

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 342/2021-T

Tema: IVA – Destinatário dos atos de liquidação em caso de dissolução da sociedade sujeito passivo; caducidade do direito à liquidação; falta de fundamentação.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

A..., UNIPessoal, LDA., contribuinte n.º ..., com sede social na ..., n.º..., ...-.... Loures, (adiante Demandante) representada por B..., contribuinte n.º ..., na qualidade de representante da cessação da sociedade demandante, vem, nos termos do artigo 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, apresentar pedido de pronúncia arbitral, com vista:

- A) À anulação do ato de indeferimento do recurso hierárquico com o número de processo ...2020..., deduzido contra as liquidações de imposto sobre o valor acrescentado impugnadas;
- B) À anulação das liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado:
 - n.º 2019..., referente ao período tributário 2014 09T, no valor de € 3.149,16;
 - n.º 2019..., referente ao período tributário 2014 12T, no valor de € 8.331,91;
 - n.º 2019..., referente ao período tributário 2015 03T, no valor de € 1.587,80;
 - n.º 2019..., referente ao período tributário 2015 06T, no valor de € 950,16;
 - n.º 2019..., referente ao período tributário 2015 09T, no valor de € 73,57;
 - n.º 2019..., referente ao período tributário 2015 12T, no valor de € 5.383,20.

- C) Ao reconhecimento do direito à restituição do imposto indevidamente pago;
- D) Ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios sobre o imposto indevidamente pago.

É demandada a AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante também identificada por “Demandada”, “Autoridade Tributária” ou simplesmente “AT”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 09-06-2021.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 28-07-2021, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a mesma, nos termos conjugados das alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 17-08-2021.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, notificada para o efeito, apresentou resposta em 30-09-2021.

Por despacho de 17-10-2021, o Tribunal propôs às Partes a prescindência da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e da apresentação de alegações finais, ao que as Partes não se opuseram, anuindo assim tacitamente.

Por despacho de 13-02-22, o Tribunal notificou a Demandante para juntar aos autos as notificações das liquidações n.º 2019..., n.º 2019... e n.º 2019....

A Demandante veio responder a esta solicitação, informando que não havia recebido essas notificações, e que devia a AT ser notificada para juntar as notificações ao processo.

Em face desta informação, o Tribunal, por despacho de 07-03-2022, notificou a AT para juntar essas notificações ao processo no prazo de dez dias.

Na sequência deste despacho, por requerimento efetuado em 17-03-2022, a AT veio juntar aos autos doze documentos referentes à notificação das liquidações referidas.

Tais documentos são, em todos os doze casos, impressões (“prints”) de páginas geradas por programa informático com registos informáticos referentes aos procedimentos de liquidação em causa. Desse conjunto de documentos não constam nem as cópias dos documentos de notificação propriamente ditos, nem as cópias dos talões de registo dos serviços de correios respetivos.

Tendo sido dado à Demandante o direito de exercer o contraditório no respeitante aos documentos juntos, veio esta pronunciar-se dizendo:

“Sucede que a AT não juntou nenhum documento requerido, pois, não juntou as liquidações:

- 2015 03T – LA n.º 2019... - € 1.587,80*
- 2015 06T – LA n.º 2019... - € 950,16*
- 2015 09T – LA n.º 2019... - € 73,57*

Nem os registos postais dos CTT

Todos os documentos juntos são meros “prints” do seu próprio sistema informático.

E, tais “prints”, não são idóneos a fazerem prova da válida notificação das liquidações de imposto, pelo que tais documentos vão igualmente impugnados.”

Em face da falta dos documentos através dos quais foram ou terão sido efetuadas as notificações das liquidações, o Tribunal comunicou às Partes, por despacho de 27-03-2022, a sua inclinação para considerar verificada exceção de ineptidão da petição inicial, atendendo ao disposto na al. a) do n.º 3 do art.º 79º do CPTA (aplicável ao processo arbitral em matéria tributária por força do art.º 29.º, n.º 1, al. c) do RJAT), e ainda o disposto art.º 186.º, no 2, al. a) e 278º, no 1, al. e) do CPC (aplicável ao processo arbitral em matéria tributário por força do art.º 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT).

Face a este despacho, a Demandante pronunciou-se sem adotar posição sobre a exceção de ineptidão da petição inicial.

A AT não se pronunciou

II. Posições das Partes

Alega a Demandante, em síntese:

- Os atos de liquidação impugnados tiveram como destinatário a sociedade dissolvida, quando esta já não existia;
- Em vez da sociedade dissolvida, os atos de liquidação deveriam ter como destinatário o sócio único da sociedade dissolvida, uma vez que é este o responsável pelas dívidas tributárias da sociedade dissolvida;
- As liquidações impugnadas foram efetuadas após o término do prazo de caducidade do direito à liquidação (artigo 5º da PI);
- As liquidações impugnadas foram recebidas após o término do prazo de caducidade do direito à liquidação (artigo 21 da PI);
- A Demandante não foi notificada para audição prévia, quando a lei impunha que o fosse, antes das liquidações impugnadas;
- As liquidações não estão suficientemente fundamentadas.

Por sua vez, a Autoridade Tributária e Aduaneira alega, em síntese:

- A sociedade Reclamante nos presentes autos foi validamente notificada do relatório de inspeção tributária, nos termos do art.º 62º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária;
- O Representante da cessação exerceu o direito de audição prévia, ficando por isso, nos termos do nº 3 do art.º 60º da LGT, dispensado de nova audição antes das notificações das liquidações;
- As liquidações foram notificadas dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação uma vez que este ficou suspenso com o início do procedimento inspetivo;

— Em relação a parte dos valores liquidados, a reclamação graciosa a seu tempo apresentada pelo representante da cessão foi intempestiva, uma vez que foi apresentada para além do prazo de 120 dias após a data limite de pagamento fixada nas notificações.

III. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, em 18-08-2021, à face do disposto na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT.

O Tribunal é materialmente competente, em conformidade com o disposto na al. a) do n.º 1 do art.º. 2.º do RJAT, uma vez que está em causa nos autos a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos.

As Partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

O Tribunal levantou em despacho de 27-03-2022 a questão de uma eventual ineptidão da petição inicial.

A ineptidão da petição inicial resultaria de ser ininteligível a causa de pedir, quanto:

- a) ao pedido de declaração de ilegalidade por falta de fundamentação;
- b) ao pedido de declaração de ilegalidade por omissão do dever de audiência prévia.

A ineptidão da petição quanto à causa de pedir limitar-se-ia às liquidações cujos documentos de notificação não foram juntos ao processo.

