

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 225/2018-T

Tema: IVA – Caducidade do direito à liquidação; Notificação do relatório de inspeção a mandatário.

*Decisão arbitral anulada no segmento impugnado por acórdão do STA de 4 de novembro de 2020, recurso n.º 37/19.6BALSB, que uniformiza jurisprudência.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Maria Alexandra Mesquita e Alexandre Andrade, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 30 de Abril de 2018, A..., S.A., NIPC..., com sede na..., ..., ..., ...-... ..., 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 introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IVA n.º 2017...(período de 01/2012), n.º 2017 ... (período de 02/2012), n.º 2017 ... (período de 03/2012), n.º 2017 ... (período de 04/2012), n.º 2017 ... (período de 05/2012), n.º 2017 ... (período de 06/2012), 2017 ...(período de 07/2012), n.º 2017 ... (período de 08/2012), n.º 2017 ... (período de 09/2012), n.º 2017 ... (período de 10/2012), n.º 2017 ... (período de 11/2012), n.º 2017 ... (período de 12/2012), referentes ao período de 2012, assim como das respectivas liquidações de juros compensatórios, no valor global de €185.425,03.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:

- i. Vício de forma, por violação do princípio da audiência dos interessados e do contraditório, plasmado no artigo 60.º, n.º 1 da LGT, no n.º 1 do artigo 100.º do CPA, artigo 7.º e 8.º do CPA e artigo 267.º, n.º 4 da CRP.
 - ii. Caducidade do direito à liquidação do imposto em causa, nos termos do artigo 45.º da LGT;
 - iii. Violação das normas de incidência, designadamente, do artigo 14.º do RITI.
3. No dia 02-05-2018, 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 os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 20-06-2018, 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 colectivo foi constituído em 10-07-2018.
7. No dia 28-09-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. No dia 30-11-2018, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente e pela Requerida.

9. 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.
10. Foi prorrogado por dois meses o prazo a que alude o art.º 21.º/1 do RJAT, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
11. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1, prorrogado.
12. 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/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.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente tem como objecto comercial a *“Importação, exportação e comércio de representações e produtos para empresas da área do comércio e serviços, prestações de serviços e assistência técnica. Transformação de todo o tipo de suportes, materiais de impressão e comunicação digital. Fabricação de componentes electrónicas. Fabricação de lâmpadas eléctricas e de outro*

equipamento de iluminação. Reparação e manutenção de equipamento eléctrico. Aluguer de máquinas e equipamentos”.

- 2- No ano de 2012, a maior parte das vendas da Requerente foram efectuadas no território nacional, mas em termos de compras predominaram as aquisições intracomunitárias.

DESCRIÇÃO	INTERNO	COMUNITÁRIO	EXTRA-COMUNITÁRIO	TOTAL
VENDAS	7.613.144,38	6.994.769,18	2.227.901,71	16.788.675,27
PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS	17.505,45	3.677,40	38.164,50	59.347,35
COMPRAS	1.193.765,34	8.216.615,50	1.583.477,41	10.993.858,25
FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS	1.447.445,74	209.852,05	44.065,38	1.701.363,17
AQUISIÇÕES DE ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS	1.287.755,37	1.000.000,00	0,00	2.287.755,37
RENDIMENTOS SUPLEMENTARES:				
ALUGUER DE EQUIPAMENTO	198.706,64	167.697,30	0,00	366.403,94

- 3- Em termos de mercado comunitário, as vendas destinaram-se a diversos países, nomeadamente: Espanha, França, Bélgica, Holanda, Inglaterra, Irlanda, Grécia, Alemanha, Dinamarca e Estónia, sendo a Espanha o principal destino.
- 4- No que se refere às compras, as Aquisições Intracomunitárias de Bens (AICBs) efectuadas provêm na sua maior parte da Holanda, Espanha e Itália.
- 5- A Requerente, na qualidade de fornecedora da sociedade de direito espanhol B... SL, declarou ter efectuado, em 2012, transmissões com aquela sociedade no valor de €672.007,00:

PERÍODO	TIPO DE OPERAÇÃO	VALOR
Jan/2012	Bens	79.644,00
Fev/2012	Bens	87.036,00
Mar/2012	Bens	84.828,00
Abr/2012	Bens	2.240,00
Mai/2012	Bens	163.525,00
	Serviços	46,00
Jun/2012	Bens	11.854,00
Jul/2012	Bens	48.784,00
	Serviços	514,00
Ago/2012	Bens	3.813,00
Set/2012	Bens	161.066,00
Out/2012	Bens	23.949,00
Nov/2012	Bens	3.642,00
	Serviços	32,00
Dez/2012	Bens	1.026,00
	Serviços	8,00
TOTAL		672.007,00

- 6- A B..., SL é uma sociedade comercial sediada em Espanha, e encontrava-se registada naquele país como operador intracomunitário com o NIF ES-... .
- 7- A B... SL, teve, posteriormente, o seu registo de operadores intracomunitários cancelado pela Agência Tributária Espanhola por esta ter constatado que “a

declaração de domicílio social e fiscal da entidade não é verdadeiro, uma vez que na dita direcção não se encontra centralizada a sede, nem desenvolve efectivamente a actividade”.

- 8- Nas facturas que titulam as transacções realizadas entre a Requerente e a B..., SL foi aposta a indicação “*isento de IVA ao abrigo do art. 14.º do RITI*”.
- 9- A Requerente emitiu as seguintes facturas em nome da B..., SL:

FATURA/DOCUMENTO	DATA FATURA	VALOR (€)	LOCAL DESCARGA
FAE n.º 1200036/2012	2012-01-16	75.500,00	C... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200043/2012	2012-01-20	1.120,00	AA... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200059/2012	2012-01-26	1.792,08	costumer adress Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200060/2012	2012-01-26	336,01	Costumer Adress Instalações no Mindelo
FAE n.º 1200061/2012	2012-01-26	896,04	Costumer Adress /Instalações da AA...
FAE n.º 1200104/2012	2012-02-03	75.500,00	C...

			Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200108/2012	2012-02-03	5.936,26	AA...
			Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200127/2012	2012-02-09	1.680,00	Customer Adress AA... em Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200138/2012	2012-02-13	3.920,16	Customer Adress instalações da AA... v em Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200221/2012	2012-03-07	2.944,00	Customer Adress /Entrega em Famalicão
FAE n.º 1200229/2012	2012-03-09	2.240,00	Customer Adress /Entrega na AA...
FAE n.º 1200232/2012	2012-03-12	75.500,00	C... Vila Nova de Famalicão
NDT n.º 120080/2012	2012-03-19	-2.944,00	Customer Adress
FAE n.º 1200276/2012	2012-03-23	1.792,07	Customer Adress /Entrega na AA... Vila Nova de Famalicão
			AA...
FAE n.º 1200294/2012	2012-03-29	2.352,10	Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200327/2012	12-04-2012	1.120,00	AA... Rua ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200357/2012	2012-04-30	1.120,05	AA... - Impr. Textil, Lda.
FAE n.º 1200383/2012	2012-05-04	2.240,08	Customer Adress AA... em Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200386/2012	2012-05-04	1.1364,73	CC... - espanha
FAE n.º 1200390/2012	2012-05-07	571,37	CC... - Espanha
NDT n.º 120142/2012	2012-05-07	-1.134,73	Customer Adress
FAE n.º 1200395/2012	2012-05-08	2.240,08	Descarga diretamente nas v/ instalações em Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 120023/2012	2012-05-09	75.500,00	C...

			Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200413/2012	2012-05-18	448,02	em Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200421/2012	2012-05-22	672,03	AA... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200429/2012	2012-05-28	336,01	Entrega na Follow
FAE n.º 1200431/2012	2012-05-28	4.928,20	AA... Lda., Rua
FAE n.º 120041/2012	2012-05-31	75.500,00	C... Rua Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200471/2012	2012-06-06	760,00	Customer Address /Acessório entregue diretamente ao Sr.
FAE n.º 1200491/2012	2012-06-15	2.500,00	Customer Address /Transporte v/viatura para descarga em V. H. Famalicão
FAE n.º 1200494/2012	2012-06-19	1.650,00	Acessórios entregues a B... L.R. Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200497/2012	2012-06-20	2.576,11	Customer Address C... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200530/2012	2012-06-25	1.680,00	Customer Address C... - Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200541/2012	2012-06-28	2.688,11	C... - Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1202692/2012	2012-07-13	2.389,12	C... - Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1202701/2012	2012-07-13	1.922,70	C... - Vila Nova de Famalicão,

			... Via Nova de Famalicão
FAE n.º 1202749/2012	2012-07-18	1.922,70	C... - Via Nova de Famalicão, Rua ... Via Nova de Famalicão
FAE n.º 120064/2012	2012-07-24	36.680,00	C... - Via Nova de Famalicão, Rua ... Via Nova de Famalicão
FAE n.º 1200601/2012	2012-07-26	1.484,14	DD... ... United Kingdom
FAE n.º 1200618/2012	2012-07-27	877,12	Customer Address / EE... Lda. - ... Pombal
FAE n.º 1200621/2012	2012-07-30	3.447,90	C... - Via Nova de Famalicão, Rua ... Via Nova de Famalicão
FAE n.º 1200636/2012	2012-07-31	904,80	C... - Via Nova de Famalicão, Rua ... Via Nova de Famalicão
NDT n.º 120266/2012	2012-07-31	-760,00	C... - Via Nova de Famalicão, Rua ... Via Nova de Famalicão
FAE n.º 1200651/2012	2012-08-09	556,87	C... - Via Nova de Famalicão, Rua ... Via Nova de Famalicão
FAE n.º 1200653/2012	2012-08-10	2.601,30	C... - Via Nova de Famalicão, Rua ... Via Nova de

			Famalição
FAE n.º 1200655/2012	2012-08-14	209,25	C... - Vila Nova de Famalição, Rua ... Vila Nova de Famalição
FAE n.º 1200658/2012	2012-08-17	445,50	B... , SL - Vila Nova de Famalição, Vila Nova de Famalição
FAE n.º 1200723/2012	2012-09-06	113,10	B... SL - Vila Nova de Famalição, Vila Nova de Famalição
FAE n.º 1200737/2012	2012-09-10	113,10	B... , SL - Vila Nova de Famalição, Vila Nova de Famalição
FAE n.º 120073/2012	2012-09-11	75.500,00	B... SL - Vila Nova de Famalição, Vila Nova de Famalição
FAE n.º 120074/2012	2012-09-11	75.500,00	Customer Adress
FAE n.º 1200745/2012	2012-09-12	2.035,80	B... , SL - Vila Nova de Famalição, Vila Nova de Famalição
FAE n.º 1200758/2012	2012-09-18	226,20	B... , SL - Vila Nova de Famalição, Vila Nova de Famalição
FAE n.º 1200760/2012	2012-09-19	1.583,40	B... SL - Vila Nova de Famalição, Vila Nova de Famalição
FAE n.º 1200788/2012	2012-09-26	5.994,30	B... , SL - Vila Nova de Famalição, Vila Nova de Famalição

NDT n.º 120338/2012	2012-09-28	-226,20	B... SL – Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200804/2012	2012-10-02	1.017,90	B... SL – Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200805/2012	2012-10-03	85,05	Acessório entregue diretamente ao Sr. B... SL – Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 120083/2012	2012-10-10	14.000,00	B... SL – Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200827/2012	2012-10-12	452,40	B... SL – Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200857/2012	2012-10-19	1.809,60	B... SL – Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200876/2012	2012-10-29	3.870,00	B... SL – Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200878/2012	2012-10-29	2.714,40	B... SL – Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200910/2012	2012-11-07	70,86	B... SL – Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão

FAE n.º 1200934/2012	2012-11-16	106,25	Ciente final, I... Lta. - Northants,
FAE n.º 1200946/2012	2012-11-20	148,50	B... , SL - Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200954/2012	2012-11-27	860,62	Acessório entregue diretamente nas instalações do v/ cliente, EE... , Lda.
FAE n.º 1200964/2012	2012-11-30	2.488,20	B... , SL - Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200979/2012	2012-12-05	452,40	B... , SL - Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1200986/2012	2012-12-13	20,85	B... , SL - Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1201011/2012	2012-12-28	97,38	B... , SL - Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão
FAE n.º 1201012/2012	2012-12-28	463,41	B... , SL - Vila Nova de Famalicão, ... Vila Nova de Famalicão

- 10- O local de descarga mencionado nas facturas era, em regra, ..., sendo que na maioria delas se identificava a morada completa sita na...- ...- ...-... Vila Nova de Famalicão.
- 11- A referida morada correspondia, à data, à localização da sede da C..., LD.^a, titular do NIF ... (actualmente denominada D..., SA, com sede em ..., V.N. de Famalicão).
- 12- As mercadorias eram transportadas para as referidas instalações da B..., SL, para serem objecto de transformação, e tendo em vista a subsequente expedição para outro Estado-Membro.
- 13- A transformação envolvia uma estrutura metálica diferente, a instalação de software próprio que era adquirido a uma outra empresa na Suíça, a instalação de uma caleira que permitia uma fixação das cores de impressão e alterações na cabeça de impressão.

