta e contabilizado no mesmo período, uma factura emitida pela “C..., Lda.”, no montante de € 52.014,20. Ambas as facturas têm a data do mesmo mês, os pagamentos e recebimentos foram em datas aproximadas e todas estas empresas têm o mesmo sócio, J... .

- 4- A Requerente não concordou com as conclusões evidenciadas no relatório de inspecção e, conseqüentemente, com as liquidações e demonstração de acerto de contas, pelo que, em 25-02-2019, apresentou reclamação graciosa contra as referidas liquidações adicionais (processo n.º ...2019...).
- 5- Pelo ofício n.º 2019..., a Requerente foi notificada do indeferimento da reclamação graciosa.
- 6- Em 24-10-2018, a Requerente procedeu ao pagamento de € 15.534,08.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem outros factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral 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* 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, bem como a prova testemunhal produzida, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Acórdão do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no

processo 07148/13¹, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

Da caducidade do direito de liquidação

O prazo geral de exercício do direito de liquidação de IVA é de quatro anos a contar do termo do ano em que se verificou o facto tributário (artigo 45.º, n.ºs 1 e 4, da LGT).

No caso em apreço, os factos tributários ocorreram 2012, e as liquidações impugnadas foram emitidas em 2018, todas elas depois do decurso do respectivo prazo geral referido.

No entanto, artigo 45.º, n.º 5, da LGT, reintroduzido pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, estabelece-se que “*sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano*”.

Como resulta do próprio texto desta norma, ao exigir que o direito a liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, para aplicação do alargamento do prazo previsto neste artigo 45.º da LGT, é necessário, desde logo, que se prove que o direito de liquidação se baseia em factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o que pressupõe o conhecimento dos factos concretos que foram alvo da investigação criminal.²

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

² Neste sentido, cfr. os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 10-01-2014, proferido no processo n.º 0178/14 e de 11-11-2015, proferido no processo n.º 0190/14.

Por outro lado, como se refere no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 18-01-2012, processo 00670/08.1BEBRG, na esteira do acórdão do mesmo Tribunal de 22-04-2010, que cita, *“para que se verifique esse alargamento do prazo de caducidade é imperioso que os factos tributários subjacentes à (s) liquidação (ões) em causa tenham sido objecto de uma investigação em sede criminal e quanto a eles instaurado inquérito criminal «o que se compreende, pois não havendo a exigida identidade dos factos investigados no âmbito do processo penal e aqueles que constituem pressuposto da liquidação, não se vislumbra de que forma a pendência daquele processo possa afectar o exercício do direito de liquidação dos tributos»”*.

É necessário, assim, que haja uma relação entre a possibilidade de exercício do direito de liquidação e a pendência do processo de inquérito, de forma a poder afirmar-se que o direito de liquidação não podia ser exercido nos termos correctos sem conhecimento de factos apurados no inquérito.

Na verdade, numa interpretação teleológica, do referido artigo 45.º, n.º 5, da LGT, que tenha em mente, a par do interesse na cobrança de tributos, o interesse do contribuinte e público da segurança jurídica, ínsito no instituto da caducidade do direito de liquidação de tributos, e o princípio constitucional da necessidade na restrição de garantias dos contribuintes, não se pode entender que, pelo facto de ter sido instaurado um inquérito criminal para averiguar qualquer facto que possa gerar uma dívida tributária, o direito de liquidação relativamente a quaisquer factos ocorridos no mesmo ano se prolongue nos termos do referido artigo 45.º, n.º 5.

Com efeito, essa ponderação relativa dos interesses conflitantes da segurança jurídica e da cobrança de tributos tem de conduzir forçosamente à conclusão de que só é aplicável o prazo alargado quando os factos que servem de base à liquidação são averiguados no inquérito criminal, isto é, quando não havia outra forma de a AT liquidar no prazo normal, salvaguardando todos os interesses em confronto.

Por outras palavras, o alargamento do prazo não pode ser entendido como um incompreensível benefício concedido à AT ou incentivo para poder actuar com menos diligência do que a que lhe é normalmente exigida na liquidação de tributos, mas sim como inconveniente para a segurança jurídica que só é tolerável quando o conhecimento dos factos averiguados no inquérito criminal seja necessário para efectuar a liquidação, em termos condizentes com a realidade.³

Esta conclusão sobre a restrição do alargamento do prazo de caducidade do direito de liquidação aos casos em que o apuramento de factos é necessário para correcto apuramento do imposto está em consonância com a intenção legislativa expressamente publicitada pelo Governo na Actualização de Dezembro de 2005 ao Programa de Estabilidade e Crescimento 2005-2009, apresentada à Assembleia da República em sintonia com a Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2006, em que veio a ser introduzido na LGT a norma referida:⁴

“No Orçamento de Estado para 2006 foi alterado o regime da caducidade do direito à liquidação dos tributos (em regra, nos impostos periódicos, 4 anos a contar do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário e nos impostos de obrigação única, a contar da data da ocorrência do facto tributário) no sentido de se prever que, estando o correcto apuramento do imposto dependente de factos apurados em inquérito criminal, aquele prazo é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da respectiva sentença, acrescido de um ano. Com tal alteração visa-se, no essencial, prevenir que aqueles que são indiciados ou até acusados da prática de ilícitos criminais de natureza tributária não beneficiem, por virtude do decurso do prazo de caducidade, da não liquidação de imposto, com a inerente desobrigação de proceder ao seu pagamento, por virtude da prática daqueles ilícitos. Pretende-se, assim, a moralização do ordenamento jurídico-tributário e um mais eficaz combate à fraude e evasão fiscal;”
[sublinhado nosso].