Com efeito, do documento de notificação da liquidação consta a fundamentação do ato.

E é em face dessa fundamentação que se pode:

- 1) Apreciar se o ato se encontra fundamentado;
- 2) Apreciar se o ato é consequente do procedimento de inspeção, caso em que os atos em causa não careceriam de uma específica audiência prévia, como se discutirá adiante.

Em face da posição expressada pela Demandante, em face do silêncio da AT, e considerando, muito em particular, o disposto no artigo 7º da LPTA (princípio *pro actione*), em que se estipula que, “para efetivação do direito de acesso à justiça, as normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas”, e considerando ainda não ser de todo impossível, como se demonstrará em seguida, tendo conta todos os elementos constantes do processo, chegar a uma apreciação das questões suscitadas na petição inicial com os elementos disponíveis, e considerando ainda a real possibilidade, não totalmente afastada através da prova produzida, de não ter existido notificação dos atos, facto que não poderia prejudicar processualmente a Demandante, o Tribunal decidiu relevar as deficiências referidas e concluir pela não verificação da exceção de ineptidão parcial da petição inicial.

III. Questões a apreciar

Constituem questões a apreciar no presente processo arbitral:

1ª questão: Se as liquidações impugnadas deveriam ter tido como destinatário e sido notificadas ao antigo sócio único da Demandante, na qualidade de sócio;

2ª questão: Se as liquidações foram efetuadas e recebidas dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação;

3ª questão: Se existia e foi cumprida a obrigação de audiência prévia antes da emissão das liquidações;

4ª questão: Se as liquidações se encontram devidamente fundamentadas, incluindo no que respeita à liquidação de juros.

IV. Fundamentação

1. Matéria de facto

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

-
- A. A sociedade Demandante esteve coletada pelo exercício da atividade principal de “Comércio a retalho em supermercado” (CAE 047111), com enquadramento no regime normal de IVA;
- B. A Demandante foi dissolvida, tendo a dissolução sido registada no registo comercial em 20-04-2016;
- C. Na mesma data, foi encerrada a liquidação da Demandante;
- D. Em 2018-09-10, foi emitida a ordem de serviço n.º OI2016..., para dar início a uma ação inspetiva externa à Demandante, de âmbito geral, ao ano de 2014, pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) da Direção de Finanças de Lisboa;
- E. O início do procedimento inspetivo ocorreu em 2018-10-10, mediante a assinatura da ordem de serviço por parte do representante da cessação;
- F. A notificação das conclusões do procedimento inspetivo com o envio do relatório final, ocorreu em 2019-02-07;
- G. Da notificação da liquidação n.º 2019..., de IVA, referente ao período 201409T, consta a seguinte notificação:

“Liquidação efetuada com base em correção efetuada pelos serviços de inspeção tributária”.

- H. Da notificação da liquidação n.º 2019..., de IVA, referente ao período 2014 12T, consta a seguinte fundamentação:

“Liquidação efetuada com base em correção efetuada pelos serviços de inspeção tributária”.

- I. Da notificação da liquidação n.º 2019..., de IVA, referente ao período 2015 12T, consta a seguinte fundamentação:

“Liquidação efetuada nos termos do art.º 87.º do Código do IVA, em resultado do processamento da declaração corretiva enviada para um período de imposto para o qual já tinha sido enviada declaração periódica.”

-
- J. O representante da cessação da Demandante, Sr. B..., acedeu à caixa postal eletrónica do Via CTT da Demandante, em 2016-07-05;
- K. A Demandante deduziu reclamação graciosa contra as liquidações:
- 2019..., referente ao período 2014 09T IVA, com o valor de imposto de 3 149,16 euros;
 - 2019..., referente ao período 2014 12T IVA com o valor de imposto de 8 331,91 euros;
 - 2019..., referente ao período 2015 03T IVA com o valor de imposto de 1 587,80 euros;
 - 2019... referente ao período 201506T IVA com o valor de imposto de 950,16 euros;
 - 2019... referente ao período 2015 09T IVA com o valor de imposto de 73,57 euros
 - 2019... referente ao período 2015 12T IVA com o valor de imposto de 5 383,20 euros
- L. O procedimento de reclamação graciosa foi instaurado no dia 06-06-2019 com o nº ...2019...;
- M. Do projeto de decisão de indeferimento e rejeição parcial desta reclamação graciosa, a Demandante foi notificada para participar na decisão, através de audição prévia, por ofício nº ..., datado de 04-11-2019;
- N. A Demandante apresentou pronúncia em sede de audição prévia no procedimento de reclamação graciosa;
- O. A Demandante foi notificada, por carta registada em 30/01/2020, da decisão da reclamação graciosa, que consistiu na rejeição de uma parte do pedido e no indeferimento de outra parte do pedido;
- P. A Demandante interpôs recurso hierárquico da decisão da reclamação graciosa, que correu termos sob o nº. de processo ...2020... e o qual foi indeferido.

Q. O indeferimento do recurso hierárquico foi comunicado à Demandante pelo ofício nº ... de 24-02-2021.

Não existem factos alegados e não provados relevantes para a decisão da causa.

A fixação da matéria de facto baseia-se na documentação junta ao processo por ambas as partes, incluindo o processo administrativo junto pela AT.

2. Discussão de direito

No presente processo arbitral tributário, a Demandante, através do representante da sua cessação, pede ao Tribunal arbitral que aprecie três questões:

1ª questão: Se as liquidações impugnadas deveriam ter tido como destinatário e sido notificadas ao antigo e único sócio da sociedade demandante;

2ª questão: Se as liquidações foram efetuadas dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação;

3ª questão: Se existia e foi cumprida a obrigação de audiência prévia em relação às liquidações impugnadas;

4ª questão: Se as liquidações se encontram devidamente fundamentadas, incluindo no que respeita à liquidação de juros.

a. Ordem de conhecimento dos vícios alegados

Determina o art.º 124.º do CPPT, no seu nº 1, que, na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzem a declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

No caso, não são alegados vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade dos atos.

Prossegue o nº 2 do mesmo preceito que, no segundo grupo de vícios, a apreciação dos vícios é feita pela ordem indicada pelo impugnante, sempre que este estabelece entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos a fixada na alínea anterior.

No caso dos autos, a Demandante não estabelece qualquer relação de subsidiariedade entre os diferentes vícios alegados.

Assim, a ordem a observar deverá ser a do critério dos vícios cuja procedência determine mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos, nos termos da al. a) do nº 1.