- 14- As máquinas vendidas pela Requerente à sociedade B..., SL, com a denominação "...", depois de transmitidas a esta sociedade, foram objecto das referidas alterações exteriores do equipamento, o que determinava a alteração do seu peso e do seu nome comercial, mas não das suas componentes mecânicas, nem do número de série.
- 15- A factura 2012/1200036, no valor de €75.500,00, titula a transacção de uma máquina denominada ..., com o *serial number* J..., que depois foi vendida pela B..., SL à E... CMBH, entidade sediada na Alemanha, tendo a máquina sido expedida para o local da sede daquela sociedade de direito alemão sita em..., Alemanha.
- 16- A descrição da mercadoria na factura emitida à E... CMBH é diferente da constante na factura da Requerente, nos termos infra:

Factura FAE 2012/1200036 da A...		Factura n.º G/12-00591 da B...	
Descrição	Valor	Descrição	Valor
A1 Mimaki ... SN:J217B097	€ 75.500,00	MTEX 3200 - ...	€ 129.000,00
Transportadora ...		3200- Includes: Mtex 3200 Printing Unit + Fixation Unit + Installation and training and all expenses for 2 tecs in Neu-Ulm for 1 week	
1 Palete = 2214 Kgs		Bulk ink system - includes 2 bags of 2 liters each x 4 color's 0 total 16 liters	€ 1.520,00
Morada descarga: C...-Vila Nova de Famalicão -		RIP software ERGOSOFT TEXTPRINT Pro for profiling	€ 1.800,00
Data descarga: 6ª feira (13.01.12)		- Serial /2012	
A1 OPT - J=211 JV5 Series B - port bulk ink sistem	0,00	FIXATION UNIT Serial Nr. /2011	
A1 %B2405 Cabo USB V2.= Tipo A-B 5m (V/encomenda via mail datada de 05.01.12	0,00	EXTRACTION UNIT - Serial Nr. /2011	
Equipamento para posterior instalação no cliente final E... , GmbH			
Transportadora ...			
2 paletes = 40 Kgs (composto por 3 volumes)			
Morada descarga: C...-Vila Nova de Famalicão			
Rua ...			
Vila Nova de Famalicão			

- 17- A factura 2012/1200104 no valor de €75.500,00, titula a transacção de uma máquina denominada..., com o número de série J... .
- 18- A máquina com o número de série J... foi expedida em 01-03-2012, de Vila Nova de Famalicão para a Alemanha, para as instalações da sociedade F... GmbH, sita em..., ... Ibbenburen.
- 19- A factura 2012/1200232, datada de 12-03-2012, no valor de €75.000,00, titula a transacção de uma máquina denominada ..., com o número de série J... .
- 20- Este equipamento foi expedido em 18-04-2012, de Vila Nova de Famalicão para as instalações da sociedade G..., AG, localizadas em, Alemanha.
- 21- A factura 2012/120023, datada de 09-05-2012, no valor de €75.500,00, titula a transacção de uma máquina denominada..., com o número de série J... .

- 22- Este equipamento foi expedido em 25-06-2012, de Vila Nova de Famalicão para a Grã-Bretanha.
- 23- A factura 2012/120041, datada de 31-05-2012, no valor de €75.500,00, titula a transacção de uma máquina denominada..., com o número de série J... .
- 24- Este equipamento foi expedido em 14-06-2012, de Vila Nova de Famalicão para as instalações da sociedade H..., sita em ...-..., Inglaterra.
- 25- As mercadorias descritas nas facturas 2012/1200386 e 2012/1200390, com data de 04-05-2012 e 07-05-2012, respectivamente, foram expedidas das instalações da Requerente para a morada do cliente da B..., SL, sitas na ..., Espanha.
- 26- A mercadoria descrita na factura 2012/1200934, com data de 16-11-2012, foi expedida para a morada do cliente final da B..., I..., Lta., sita em..., Inglaterra.
- 27- A Requerente foi objecto de uma acção inspectiva externa, credenciada pela ordem de serviço n.º OI2016... .
- 28- A acção de inspecção teve início em 16-12-2016, com a assinatura da Ordem de Serviço pelo Contabilista Certificado da Requerente, J... .
- 29- O procedimento inspectivo implicou a realização de, pelo menos, 2 deslocações da AT às instalações da Requerente, para analisar a contabilidade daquela, relativamente à informação e documentação que serve de suporte às facturas em causa.
- 30- Os actos de inspecção foram concluídos em 23-05-2017 com a assinatura da nota de diligência pelo Contabilista Certificado da Requerente.
- 31- A Requerente foi notificada pessoalmente no local da sede, na pessoa da funcionária K..., em 29-05-2017, do Projecto de Relatório de Inspecção e, para querendo, exercer o seu direito de audição nos termos do artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPITA.
- 32- A Requerente, por e-mail enviado no dia 13-06-2017, através de mandatário com procuração para o efeito, exerceu o seu direito de audição, tendo requerido à AT que procedesse a diligências complementares, nomeadamente, que inquirisse a testemunha J... .
- 33- A AT não procedeu à inquirição da mencionada testemunha.
- 34- Do Relatório de Inspecção Tributária consta o seguinte:

III.1. TRANSMISSÕES DE BENS CONSIDERADOS INDEVIDAMENTE COMO TRANSMISSÕES INTRACOMUNITÁRIAS DE BENS (TICB's)

III.1.1. TICB's PARA O CLIENTE B... SL

Quer pela análise do extrato de conta-corrente (conta 21-1122574), quer pelos dados recolhidos na aplicação VIES conjugados com a análise efetuada às declarações recapitulativas constantes da base de dados da AT verificou-se que a A... era fornecedora da B... SL, tendo, no ano de 2012, declarado ter-lhe efetuado transmissões no valor de €672.007,00, assim discriminadas por período:

PERÍODO	TIPO DE OPERAÇÃO	VALOR
JAN/2012	BENS	79.644,00
FEV/2012	BENS	87.036,00
MAR/2012	BENS	84.828,00
ABR/2012	BENS	2.240,00
MAI/2012	BENS	163.525,00
	SERVIÇOS	46,00
JUN/2012	BENS	11.854,00
JUL/2012	BENS	48.784,00
	SERVIÇOS	514,00
AGO/2012	BENS	3.813,00
SET/2012	BENS	163.066,00
OCT/2012	BENS	23.949,00
NOV/2012	BENS	3.642,00
	SERVIÇOS	32,00
DEZ/2012	BENS	1.026,00
	SERVIÇOS	8,00
TOTAL		672.007,00

Da verificação das faturas emitidas pela "A..." em nome daquela entidade, registada em Espanha como operador intracomunitário com o número de identificação fiscal ES - ... constatou-se que nas mesmas foi aposta a indicação "isento de IVA ao abrigo do art. 14.º do RITI" (Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias).

III.1.2. ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO DAS TICB's – ART. 14.º DO RITI

Segundo o disposto na alínea a) do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias (RITI) estão isentas do imposto "as transmissões de bens, efectuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa angular ou colectiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação fiscal para efectuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens."

Assim, para que uma transmissão de bens, efetuada por um sujeito passivo registado em Portugal, beneficie da isenção prevista no artigo 14.º do RITI é necessário que se verifiquem as seguintes condições:

- 1- Os bens sejam expedidos ou transportados a partir do território nacional para outro Estado membro da União Europeia;

- 2- O adquirente se encontre registado, para efeitos de IVA, noutro Estado membro, tenha indicado o respetivo número de identificação fiscal e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens.

Para o efeito os sujeitos passivos estão obrigados a apresentar provas do pressuposto de isenção – saída dos bens do território nacional, as quais na ausência de norma legal no RITI, foram estabelecidas administrativamente pelo Ofício-Circular n.º 30009, de 10.12.1999 da Direção de Serviços do IVA, que no n.º4 estabelece: *“perante a falta de norma que, na legislação do IVA, indique expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos de isenção prevista na alínea a) do artigo 14.º do RITI, será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efectuada recorrendo aos meios gerais de prova, nomeadamente através das seguintes possibilidades alternativas: - os documentos comprovativos do transporte, os quais consoante o mesmo seja rodoviário, aéreo ou marítimo, poderão ser, respectivamente, a declaração de expedição (CMR), a carta de porte (“Airwaybill” – AWB) ou o conhecimento de embarque (“Bill of lading” – B/L); - os contratos de transporte celebrados; - as faturas das empresas transportadoras; - as guias de remessa; - a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respetivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária”*.

Portanto, a isenção numa transmissão intracomunitária de bens só se verifica se, para além das condições impostas relativamente ao adquirente, ocorrer a saída física dos bens do território nacional, tal como advém da expressão *“a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente”*, condição determinante na qualificação da natureza intracomunitária de uma transmissão.

III.1.3. ANÁLISE DAS TICB'S PARA O CLIENTE B... SL

Para efeitos de comprovação e verificação da conformidade fiscal das faturas emitidas em nome do cliente B... SL, nomeadamente no que concerne à regularidade do enquadramento da transmissão em sede de IVA (classificadas pelo sujeito passivo como transmissões intracomunitárias de bens [TICB's] isentas nos termos do art. 14.º do RITI), verificou-se a inexistência de quaisquer documentos comprovativos, junto das faturas emitidas pela A... da efetiva saída das mercadorias para outro Estado membro, no caso em concreto, para Espanha,

De facto, e como se pode verificar pela análise das faturas em causa (anexo 1), o local de descarga aí mencionado é, por regra, Vila Nova de Famalicão, sendo que na maioria delas se identifica a morada completa sita na ...

Vila Nova de Famalicão, conforme se demonstra no quadro seguinte

DIÁRIO	DOCUMENTO	DATA	VALOR	PROVA TICB	LOCAL DE DESCARGA
402	FAE n.º 1200036/2012	2012-01-16	75.500,00	NÃO	C... - Vila Nova de Famalicão
402	FAE n.º 1200043/2012	2012-01-20	1.120,00	NÃO	AA... - Vila Nova de Famalicão
402	FAE n.º 1200059/2012	2012-01-26	1.792,08	NÃO	AA... / Vila Nova de Famalicão
402	FAE n.º 1200060/2012	2012-01-26	3.36,01	NÃO	Recolha nas v/instalações no Mindelo
402	FAE n.º 1200061/2012	2012-01-26	8.96,04	NÃO	Instações de AA...
JANEIRO - SUBTOTAL			79.644,13		
402	FAE n.º 1200104/2012	2012-02-03	75.500,00	NÃO	C... - Vila Nova de Famalicão
402	FAE n.º 1200108/2012	2012-02-03	5.936,26	NÃO	Vila Nova de Famalicão
402	FAE n.º 1200127/2012	2012-02-09	1.680,00	NÃO	AA... em Vila Nova de Famalicão
402	FAE n.º 1200138/2012	2012-02-13	3.920,16	NÃO	Instalações da AA... em V.N. Famalicão
FEVEREIRO - SUBTOTAL			87.036,42		
402	FAE n.º 1200221/2012	2012-03-07	2.944,00	NÃO	Entrega em Famalicão
402	FAE n.º 1200229/2012	2012-03-09	2.240,08	NÃO	Entrega na AA...
402	FAE n.º 1200232/2012	2012-03-12	75.500,00	NÃO	C... - Vila Nova de Famalicão
415	NDT n.º 1200060/2012	2012-03-19	-2.944,00	NÃO	Customer Adress
402	FAE n.º 1200276/2012	2012-03-23	1.792,07	NÃO	Entrega AA... Vila Nova de Famalicão
402	FAE n.º 1200294/2012	2012-03-29	2.352,10	NÃO	AA... e-imp. Textil, Lda. V.N. Famal
MARÇO - SUBTOTAL			81.884,25		
402	FAE n.º 1200327/2012	2012-04-2012	1.120,00	NÃO	AA... Vila Nova de Famalicão
402	FAE n.º 1200357/2012	2012-04-30	1.120,05	NÃO	1 volume [1 kg] na AA... em Vila Nova de Famalicão, 1 volume [20 Kg] na AA...
ABRIL - SUBTOTAL			2.240,05		
402	FAE n.º 1200383/2012	2012-05-04	2.240,08	NÃO	Entrega na AA... / Vila Nova de Famalicão
402	FAE n.º 1200386/2012	2012-05-04	1.134,73	NÃO	CC... Espana
402	FAE n.º 1200390/2012	2012-05-07	571,37	NÃO	CC... - Espana
415	NDT n.º 120142/2012	2012-05-07	-1.134,73	NÃO	Customer Adress
402	FAE n.º 1200395/2012	2012-05-08	2.240,08	NÃO	Descarga directamente nas v/instalações em Vila Nova de Famalicão
421	FAC n.º 120023/2012	2012-05-09	75.500,00	NÃO	C... - Vila Nova de Famalicão
402	FAE n.º 1200413/2012	2012-05-18	448,02	NÃO	v/instalações em Vila Nova de Famalicão
402	FAE n.º 1200421/2012	2012-05-22	672,03	NÃO	AA... V. N. Famalicão
402	FAE n.º 1200429/2012	2012-05-28	336,01	NÃO	Entrega na AA...
402	FAE n.º 1200431/2012	2012-05-28	4.928,20	NÃO	AA... V. N. Famalicão
421	FAC n.º 120041/2012	2012-05-31	75.500,00	NÃO	C... Vila Nova de Famalicão
MAIO - SUBTOTAL			162.435,79		
402	FAE n.º 1200471/2012	2012-05-06	760,00	NÃO	Entregue directamente ao Sr.
402	FAE n.º 1200491/2012	2012-05-15	2.500,00	NÃO	Transporte v/ viatura para descarga em Vila Nova de Famalicão
402	FAE n.º 1200494/2012	2012-05-19	1.656,00	NÃO	B... - N. Famalicão