³ Essencialmente neste sentido, pode ver-se a decisão arbitral de 24-10-2014, proferida no processo n.º 144/2014-T.

⁴ Cfr., <http://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/pec/pec2005-2009.pdf>.

É, assim, claro que, na perspectiva legislativa, o alargamento do prazo referido apenas se justifica em situações em que “*o correcto apuramento do imposto (esteja) dependente de factos apurados em inquérito criminal*”.

Em face desta clarificação da *ratio legis* do alargamento do prazo de caducidade do direito de liquidação, é de concluir, como se concluiu na decisão arbitral de 18-11-2015, proferida no processo n.º 199/2015-T que “*só operará a extensão do prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos, a que se refere o artigo 45.º/5 da LGT, caso se demonstre que aquele direito estava – efectivamente e em concreto – condicionado pelo resultado da investigação criminal*”.

Assim, os elementos racional e histórico da interpretação apontam decisivamente no sentido de o alargamento do prazo apenas se verificar quando a liquidação não poderia ter sido efectuada sem o apuramento de factos que vieram a ser apurados em inquérito criminal, mesmo que neste, esses factos não conduzam a uma acusação criminal.

No caso em apreço, é manifesto que não se pode concluir que os factos apurados no inquérito criminal referido tenham sido necessários para correcto apuramento do imposto, desde logo, porque a AT não logrou alegar, muito menos, provar ou demonstrar que as correções aritméticas operadas (entre as quais, resultam as liquidações em análise) respeitam a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal.

Com efeito, é a AT que tem esse duplo ónus, de alegação e prova, de que o direito de liquidação se baseia nos factos em causa no processo-crime, não bastando a simples menção de que existe um processo-crime e o seu número.

Aliás, os factos que estão subjacentes às liquidações adicionais são diversos – reportam-se à desconsideração da dedução de IVA de uma factura emitida pela C..., Lda., e, bem assim, de facturas de gasóleo.

Por outro lado, a acção de inspecção à Requerente que determinou as correcções em apreço refere factos da Requerente à “I..., Ltd.” e não à empresa “C..., Lda.”, tendo a testemunha arrolada pela AT referido, expressamente, que o processo-crime era relativo à “C..., Lda.” e não quanto à Requerente, nem quanto às faturas de gasóleo, que não foram, obviamente, emitidas por essa empresa.

Acresce que, a Requerente não teve intervenção no referido processo-crime, nem foi constituída arguida.

Em conclusão, teria de existir qualquer “(...) *identidade dos factos investigados no âmbito do processo penal e aqueles que constituem pressuposto da liquidação (...)*”, o que não se verificou.

Assim, não é aplicável ao caso em apreço o alargamento do prazo de caducidade do direito de liquidação previsto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT.

Por isso, tendo as liquidações sido elaboradas mais de quatro anos após o início do ano civil subsequente ao exercício em causa e não sendo sequer aventado que exista qualquer causa de suspensão, tem de se concluir que as liquidações impugnadas foram emitidas e notificadas depois do decurso dos respectivos prazos de caducidade do direito de liquidação.

Procede, pois, o pedido de pronúncia arbitral quanto ao vício de caducidade do direito de liquidação que é imputado às liquidações impugnadas, com todas as consequências legais.

Questões de conhecimento prejudicado

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com fundamento em caducidade do direito de liquidação, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento das restantes questões colocadas.

Juros indemnizatórios

A Requerente formula pedido de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IVA e juros compensatórios, há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, pois a ilegalidade daqueles actos, consubstanciada no exercício intempestivo do direito de liquidação, é imputável à AT, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal.

Está-se perante violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à AT.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre as quantias que pagou indevidamente, à taxa dos juros legais prevista no artigo 559.º do Código Civil.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Declarar ilegais e anular as liquidações demonstrações de liquidações de IVA e respectivos acertos de contas relativas ao exercício de 2012;
- c) Condenar a AT a devolver à Requerente as quantias que pagou referentes às liquidações impugnadas acrescidas de juros indemnizatórios desde as datas em que ocorreram os pagamentos até ao efectivo reembolso.

D. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 16.121,40, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.224,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, 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-se.

Lisboa, 20 de Outubro de 2020

O Árbitro

(Hélder Faustino)