Como tem entendido a jurisprudência, os vícios que afetam a validade intrínseca geram uma invalidade cujo reconhecimento – através da anulação – é mais estável do que a que ocorre no caso de vícios que apenas afetam a validade externa dos atos ou a sua eficácia.

Assim, iremos começar por apreciar as questões de validade material dos atos – quem deve ser o destinatário das liquidações de imposto em caso de sociedade dissolvida ao tempo da liquidação; e se as liquidações foram efetuadas dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação; e apreciaremos em seguida as questões de validade formal dos atos – se existia e foi cumprida a obrigação de audiência prévia em relação às liquidações impugnadas; e se as liquidações se encontram devidamente fundamentadas, incluindo no que respeita à liquidação de juros.

b. Quem deve ser o destinatário das liquidações de imposto em caso de sociedade dissolvida ao tempo da liquidação

Começemos por analisar a quem, em abstrato, no caso de dissolução de uma pessoa coletiva, devem ser notificados, a partir desse facto jurídico, os atos de liquidação de impostos cujos factos geradores se verificaram na esfera jurídica da sociedade dissolvida.

Importa começar por observar que as sociedades se extinguem e, portanto, deixam de ter personalidade jurídica de direito civil, com o registo do encerramento da sua liquidação, o que resulta do n.º 2 do art.º 160º do Código das Sociedades Comerciais (CSC).

E embora, como se infere do disposto no art.º 15.º e do art.º 18.º, n.º 3 da LGT, a personalidade tributária não tenha que coincidir sempre exatamente com a personalidade jurídica de direito civil, por força do disposto no art.º 11.º da LGT, só será de considerar como tendo personalidade tributária uma entidade sem personalidade jurídica de direito civil quando alguma disposição legal assim o indique explícita ou implicitamente.

Não havendo tal disposição legal, a pessoa coletiva extinta para efeitos de direito civil considera-se igualmente extinta no plano do direito tributário.

Também é um facto que, nos termos do n.º 2 do art.º 147.º do CSC, dissolvendo-se a sociedade e uma vez concluída a sua liquidação, as dívidas de natureza fiscal que venham a tornar-se exigíveis após a dissolução e a liquidação são da responsabilidade dos sócios, o que poderia ser indicativo de uma substituição dos sócios em todas as posições da extinta sociedade nas respetivas relações jurídico-tributárias.

Porém, como certamente se observa no acórdão do STA de 01-07-2020, no processo 01041/17.4BEBRG (em que foi relator o Juiz Conselheiro Nuno Bastos), “a segunda parte do n.º 2 do artigo 147.º do Código das Sociedades Comerciais pode ser considerada uma disposição especificamente tributária (indevidamente enxertada num diploma com vocação distinta) e, ainda assim, sem interesse para o caso, porque não trata do problema de saber se a sociedade extinta tem personalidade tributária, mas do problema de saber quem tem responsabilidade tributária. Ou seja, não trata do problema de saber quem é que é o sujeito passivo na relação jurídica de imposto, mas do problema de saber quem deve ser chamado a pagar o imposto. E para quem tenha a ideia de que é a mesma coisa, importa objetar o seguinte: há muitas situações no direito tributário em que quem é chamado a pagar o imposto não é o sujeito passivo da relação jurídica tributária (a pessoa jurídico-tributária), mas quem detém o património ou a riqueza. O que sucede precisamente nos casos em que certas entidades que relevam como tal no direito tributário não são pessoas de direito privado e, por isso, não podem efetuar pagamentos.”

Lê-se ainda nesse aresto, com relevância para a questão em apreço que “(...) isto sucede porque a lei tributária releva como facto gerador de obrigações tributárias muitas situações de facto que nem sequer são reconhecidas ou tratadas, noutros ordenamentos, como factos suscetíveis de gerar relações jurídicas. E considera, por isso, sujeitos de direito certas sociedades e certas unidades patrimoniais sem personalidade jurídica, quando tal seja necessário para realizar os fins da tributação mencionados no artigo 5.º da Lei Geral Tributária e, designadamente, a distribuição equitativa da carga contributiva.”

Temos assim que, se por um lado, à luz do disposto no art.º 15.º e no art.º 18.º, n.º 3 da LGT, a extinção da personalidade jurídica de uma sociedade não acarreta, de per si e inevitavelmente, o fim da personalidade tributária, ie, a possibilidade de ser sujeito de relações tributárias, também o n.º 2 do art.º 147.º, ao atribuir responsabilidade pelas dívidas aos sócios da sociedade extinta, não implica que não seja esta o sujeito passivo de tais obrigações tributárias.

A questão não é simples e há que reconhecer que a jurisprudência não lhe tem dado uma resposta unânime.

Maioritariamente, porém, o Supremo Tribunal Administrativo tem considerado que, apesar de extinta, a sociedade dissolvida e liquidada continua a ser o sujeito passivo das relações jurídicas tributárias, respeitantes a dívidas tributárias cujo facto constitutivo se verificou anteriormente à extinção.

Assim, diz-se no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17-12-2014, no recurso n.º 01433/13 (em que foi relator o Juiz Conselheiro Aragão Seia) que “a sociedade extinta continua a ser o sujeito da relação jurídica tributária, mesmo que a lei designe outros responsáveis pelo seu pagamento. Nada na lei impede a AT de efetuar um ato tributário de liquidação de imposto já depois de extinta a pessoa (singular ou coletiva) sujeito passivo da obrigação jurídica tributária, ainda que o seu pagamento haja de ser exigido a outrem, que a lei designe como responsáveis pelo pagamento, designadamente os sócios.”

A mesma doutrina eflui de outros acórdãos do mesmo tribunal.

No acórdão do STA de 10-02-2010, processo 0925/09 (em que foi relator o Juiz Cons. Alfredo Madureira), afirma-se: “Como sustenta a Recorrente Fazenda Pública e se deixa dito a

liquidação efectuada em nome da sociedade incorporada é válida, eficaz e susceptível de demandar a responsabilidade pela liquidação pagamento da respectiva dívida pela sociedade incorporante.”

E ainda, e por último, o acórdão do STA de 16-09-2009, proc. n.º 372/09 (em que foi relatora a Juiz Conselheira Isabel Marques da Silva), em que se diz: “(...) nada obstando igualmente à instauração contra a sociedade incorporada por fusão do processo de execução fiscal tendente à cobrança coerciva daquela dívida, pois que, (...) a sociedade extinta continua, de resto, a ser o sujeito da relação jurídica tributária, mesmo que a lei designe outros responsáveis pelo respectivo pagamento.”