DIÁRIO	DOCUMENTO	DATA	VALOR	PROVA TICB	LOCAL DE DESCARGA	
402	FAE n.º 1200497/2012	2012-06-20	2.576,11	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
402	FAE n.º 1200530/2012	2012-06-25	1.680,00	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
402	FAE n.º 1200541/2012	2012-06-28	2.688,11	NÃO	Customer adress	B... SL V. N. Famalicao
JUNHO - SUBTOTAL			11.854,22			
401	FA n.º 1202692/2012	2012-07-13	2.359,12	NÃO	Morada do Cliente	B... SL, Vila nova de Famalicao
401	FA n.º 1202701/2012	2012-07-13	1.922,70	NÃO	Morada do Cliente	B... SL, Vila nova de Famalicao
401	FA n.º 1202749/2012	2012-07-18	1.922,70	NÃO	Morada do Cliente	B... SL, Vila nova de Famalicao
421	FAC n.º 120064/2012	2012-07-24	36.680,00	NÃO	C... Vila nova de Famalicao	
402	FAE n.º 1200601/2012	2012-07-26	1.484,14	NÃO		
402	FAE n.º 1200618/2012	2012-07-27	577,12	NÃO	EE... , Lda. - Zona	
					... Pombal	
401	FAE n.º 1200621/2012	2012-07-30	3.447,98	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
402	FAE n.º 1200636/2012	2012-07-31	904,88	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
415	NDT n.º 120266/2012	2012-07-31	-768,00	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
JULHO - SUBTOTAL			48.538,48			
402	FAE n.º 1200651/2012	2012-08-09	556,87	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
402	FAE n.º 1200653/2012	2012-08-10	2.601,30	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
402	FAE n.º 1200655/2012	2012-08-14	209,25	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
402	FAE n.º 1200658/2012	2012-08-17	445,50	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
AGOSTO - SUBTOTAL			3.812,92			
402	FAE n.º 1200723/2012	2012-08-06	133,10	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
402	FAE n.º 1200737/2012	2012-08-10	133,10	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
421	FAC n.º 120073/2012	2012-08-11	75.500,00	NÃO	C... - Vila Nova de Famalicao	
421	FAC n.º 120074/2012	2012-08-11	75.500,00	NÃO	C... - Vila Nova de Famalicao	
402	FAE n.º 1200745/2012	2012-08-12	2.085,80	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
402	FAE n.º 1200758/2012	2012-08-18	226,20	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
402	FAE n.º 1200760/2012	2012-08-19	1.583,40	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
402	FAE n.º 1200788/2012	2012-08-26	5.994,30	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
415	NDT n.º 120338/2012	2012-08-28	-226,20	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
SETEMBRO - SUBTOTAL			160.839,70			
402	FAE n.º 1200804/2012	2012-09-02	1.017,90	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
402	FAE n.º 1200805/2012	2012-09-03	85,05	NÃO	Acessório entregue directamente ao Sr. Customer Address	B... SL - Vila Nova de Famalicao
421	FAC n.º 120083/2012	2012-09-10	14.000,00	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
402	FAE n.º 1200827/2012	2012-09-12	452,40	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
402	FAE n.º 1200857/2012	2012-09-19	1.809,60	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
402	FAE n.º 1200876/2012	2012-09-29	3.870,00	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao
402	FAE n.º 1200878/2012	2012-09-29	2.714,40	NÃO	Customer Address	B... SL V. N. Famalicao

DIÁRIO	DOCUMENTO	DATA	VALOR	PROVA TICB	LOCAL DE DESCARGA
OUTUBRO – SUBTOTAL			23.949,35		
402	FAE n.º 1200910/2012	2012-11-07	70,86	NÃO	Customer Address B... SL V. N. Farnalção Cliente Final I... ..
402	FAE n.º 1200934/2012	2012-11-16	106,25	NÃO	Northants
402	FAE n.º 1200946/2012	2012-11-20	148,50	NÃO	Customer Address B... SL V. N. Farnalção
402	FAE n.º 1200954/2012	2012-11-27	860,62	NÃO	Acessório e entregue diretamente nas instalações ao v/ cliente EE...
402	FAE n.º 1200964/2012	2012-11-30	2.488,20	NÃO	Customer Address POD IBÉRIA SL V. N. Farnalção
NOVEMBRO – SUBTOTAL			3.674,43		
402	FAE n.º 1200979/2012	2012-12-05	452,40	NÃO	Customer Address B... SL V. N. Farnalção
402	FAE n.º 1200986/2012	2012-12-13	20,85	NÃO	Customer Address B... SL V. N. Farnalção
402	FAE n.º 1201011/2012	2012-12-28	97,38	NÃO	Customer Address B... SL V. N. Farnalção
402	FAE n.º 1201012/2012	2012-12-28	463,41	NÃO	Customer Address B... SL V. N. Farnalção
DEZEMBRO – SUBTOTAL			1.034,04		

Em face da notória ausência de elementos comprovativos da qualificação das transmissões em causa como operações isentas ao abrigo do disposto no art. 14.º do RITI, foi, ainda assim, ao abrigo do princípio da colaboração, diligenciado junto do CC para que providenciasse a apresentação de quaisquer outros elementos demonstrativos da efetiva expedição ou transporte dos bens do território nacional para Espanha, o que, até à presente data, não aconteceu.