Ainda que não totalmente unânime, como antes se disse, esta parece ser uma orientação largamente maioritária, e com já longo lastro, na jurisprudência dos tribunais superiores. E assim sendo, e tendo em vista o princípio consagrado no n.º 3 do art.º 8.º do Código Civil, de que “nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”, será também esta a solução que perfilharemos para a decisão da presente causa, dando por assente que a Autoridade Tributária atuou em conformidade com a lei ao praticar os atos de liquidação tendo como destinatária a sociedade extinta e ao notificá-la dos mesmos atos.

c. Se as liquidações foram efetuadas dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação

Assim solucionada esta primeira questão, à luz da solução dada deverá ser apreciada a questão da caducidade do direito à liquidação.

Em matéria de caducidade do direito à liquidação dos tributos rege o art.º 45.º da LGT, dispondo, no seu n.º 1, que “o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”.

Sobre o momento em que começa a contagem desse prazo, estipula o n.º 2 que, no caso do IVA, aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

Sobre a exigibilidade do imposto, por sua vez, dispõe o art.º 7.º, n.º 1 do CIVA que esta se verifica:

- a) Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente;
- b) Nas prestações de serviços, no momento da sua realização;
- c) Nas importações, no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias estabelecidas no âmbito de uma política comum.

E acrescenta ainda o art.º 8.º que, em caso de obrigatoriedade de emissão de fatura, a exigibilidade do imposto se verifica:

- a) Se o prazo previsto para a emissão da fatura for respeitado, no momento da sua emissão;
- b) Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina;
- c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da fatura, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior.

De todas estas regras, conjugadas com as regras sobre liquidação do IVA – a qual se efetua sobre as operações faturadas, ie. quando as operações já estão faturadas – pode-se concluir que a exigibilidade do imposto se dá dentro do trimestre a que a liquidação diz respeito. Não temos nenhum elemento no processo que nos diga que em algum caso não foi assim.

No caso dos autos, não ocorrendo qualquer suspensão do prazo de caducidade, seriam os seguintes os prazos de caducidade das dívidas de IVA:

- Liquidação n.º 2019..., relativa ao terceiro trimestre de 2014 (201409T): tendo a exigibilidade se verificado dentro do terceiro trimestre de 2019, o prazo de caducidade começaria a contar-se a partir do dia 01-01-2015, vindo a terminar no dia 01-01-2019;

- Liquidação n.º 2019..., relativa ao quarto trimestre de 2014: tendo a exigibilidade se verificado dentro do quarto trimestre de 2019, o prazo de caducidade começaria a contar-se a partir do dia 01-01-2015, vindo a terminar no dia 01-01-2019;
- Liquidação n.º 2019..., relativa ao primeiro trimestre de 2015: tendo a exigibilidade se verificado dentro do primeiro trimestre de 2015, o prazo de caducidade começaria a contar-se a partir do dia 01-01-2016, vindo a terminar no dia 01-01-2020;
- Liquidação n.º..., relativa ao segundo trimestre de 2015: tendo a exigibilidade se verificado dentro do segundo trimestre de 2015, o prazo de caducidade começaria a contar-se a partir do dia 01-01-2016, vindo a terminar no dia 01-01-2020;
- Liquidação n.º 2019..., relativa ao terceiro trimestre de 2015: tendo a exigibilidade se verificado dentro do terceiro trimestre de 2015, o prazo de caducidade começaria a contar-se a partir do dia 01-01-2016, vindo a terminar no dia 01-01-2020;
- Liquidação n.º 2019..., relativa ao quarto trimestre de 2015: tendo a exigibilidade se verificado dentro do quarto trimestre de 2015, o prazo de caducidade começaria a contar-se a partir do dia 01-01-2016, vindo a terminar no dia 01-01-2020;

Contudo, nos termos do n.º 1 do art.º 46.º da LGT, o prazo de caducidade do direito à liquidação suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção.

Daqui se conclui que a notificação do início da inspeção externa suspende o prazo de caducidade do art.º 45.º LGT, não se verificando tal efeito apenas se a duração do procedimento de inspeção ultrapassar os seis meses.

No caso concreto, a inspeção baseou-se na ordem de serviço n.º OI2016..., emitida em 10-09-2018, e teve início em 2018-10-10, com a assinatura da ordem de serviço por parte do representante da cessação (Ac. STA, 0914/13, 05-11-2014). A ordem de serviço classifica o procedimento de inspeção como externo.

A inspeção terminou com a notificação das conclusões, a qual ocorreu em 07-02-2019.

De onde se conclui que o procedimento não teve duração superior a seis meses, tendo-se, portanto, suspenso o prazo de caducidade, durante todo o tempo que durou o procedimento inspetivo, ou seja, durante 120 dias.

Assim, vêm a ser os seguintes os prazos de caducidade do direito à liquidação nos atos impugnados:

- Liquidação n.º 2019..., relativa ao terceiro trimestre de 2014 (201409T): tendo a exigibilidade se verificado dentro do terceiro trimestre de 2019, o prazo de caducidade começaria a contar-se a partir do dia 01-01-2015, vindo a terminar no dia 01-05-2019;
- Liquidação n.º 2019..., relativa ao quarto trimestre de 2014: tendo a exigibilidade se verificado dentro do quarto trimestre de 2019, o prazo de caducidade começaria a contar-se a partir do dia 01-01-2015, vindo a terminar no dia 01-05-2019;
- Liquidação n.º 2019..., relativa ao primeiro trimestre de 2015: tendo a exigibilidade se verificado dentro do primeiro trimestre de 2015, o prazo de caducidade começaria a contar-se a partir do dia 01-01-2016, vindo a terminar no dia 01-05-2020;
- Liquidação n.º..., relativa ao segundo trimestre de 2015: tendo a exigibilidade se verificado dentro do segundo trimestre de 2015, o prazo de caducidade começaria a contar-se a partir do dia 01-01-2016, vindo a terminar no dia 01-05-2020;
- Liquidação n.º 2019..., relativa ao terceiro trimestre de 2015: tendo a exigibilidade se verificado dentro do terceiro trimestre de 2015, o prazo de caducidade começaria a contar-se a partir do dia 01-01-2016, vindo a terminar no dia 01-05-2020;
- Liquidação n.º 2019..., relativa ao quarto trimestre de 2015: tendo a exigibilidade se verificado dentro do quarto trimestre de 2015, o prazo de caducidade começaria a contar-se a partir do dia 01-01-2016, vindo a terminar no dia 01-05-2020;

Sublinhe-se que a Demandante, na sua petição inicial, alega dois factos distintos em dois lugares diferentes, para concluir pela caducidade do direito à liquidação: no artigo 5º da PI alega que “a liquidação foi efectuada depois de ultrapassado o prazo de caducidade de 4 (quatro) anos”,

enquanto no artigo 21º da PI alega que todas as liquidações foram recebidas pelo Recorrente já depois de ultrapassado o prazo [de caducidade do direito à liquidação]. E concluindo no artigo 22º “pelo que caducou o direito à liquidação”, do que se retira que o recebimento após o prazo de caducidade é o facto que determina, no seu entender, ter sido ultrapassado o prazo de caducidade.

Além disso, a alegação da Demandante sofre de incoerências várias, já que, após afirmar no artigo 21º da PI, que “todas as liquidações foram recebidas pelo Recorrente já depois de ultrapassado o prazo [de caducidade do direito à liquidação]”, não indica, o que efetivamente lhe competia, dentro do ónus de enunciação clara de uma causa de pedir compreensível e de indicação dos factos que a constituem, a data em que tais liquidações terão sido por si “recebidas”, e vindo depois a afirmar, no decurso do processo arbitral, que nunca foi notificada e por isso nem tem em seu poder as três notificações das liquidações em causa (períodos IVA 2015 03T, 2015 06T e 2015 09T).

A falta de coerência de todo este enunciado é agravada pela circunstância de o “recebimento” das liquidações não constituir facto determinante para apreciação da caducidade do direito à liquidação.

Isto porque o que o nº 1 do art.º 45.º da LGT exige é a “notificação válida” dentro do prazo de caducidade; e a notificação válida, atendendo ao disposto no nº 6 do mesmo art.º 45.º, nem sequer exige um efetivo “recebimento”, bastando a expedição sob registo.

Tudo isto posto, o Tribunal tem dificuldade em compreender claramente a causa de pedir neste ponto.

Parece-nos que a Demandante alega claramente, como causa de pedir, a caducidade do direito à liquidação, para todas as liquidações impugnadas, indicando dois factos constitutivos dessa causa de pedir:

- a) A efetuação das liquidações para além do prazo de caducidade do direito à liquidação;
- b) O recebimento das liquidações para além do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Sendo o segundo facto indicado – o recebimento das liquidações para além do prazo de caducidade do direito à liquidação – inepto para alicerçar a causa de pedir, como já se

demonstrou, e além do mais contradito pela própria Demandante, julgamos que é de desconsiderar este facto constitutivo da causa de pedir, e de nos limitarmos ao primeiro facto, se as liquidações foram efetuadas dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Note-se bem que em nenhum momento a Demandante alega, como facto constitutivo da causa de pedir, que as liquidações foram notificadas após o prazo de caducidade do direito à liquidação.

O atual Código de Processo Civil (aplicável ao processo arbitral tributário ex vi da al. e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT) embora mitigando substancialmente o princípio do dispositivo, continua a cometer às partes o ónus de “alegar os factos essenciais que constituem a causa de pedir”.

No caso concreto, o facto alegado que constitui causa de pedir, na ótica da Demandante é a efetuação das liquidações após o prazo de caducidade”.

É este o facto que o Tribunal deve apreciar e não outro – como a notificação após o prazo de caducidade – sob pena de incorrer em excesso de pronúncia (mais porquanto a caducidade do direito à liquidação não constitui matéria de conhecimento oficioso), tendo em conta, como se disse no Acórdão do STJ, de 2 de novembro de 2017, que “o vício do excesso de pronúncia constitui um vício de limites. O juiz deve, por um lado, resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão estiver prejudicada pela solução dada a outras; por outro lado, não pode ocupar-se senão das questões por elas suscitadas, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras”.

Analisados os documentos, juntos pela Demandante ao processo, pelos quais se notificam as liquidações verifica-se:

- A liquidação n.º 2019..., de IVA, referente ao período 2014 09T, foi efetuada em 21-02-2019;
- A liquidação n.º 2019..., de IVA, referente ao período 2014 12T foi efetuada em 21-09-2019;
- A liquidação n.º 2019..., de IVA, referente ao período 2015 12T foi efetuada em 21-02-2019.

Verifica-se, assim, que, no caso das três liquidações indicadas, todas foram efetuadas dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação, pelo que não procede o vício de violação de lei que a Demandante lhes assaca.

No que diz respeito às restantes três liquidações, igualmente impugnadas:

- n.º 2019..., referente ao período tributário 2015 03T, no valor de € 1.587,80;
- n.º 2019..., referente ao período tributário 2015 06T, no valor de € 950,16; e
- n.º 2019..., referente ao período tributário 2015 09T, no valor de € 73,57,

A Demandante não juntou inicialmente ao processo cópias dos documentos pelos quais se notificaram estas liquidações e, posteriormente, a instância do Tribunal, declarou nunca ter sido delas notificada.

No texto da decisão sobre o recurso hierárquico – objeto mediato do presente processo tributário – diz a AT, na pág. 31 da Informação:

“23. No que respeita à alegada caducidade do direito à liquidação, importa referir que o artigo 45º da LGT estabelece, no seu n.º 1, o prazo geral de caducidade do direito à liquidação de 4 anos, e no seu n.º 4, determina que no caso do IVA, aquele prazo inicia-se a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verifica a exigibilidade do imposto.

24. Pelo que, no caso sob apreço a caducidade do direito à liquidação de IVA do ano 2014, ocorreria até 2018-12-31.

25. Contudo no artigo 46º da LGT, estão previstas causas de suspensão desse prazo de caducidade, designadamente o seu n.º 1, dispõe ‘...com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação inspetiva externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção’.

26. Significa que o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, da ordem de serviço ou despacho, no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de 6 meses, após a notificação, conforme prescreve o n.º 1 do art.º 46.º da LGT.

27. Na situação vertente, o início do procedimento inspetivo ao ano 2014, ocorreu em 2018-10-10 (mediante a assinatura da ordem de serviço por parte do representante da cessação) e a data da notificação das conclusões do procedimento inspetivo com o envio do relatório final, ocorreu em 2019-02-07. Ou seja, o prazo de caducidade esteve suspenso entre estas datas, durante quatro meses, pelo que o termo final da caducidade do direito à liquidação de IVA do ano de 2014, aconteceu em 2019-04-30.

28. As LA controvertidas dos períodos 2014 09T, 2014 12T e 2015 12T, decorrentes das correções efetuadas ao ano de 2014, emitidas em 2019-02-25, com data limite de pagamento em 2019-04-03, isto é, dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação invocada.”