Assim sendo, encontram-se reunidos elementos suficientemente demonstrativos da realização das operações no território nacional e, consequentemente da desconsideração das operações como isentas de IVA ao abrigo do art. 14.º do R. TI, nomeadamente:

- Inexistência de quaisquer documentos de prova junto das faturas emitidas confirmadores da isenção invocada;
- Não produção de prova mesmo depois de solicitação para o efeito;
- Evidência clara aposta nas faturas indicativa de o local de descarga dos bens transmitidos ter sido em Vila Nova de Farnalção e não em Espanha;
- Constatação de que a morada de descarga indicada nas faturas, ... Rua ... Vila Nova de Farnalção, corresponde à data, à localização da sede da C... LDA, NIF ... (atualmente denominada de D... S.A. e com sede em ...
- Proposta de cancelamento no Registo de Operadores Intracomunitários da B... SL, NIF ES ... , promovida e comunicada pela Agência Tributária Espanhola (Delegación Especial de ... - Int. 90 - 24 Ref. (... AD - 500248 PRG: ...), entretanto

concretizada, por se ter comprovado, conforme conclusão que se transcreve, que "a declaração de domicílio social e fiscal da entidade não é verdadeiro, uma vez que na dita direção não se encontra centralizada a sede, nem desenvolve efetivamente a atividade".

Em face dos fatos descritos e da fundamentação apresentada não se permite outra conclusão que não seja a de que as transmissões de bens foram operadas exclusivamente dentro do território nacional, pelo que se mostra incorreto o enquadramento das mesmas como TICBs e a consequente sujeição ao regime de isenção previsto no art. 14.º do RITI, estando as mesmas sujeitas a tributação em conformidade com as regras aplicáveis às transações internas, i.e., liquidação de IVA por aplicação da respetiva taxa, no caso a de 23%, às bases tributáveis, em obediência ao disposto no art. 1.º, n.º 1, al. a); art. 3.º, n.º 1; art. 6.º, n.º 1; art. 18.º, n.º 1, al. c), todos do CIVA.

III.1.4. APURAMENTO DO IMPOSTO EM FALTA

Conforme demonstrado, a desconsideração das transações como intracomunitárias e consequente localização e tributação no território nacional, justifica, depois de consideradas as anulações e devoluções ocorridas (€4.303,22), as seguintes correções:

PERÍODO DE IMPOSTO	BASE TRIBUTÁVEL	IVA EM FALTA (BASE TRIBUTÁVEL X 23%)
2012/01	79.644,13	18.318,15
2012/02	87.036,42	20.018,38
2012/03	81.884,25	18.833,38
2012/04	2.240,05	515,21
2012/05	162.435,79	37.360,23
2012/06	11.854,22	2.726,47
2012/07	49.298,48	11.338,65
2012/08	3.812,92	876,97
2012/09	160.839,70	36.993,13
2012/10	23.949,35	5.508,35
2012/11	3.674,43	845,12
2012/12	1.034,04	237,83
TOTAL	667.708,78	153.571,87

O imposto apurado em falta ascende a € 153.571,87.

O sujeito passivo foi notificado pessoalmente no local da sede, na pessoa da funcionária **K...**, em 2017-05-29, do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 63.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), para querendo exercer o direito de audição, no prazo de 15 dias.

No último dia do prazo, mais concretamente por email enviado em 2017-06-13, às 20:37, vem o sujeito passivo, através de mandatário com procuração para o efeito, apresentar o direito de audição invocando, como questão prévia, "que já decorreu o prazo de caducidade para a AT exercer o direito de liquidação do IVA" e argumentar no sentido da efetividade das transmissões intracomunitárias, protestando juntar prova no prazo de três dias.

Quanto à questão prévia, a suspensão do prazo de caducidade a que se refere o art. 46.º da LGT cessa caso a duração da inspeção externa ultrapasse o prazo de seis meses após a notificação da ordem de serviço, o que, considerando a notificação desta em 2016-12-16, permite concluir pela não desconsideração do período de suspensão do direito à liquidação.

Resulta da lei e da própria instrução administrativa a que o sujeito passivo faz referência (ofício circulado n.º 30009, de 1999-12-10, da Direção de Serviços do IVA) a necessidade de comprovar os pressupostos da isenção prevista no art. 14.º do RITI. Embora não imperativo, atendendo a que os documentos de prova devem estar junto dos respetivos registos contabilísticos, foi, no decurso do procedimento inspetivo, solicitado ao contabilista a disponibilização dos mesmos, o que não sucedeu.

Verifica-se, uma vez mais, a não junção de quaisquer documentos comprovativos da efetiva saída dos bens para outro Estado Membro, condição necessária para aplicação da isenção a que se refere o art. 14.º do RITI, limitando-se, no limiar da por si referida caducidade, a protestar "juntar a referida documentação no prazo de três dias" e requerer a inquirição do contabilista certificado na qualidade de testemunha.

Sendo a direção e instrução do procedimento inspetivo uma prerrogativa da inspeção tributária (artigos 63.º da LGT e 29.º do RCPITA), não é ouvida a testemunha arrolada, uma vez que a prova dos factos com relevância fiscal é essencialmente documental, não se mostrando relevante, no caso, a produção de prova testemunhal.

No que concerne ao prazo protestado de três dias para junção de prova, refira-se que, no decurso da realização dos atos inspetivos não foram encontrados junto das faturas respeitantes às TICB's efetuadas para o cliente **B...** os documentos comprovativos da saída efetiva dos bens do território

nacional para outro Estado Membro. Deu-se conhecimento desta situação ao contabilista certificado solicitando-lhe a apresentação dos comprovativos em causa para enquadramento dessas operações no art. 14.º do RITI.