Contudo, a Autoridade Tributária não junta ao procedimento do recurso hierárquico os documentos através dos quais notificou (se é que notificou) as liquidações.

Não tendo sido juntas, nem pela Demandante nem pela AT, cópias dos documentos através dos quais as liquidações terão sido notificadas, coloca-se a questão do valor probatório a atribuir aos documentos juntos, a pedido do Tribunal, pela AT.

Com base na documentação fornecida pela AT a pedido do Tribunal, verifica-se o seguinte, relativamente à data da emissão das liquidações:

- A liquidação n.º 2019... foi emitida no dia 21-02-2019;
- A liquidação n.º 2019... foi emitida no dia 2019-02-21; e
- A liquidação n.º 2019... foi emitida no dia 21-02-2019.

Já anteriormente dissemos que os documentos juntos pela AT em sequência do pedido do Tribunal são impressões (“prints”) de páginas geradas por um programa de computador interno da AT, de registos referentes aos trâmites dos procedimentos de liquidação.

Como foi dito antes, a Demandante impugnou estes documentos, dizendo que os mesmos “são meros prints do seu próprio sistema informático” e que “tais prints não são idóneos a fazerem prova válida das notificações das liquidações de imposto”.

Observa-se, contudo, que o facto de se tratar de “prints” de páginas geradas por sistema informático não significa que não sejam, *ipso facto*, documentos idóneos a provar a factos.

Desde logo, trata-se de documentos, face à definição do art.º 362.º do Código Civil, que dispõe que documento é “qualquer objeto elaborado pelo homem com o fim de reproduzir ou representar uma pessoa, coisa ou facto”.

Hoje em dia, face à tendência generalizada e global de informatização dos processos, é natural que cada vez mais documentos existam apenas em formato digital. Também os sujeitos passivos utilizam muitas vezes “prints” informáticos de programas próprios seus que são relevantes como prova em matéria tributária, como por exemplo os registos contabilísticos.

Também se nos afigura certo, como aduz a Demandante, que o “print” do programa informático não prova a notificação dos atos, uma vez que a notificação é um ato que envolve a intervenção de atores externos à própria AT.

Contudo, o que está em causa, o que a Demandante alega quanto à questão da caducidade do direito à liquidação, é, como já vimos, que as liquidações não foram *efetuadas* dentro do prazo de caducidade.

Face ao princípio da livre apreciação da prova, e atendendo muito em particular à circunstância de que a data em que a liquidação é *efetuada* não é um elemento decisivo ou determinante para conformar a situação jurídica dos sujeitos passivos – o que é decisivo é a *notificação* – entende-se ser de aceitar como provadas, face à documentação junta pela AT, as datas de emissão das liquidações. Neste caso, os “prints” são registos internos da Autoridade Tributária. E sendo a emissão da liquidação um ato material meramente interno, não existe razão para pôr em causa a verdade da sua substância.

Concluindo-se assim que todas as liquidações impugnadas foram emitidas antes do termo do prazo de caducidade do direito à liquidação, contrariamente ao alegado pela Demandante.

Reitera-se que esta conclusão, na economia processual, só teria alguma relevância, na hipótese de alguma liquidação não ter sido praticada dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação, porquanto tal acarretaria *ipso facto* a conclusão de que a mesma liquidação nunca poderia ter sido validamente notificada dentro do prazo de liquidação. Não é o caso.

d. Se foi cumprido o dever de fundamentação dos atos de liquidação

A obrigatoriedade de fundamentação do ato tributário está consagrada hoje quer no art.º 77.º n.º 1 da LGT, segundo o qual “a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, (...)”, quer no n.º 2 do art.º 36.º do CPPT, segundo o qual “as notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o ato notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências.”

Este direito à fundamentação tem hoje consagração constitucional no art.º 268º da CRP, tendo natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias consagrados no Título II da parte 1ª da Constituição.

Tem entendido o Supremo Tribunal Administrativo que a falta ou insuficiência de fundamentação do ato, vício de natureza formal (e não substancial), se verifica quando o respectivo ato não exterioriza de modo claro, suficiente e congruente, as razões por que apresenta determinado conteúdo decisório (vg. STA recurso n.º 01173/14, de 09.09.2015).

No entanto, estipula o n.º 1 do art.º 77º da LGT já citado que a fundamentação pode “consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”.

Da notificação da liquidação n.º 2019..., junta ao processo pela Demandante, consta a seguinte notificação:

“Liquidação efetuada com base em correção efetuada pelos serviços de inspeção tributária”.

Da notificação da liquidação n.º 2019... consta a seguinte fundamentação:

“Liquidação efetuada com base em correção efetuada pelos serviços de inspeção tributária”.

Vê-se aqui que, quanto a estas duas liquidações, elas remetem expressamente, no que à fundamentação diz respeito, para as correções efetuadas pelos serviços de inspeção, tal como se prevê no n.º 1 do art.º 77.º da LGT.

Baseando-se a liquidação, como consta da sua notificação, “em correção efetuada pelos serviços de inspeção tributária”, a fundamentação da liquidação não poderá deixar de ser a fundamentação das próprias correções propostas no relatório de inspeção tributária.

E efetivamente – indo um pouco mais além na análise – encontra-se aí a fundamentação dos atos em causa. Nomeadamente, diz-se no RIT (pág. 26):

“Deste modo, confrontando a conta 243 3131 - Mercado nacional-taxa normal com as respetivas declarações periódicas, apuramos o seguinte imposto em falta:

Períodos	Contabilidade	Declaração periódica da IVA
	Conta 2433131 IVA liquidado mercado nacional taxa normal	Transmissões de bens em que liquidou imposto à taxa normal (23%)
	Apuramento do imposto – Movimento a débito	Imposto a favor do estado – Campo 4
2014-03T	10.849,21 €	7863,72 €
2014-06T	1235 1,64 €	7019,62 €

2014-09T	895 6,43 €	7280,73 €
2014-12T	14472,15 €	926,56 €
TOTAL	46629,43 €	3145 0,63€

Nesta senda, conforme se pode observar no quadro número 19 deste relatório a conta 71113 -venda de mercadorias - taxa normal, apresenta o valor total de € 20273 6,60, porém atento o quadro resumo das declarações periódicas de IVA do ano de 2014 (quadro número 11 verificamos que no campo três a base tributável à taxa normal declarada apenas ascendeu a € 136750,86.

Não tendo o sujeito passivo na sequência da entrega da declaração de substituição modelo 22 de IRC, procedido a substituição das declarações periódicas de IVA no sentido de regularizar as omissões declarativas em sede de IVA.

Desta forma, em sede de IVA propõem-se as seguintes correções meramente aritméticas no montante global de 15178,80 €, repartidas pelos correspondentes períodos de imposto, conforme a seguir se discriminam”.

Resulta modo notório que, para as liquidações indicadas, a fundamentação consta do relatório de inspeção e é inteligível.

Quanto à notificação da liquidação n.º 2019..., dela consta a seguinte fundamentação:

“Liquidação efetuada nos termos do art.º 87.º do Código do IVA, em resultado do processamento da declaração corretiva enviada para um período de imposto para o qual já tinha sido enviada declaração periódica.”

Tendo em conta que, nos termos do n.º 1 do art.º 77.º da LGT, “a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto”, afigura-se também neste caso existir uma fundamentação sucinta, mas suficientemente completa para que o destinatário possa compreender o *iter cognoscitivo* relevante.

A fundamentação expressa na própria notificação pode ainda e deve ser articulada com o procedimento administrativo que a antecedeu. Com efeito, diz-se na Informação que serve de base à decisão do recurso hierárquico, no ponto II. NATUREZA E FUNDAMENTO DAS CORREÇÕES, ponto 7: “Ascendendo os valores de imposto em falta, por período de imposto em 2014 03T – a 2.985,49, em 2014 06T a €5.332,02, em 2014 09T a € 1.675,70 e em 2014 12T a € 5.185,59, dando origem a alteração em conta corrente da utilização dos créditos reportados dos períodos anteriores e alteração dos créditos a reportar para os períodos seguintes e liquidações adicionais subsequentes nos períodos de 2014 09T a 2015 12T” (veja-se num enquadramento factual semelhante o recente acórdão do STA, proc. 0887/20–=BELRS, 12.01.2022).

Do que resulta igualmente claro que as correções a que se refere a notificação são correções resultantes de alterações nos créditos de imposto reportados para 2015, por reflexo das alterações ao IVA dos quatro períodos de 2014.

É certo que a Demandante alega ainda falta de fundamentação no que diz respeito à liquidação de “juros” sem especificar que “juros” estariam em causa. Mas o facto é que, nas três liquidações que vêm de ser examinadas, não se encontra qualquer referência a juros, pelo que a alegação não se afigura suscetível de afetar as liquidações em causa.

Quanto às restantes liquidações, o Tribunal volta a ver-se confrontado com o problema de não dispor de cópia dos documentos através dos quais se fez – se é que se fez – a respetiva notificação.

Ao longo dos procedimentos de reclamação graciosa e de recurso hierárquico, a AT foi afirmando repetidamente que todos os atos impugnados eram motivados pelas conclusões do relatório de inspeção.

No texto da decisão sobre o recurso hierárquico, (pág. 16) a AT afirma que “as correções que deram origem às liquidações objeto de reclamação resultaram do procedimento inspetivo (OI2016...), da qual resultou, além de outras, correções às quatro declarações periódicas de IVA do ano de 2014, tendo sido (...)”.

A mesma alegação, no sentido de que a fundamentação de todos os atos de liquidação impugnados é a que consta do relatório de inspeção, encontra-se expressa no ponto 37 do texto do projeto de decisão sobre o Recurso Hierárquico (pág. 25), em que se diz: “Não pode, portanto, o Recorrente da A... argumentar que não conheceu todos os factos e as razões pelas quais foram emitidas as liquidações adicionais, dado que os fundamentos de facto e de direito que motivaram as correções que lhes estiveram subjacentes estão perfeitamente descritos no RIT que foi enviado e sobre o qual se pronunciou, exercendo o direito de audição (...)”.

Também na Informação que serve de base à decisão do recurso hierárquico se diz (pág. 21) que “as correções que deram origem às liquidações objeto de reclamação resultaram do procedimento inspetivo (OI2016...), da qual resultou, além de outras, correções às quatro declarações periódicas de IVA do ano de 2014 (...)”.

Mas a verdade é a AT nunca juntou a esses procedimentos gratuitos, tal como não juntou aos presentes autos, cópia dos documentos através dos quais notificou as liquidações à Demandante, e dos quais deveria constar a fundamentação dos atos.

E olhando ao relatório de inspeção, também não resulta com clareza a motivação das liquidações referentes ao ano de 2015, que é o que está em causa.

Voltemos a examinar essas passagens, à luz das liquidações de 2015.

No ponto III do relatório de inspeção (pág. 17) intitulado “DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS”, no subponto III.3 intitulado “EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA)”, diz-se (pág. 26):

“Deste modo, confrontando a conta “243131-mercado nacional-taxa normal”, com as respetivas declarações periódicas, apuramos o seguinte imposto em falta:

Períodos	Contabilidade	Declaração periódica de IVA
----------	---------------	-----------------------------

	Conta 24333131 – IVA liquidado - Mercado Nacional – Taxa normal	Transmissões de bens em que liquidou imposto à taxa normal (23%)
	Apuramento do imposto - movimento a débito	Imposto a favor do Estado - campo 4
2014-03T	10.849,21 €	7.863,72 €
2014-06T	12.351,64 €	7.019,62 €
2014-09T	8.956,43 €	7.280,73 €
2014-12T	14.472,15 €	9.286,56 €
Total	46.629,43 €	31.450,63 €

Nesta senda, conforme se pode observar no quadro número 19 deste relatório a conta 71113 – Venda de mercadorias – taxa normal, apresenta o valor total de € 202. 736,60, porém atento o quadro resumo das declarações periódicas de IVA no ano de 2014 (quadro nº 11) verificamos que no Campo três a base tributável a taxa normal declarava apenas ascendeu a € 136. 750,86.

Não tendo o sujeito passivo na sequência da entrega da declaração de substituição modelo 22 de IRC, procedido à substituição das declarações periódicas de IVA no sentido de regularizar as omissões declarativas em sede de IVA.