Não obstante a oportunidade concedida para produção da prova necessária tal não se verificou até à data da elaboração do projeto de relatório da inspeção tributária.

Também, agora, no âmbito do direito de audição, exercido às 20:37 do último dia do prazo concedido, não foi apresentado um único documento comprovativo das alegadas TICB's, não sendo, pois, crível que por mais três dias estas falhas verham a ser supridas.

A concessão da prorrogação peticionada põe em causa a possibilidade de liquidação do IVA, tendo em conta que assim seria ultrapassado o prazo de caducidade, sendo certo que nenhuma garantia existem relativamente à efetiva apresentação da documentação protestada apresentar.

De qualquer forma, não são preteridas as garantias do contribuinte que ainda dispõe de meios gratuitos no âmbito dos quais poderá apresentar os elementos que entender reagindo assim às liquidações resultantes do presente procedimento inspetivo.

Face ao apreciado, concluiu-se pela manutenção das correções propostas que se convertem em definitivas.

35- O Relatório Final de Inspeção Tributária foi notificado, por intermédio de um funcionário da AT no dia 14-06-2017, no escritório dos Mandatários da Requerente, a L..., nos termos do seguinte documento:

CERTIDÃO DE NOTIFICAÇÃO 146

Certifico que, hoje, pelas 12 horas, notifiquei a empresa A...
SA NIPC na pessoa do seu mandatário, Z...
Z..., com NIF/NIPC ...

de tudo o que contém o mandato que antecede, que lhe li e dei cópia.
Por ser verdade e de como fica ciente, vai assinar.

O mandatário, CERTIDÃO DE NOTIFICAÇÃO
do mandato na qualidade de funcionário
Data, ...
Bilhete de Identidade/Cartão de Cidadão n.º ... válido até 02/04/2018
Os Funcionários ...
Por ser verdade e de como fica ciente, vai assinar.

36- A referida notificação foi efectuada em execução do seguinte mandato:

141

MANDADO

FF... , Diretora da Direção de Finanças de Braga.

Mando ao ITE GG... e ITE HH... , que visto este por mim assinado, notifique Z...

NIPC ... com residência ou sede em ...

Braga, na qualidade de mandatário da empresa A...

SA, NIPC ... do conteúdo abaixo descrito:

NOTIFICAÇÃO DO RELATÓRIO FINAL – 01/2016 ...

Cumpra-se.

Braga, de ... de 2017.

E eu, FF... Diretora da Direção de Finanças de Braga, escrevi:

A Diretora,

... de ...

NOTIFICAÇÃO DO RELATÓRIO FINAL ...

37- A procuração assinada pela Requerente, datada 06-06-2017, junta ao processo de inspeção tributária, confere aos seus mandatários M..., N..., O..., P..., Q..., R..., S..., T..., U..., V..., W..., X... e Y..., “poderes forenses simples para representar a mandante”.

38- Na sequência do referido procedimento de inspeção, foi a Requerente notificada das liquidações de IVA n.º 2017 ... (período de 01/2012), n.º 2017 ... (período de 02/2012), n.º 2017 ... (período de 03/2012), n.º 2017 ... (período de 04/2012), n.º 2017 ... (período de 05/2012), n.º 2017 ... (período de 06/2012), 2017 ... (período de 07/2012), n.º 2017 ... (período de 08/2012), n.º 2017 ... (período de 09/2012), n.º 2017 ... (período de 10/2012), n.º 2017 ... (período de 11/2012), n.º 2017 ... (período de 12/2012), referentes ao período de 2012, e respectivas liquidações de juros compensatórios, no valor global de €185.425,03.

39- Em 31-08-2017, a Requerente procedeu ao pagamento das referidas liquidações.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem 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 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. 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).

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/7 do CPPT, a prova documental e testemunhal, e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. 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

Conforme se expôs já, a Requerente suscita nos autos as seguintes questões:

- i. Vício de forma, por violação do princípio da audiência dos interessados e do contraditório, plasmado no artigo 60.º, n.º 1 da LGT, no n.º 1 do artigo 100.º do CPA, artigo 7.º e 8.º do CPA e artigo 267.º, n.º 4 da CRP.
- ii. Caducidade do direito à liquidação do imposto em causa, nos termos do artigo 45.º da LGT;
- iii. Violação das normas de incidência, designadamente, do artigo 14.º do RITI.

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

Dispõe o art.º 124.º do CPPT que:

“1 - Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

2 - Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

- a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;
- b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.”

Deste modo, e não tendo sido estabelecida pela Requerente qualquer relação de subsidiariedade, passar-se-á à apreciação do vício de caducidade do direito à liquidação, por a respectiva procedência determinar uma estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente.

*

A respeito da caducidade do direito à liquidação, dispõe o artigo 45.º, n.º 1 da LGT 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.”.

Em obediência a este comando legislativo, e como acordam Requerente e Requerida, há que concluir que o prazo de caducidade ora em causa, tendo em conta a natureza do tributo *sub iudice*, termina a 01-01-2017.

Não obstante, dispõe o artigo 46.º, n.º 1, do mesmo diploma:

“O prazo de caducidade 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 do seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação.”.

A questão que se coloca, portanto, é apurar se, como sustenta a Requerida, a causa de suspensão prevista no normativo transcrito operou ou se, como sustenta a Requerente, tal não se verifica.

O cerne de tal questão, *in casu*, centra-se na circunstância, controvertida, de a acção de inspecção ter ultrapassado o prazo de seis meses, após a notificação, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho do início da acção de inspecção externa.

Efectivamente, não é contestado nos presentes autos de processo arbitral que foi realizado um procedimento de inspecção tributária de natureza externa, nem que a ordem de serviço ou despacho do início da acção de inspecção foi regularmente notificado a 16-12-2016.

O que está em causa é, portanto, apurar se a acção inspectiva externa em causa foi, ou não, devidamente encerrada até ao dia 16-06-2017.

A este propósito, dispõe o art.º 36.º/2 do RCPITA que “O procedimento de inspecção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início.”.

E dispõe o art.º 62.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária e Aduaneira (RCPITA) aplicável que:

“1 - Para conclusão do procedimento de comprovação e verificação é elaborado um relatório final com vista à identificação e sistematização dos factos detetados e sua qualificação jurídico-tributária.

2 - O relatório referido no número anterior deve ser notificado ao contribuinte por carta registada nos 10 dias posteriores ao termo do prazo referido no n.º 4 do artigo 60.º, considerando-se concluído o procedimento na data da notificação.”.