Desta forma, em sede de IVA propõem-se as seguintes correções meramente aritméticas no montante global de 15.178,80 €, repartidas pelos correspondentes períodos de imposto conforme a seguir se discriminam:

Período	Base tributável			Imposto Liquidado		
	Contabilizado	Declarado	Correção	Contabilizado	Declarado	Correção
s	(1)	(2)	(1-2)	(1)	(2)	(1-2)

2014-03T	47.170,44 €	34.199,03 €	12.971,41 €	10.849,21 €	7.863,72 €	2.985,49 €
2014-06T	53.702,75 €	30.520,09 €	23.182,66 €	12.351,64 €	7.019,62 €	5.332,02 €
2014-09T	38.941,00 €	31.655,37 €	7.285,63 €	8.956,43 €	7.280,73 €	1.675,70 €
2014-12T	62.922,41 €	40.376,37 €	22.376,37 €	14.472,15 €	9.286,56 €	5.185,59 €
TOTAL	€202.736,60	136.750,86 €	65.985,74 €	46.629,43 €	31.450,63 €	15.178,80 €

Ora, como fica bem patente, o relatório de inspeção apenas se refere a correções ao IVA referente ao ano de 2014, mas nunca ao de 2015.

É perfeitamente aceitável que as alterações ao IVA de 2015 fossem uma consequência de alterações ao crédito de imposto provocadas, por sua vez, pelas alterações efetuadas ao ano de 2014.

Mas aqui já estamos no plano da conjectura, ou mesmo de um juízo de grande probabilidade, mas não, definitivamente, de factos provados.

Ora, tendo a Demandante alegado a falta de fundamentação dos atos, fundamentação que é um facto constitutivo do direito invocado pela Autoridade Tributária, pois que é condição de validade do ato tributário, cabia à AT fazer prova desse facto, o que não fez, no que respeita às três liquidações em causa: liquidações nº 2019..., nº 2019 ... e nº 2019... .

Há, portanto, que concluir que estas liquidações não se encontram fundamentadas, pois a tal equivale a falta de prova da sua fundamentação, o que as torna ilegais por vício de forma.

a. Se existia e foi cumprido o dever de audiência prévia

Alega a Demandante que a Autoridade Tributária violou o dever de audiência prévia em relação às liquidações impugnadas, não concedendo o respetivo direito ao sujeito passivo, com isso ferindo-as de ilegalidade formal.

O direito de audiência prévia constitui no direito administrativo uma garantia dos administrados com consagração na Constituição da República Portuguesa, nomeadamente no seu artigo 267º n.º 5, que reconhece aos cidadãos o direito de participação na formação das decisões que lhes disserem respeito.

No domínio do direito tributário, o direito de audiência ou audiência prévia encontra-se estabelecido expressamente no artigo 60º da Lei Geral Tributária, o qual enuncia, sem carácter exaustivo, as situações em que é obrigatória a audiência dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito.

Em concreto, dispõe a al. a) do n.º 1 do art. 60º que a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efetuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, através do direito de audiência antes da liquidação.

Paralelamente, a al. e) do mesmo preceito prescreve que a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efetuar-se através do “direito de audiência antes da conclusão do relatório de inspeção tributária”.

Por seu turno, o n.º 3 do mesmo artigo 60º dispõe que é dispensada a audiência “tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audiência antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado.

Desta forma, conclui-se que, existindo procedimento de inspeção, procedimento referido na alínea e) do n.º 1, e tendo tido lugar audiência prévia nesse procedimento, fica dispensada a audiência prévia, quanto aos atos de liquidação que tenham como base o relatório de inspeção.

Ora, quanto às liquidações n.º 2019 ..., referente ao período tributário 2014 09T, no valor de € 3.149,16 e n.º 2019..., referente ao período tributário 2014 12T, no valor de € 8.331,91, já concluímos no ponto anterior que não há qualquer dúvida de que elas têm por base o relatório de inspeção tributária, quer porque a respetiva notificação assim o declara, quer porque as

correções que são efetuadas através dessas liquidações estão enunciadas no relatório de inspeção tributária (pág. 26).

E, portanto, tendo havido lugar a audiência prévia em sede de procedimento de inspeção, tais liquidações estavam dispensadas de audição prévia.

Assim aconteceu, efetivamente.

Conforme consta do anexo IV ao Relatório de Inspeção Tributária, a Demandante foi efetivamente notificada para exercer e exerceu o direito de audição prévia em relação ao projeto de conclusões do relatório.

Já no que respeita às liquidações respeitantes ao ano de 2015, consideramos que não está de nenhum modo claro que elas resultam do procedimento de inspeção, pelas razões já anteriormente apontadas. Com efeito, como já se viu, as conclusões do relatório apenas mencionam correções ao IVA do ano 2014, nunca ao ano de 2015. E na falta de referência a essas correções por parte do relatório, ainda essa falta poderia ser colmatada se, nos documentos através do quais se fez – se é que se fez – a notificação dos atos, constasse referência ao facto de as mesmas serem consequência do procedimento de inspeção.

Mas o Tribunal não dispõe desses documentos.

Os documentos fornecidos pela AT não contêm essa informação, pelo que nem se coloca, neste ponto, por desnecessidade, a questão do seu valor probatório.

Mais uma vez, tendo a Demandante alegado a falta de audição prévia, formalidade que é um facto constitutivo do direito invocado pela Autoridade Tributária, pois que é condição de validade do ato tributário, cabia à AT fazer prova desse facto, o que não fez, no que respeita às quatro liquidações respeitantes ao ano de 2015: liquidações n.º 2019 ..., n.º 2019 ... e n.º 2019 ... e n.º 2019

Há, portanto, que concluir que nestas liquidações não foi cumprido o dever de audição prévia, pois a tal equivale a falta de prova da sua ocorrência, o que as torna ilegais por vício de forma.

V. Decisão

Julga-se assim:

- I. Improcedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de IVA:
 - n.º 2019 ..., referente ao período tributário 2014 09T, no valor de € 3.149,16;
 - n.º 2019 ..., referente ao período tributário 2014 12T, no valor de € 8.331,91;
- II. Procedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação da liquidação n.º 2019..., referente ao período tributário 2015 12T, no valor de € 5.383,20, por vício de preterição do dever de audição prévia;
- III. Procedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação das liquidações seguintes, por vício de falta de fundamentação e de preterição do dever de audição prévia:
 - n.º 2019 ..., referente ao período tributário 2015 03T, no valor de € 1 587,80;
 - n.º 2019 ..., referente ao período tributário 2015 06T, no valor de € 950,16;
 - n.º 2019 ..., referente ao período tributário 2015 09T, no valor de € 73,57.

VI. Valor do processo

Nos termos do art.º 97º -A n.º 1, al. a) do CPPT do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 19.475,80 (dezanove mil, quatrocentos e setenta e cinco euros e oitenta cêntimos).

VII. 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:

- a) Pela Autoridade Tributária o valor de 503,00 Euros;
- b) Pela Demandante o valor de 721,00 Euros.

Notifique-se.

Porto, 12 de abril de 2022.

O Árbitro

(Nina Aguiar)