Nos termos do normativo referido tem sido entendido pela jurisprudência dos Tribunais tributários superiores que o procedimento de inspecção apenas se dá por concluído com a notificação do relatório final de inspecção.

Neste sentido, que se pode ter por consolidado², refere, por exemplo, o Ac. do STA de 30-11-2010, proferido no processo 0669/10, “*que a mera conclusão da prática dos actos de inspecção externa não configura o fim da respectiva inspecção, entendida esta na sua dimensão procedimental, a qual, de acordo com o referido n.º 2 do artigo 62.º do RCPIT, só se conclui com a notificação do relatório final ao contribuinte*” e que, conseqüentemente, “*a eficácia suspensiva da inspecção externa se mantém para além da conclusão dos actos externos de inspecção, apenas cessando com o fim do procedimento inspectivo concretizado*”.

² Cfr. Ac. do STA de 21-09-2016, proferido no processo 01475/15.

*na notificação do relatório final ao contribuinte, no pressuposto que tal tenha ocorrido dentro o prazo máximo de seis meses após a notificação ao contribuinte da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa*³.

Deste modo, não deverão restar dúvidas que, para que opere a suspensão do prazo de caducidade estatuída no art.º 46.º/1 da LGT, o relatório final da acção inspectiva externa deverá ser (regularmente) notificado ao contribuinte dentro do prazo máximo de 6 meses (ressalvadas eventuais prorrogações) após a notificação ao contribuinte da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa.

Ora, é precisamente esta questão do momento em que se deve ter por feita a notificação do relatório final da acção inspectiva em questão nos presentes autos arbitrais, que cumpre resolver.

Conforme resulta dos factos dados como provados, a notificação em questão foi efectuada na execução de um mandado que determina a notificação da “*empresa de advogados – Z..., Soc. Ad. RL, NIPC...*”, na qualidade de mandatário da Requerente, sendo que a certidão de notificação se encontra assinada, sob a epígrafe “*Mandatário*”, por L..., “*na qualidade de funcionária do mandatário*”, e datada de 14-06-2017.

Cumprido, portanto, face a este quadro factual e às normas aplicáveis aferir se se deve, ou não considerar devidamente notificada a Requerente do Relatório de inspecção que dá por concluído o procedimento respectivo, e, em caso de resposta afirmativa, em que data.

*

Dispõe o art.º 40.º do CPPT que:

“1 - As notificações aos interessados que tenham constituído mandatário serão feitas na pessoa deste e no seu escritório.(...)”

3 - As notificações serão feitas por carta ou aviso registados, dirigidos para o domicílio ou escritório dos notificandos, podendo estes ser notificados pelo funcionário competente quando encontrados no edifício do serviço ou tribunal.”

³ Sublinhados nossos.

Não havendo dúvidas que, tendo a Requerente constituído mandatário(s), a notificação, em obediência ao preceito transcrito, deveria efectuar-se na(s) pessoa(s) deste(s), nos termos definidos nesse mesmo preceito.

Cumprе então apurar se tal ocorreu.

Face aos factos dados como provados, ter-se-á de concluir que não foi esse o caso.

Efectivamente, a norma em questão, uma norma especial face ao regime geral das notificações, prevê que a notificação aos mandatários seja feita na pessoa destes (e não de terceiros), e:

- a) por carta ou aviso registados, dirigidos para o domicílio ou escritório dos notificandos;
- b) pelo funcionário competente quando encontrados no edifício do serviço ou tribunal.

Ora, no caso, a notificação em causa não foi realizada por carta ou aviso registados, nem no edifício de qualquer serviço ou Tribunal.

Acresce que tal notificação, não foi, sequer, feita na pessoa de qualquer um dos mandatários constituídos pela Requerente, ainda que fora do edifício de qualquer serviço ou Tribunal.

A este propósito, note-se que a notificação em questão apresenta deficiências a vários níveis, que acabam por a comprometer irremediavelmente.

Assim, e desde logo, o mandado que a determinou é dirigido à “*empresa de advogados – Z..., Soc. Ad. RL., NIPC...*”, entidade que aparece como destinatária da certidão de notificação, quando, conforme se constada da procuração junta pela Requerente ao procedimento inspectivo, esta constituiu como mandatários os próprios senhores advogados nela elencados, e não a sociedade de advogados que os mesmos, porventura, integrassem.

Acresce ainda que, nenhuma norma legal faz repercutir na pessoa dos mandatários a notificação pessoal efectuada na pessoa de um seu funcionário (sendo que, no caso, não se apura, sequer, se a pessoa que assina como funcionária o é de algum dos mandatários, a título individual, ou da sociedade de advogados destinatária da notificação), o que, de resto, faz sentido, uma vez que estaríamos, caso fosse admitida tal possibilidade, perante uma representação de representação (ou seja: o mandatário representava o contribuinte, e o funcionário do mandatário, representaria o mandatário...).

Entendendo-se que a norma do art.º 40.º do CPPT, atrás transcrita, é uma norma especial que rege as notificações aos mandatários, atenta a especificidade da respectiva profissão, e como tal afasta outras regras gerais, dir-se-á ainda que a notificação *sub iudice* não se conforma sequer com aquelas regras gerais.

Assim, e desde logo o art.º 62.º/2 do RCPITA, já transcrito, dispõe que o relatório de inspecção **deve** ser notificado ao contribuinte por carta registada, devendo considerar-se, em princípio, esta como uma regra, também ela especial, face às regras gerais de notificação previstas nos art.ºs 37.º e ss. do mesmo diploma.

Mas, ainda que assim não se entenda, o certo é que o art.º 39.º do RCPITA, relativo às notificações a pessoas singulares, refere que “Em caso de notificação na pessoa de empregado ou colaborador, deve remeter-se carta registada com aviso de recepção para o domicílio fiscal do sujeito passivo ou obrigado tributário, dando-lhe conhecimento do conteúdo da notificação, do dia, da hora e da pessoa em que foi efectuada”, o que não se mostra provado.

E o art.º 40.º do mesmo diploma, referente às notificações a pessoas colectivas, refere que “A notificação de pessoa colectiva, ou entidade fiscalmente equiparada, na pessoa de empregado ou colaborador, far-se-á mediante a entrega do duplicado e a indicação que este deverá ser entregue a representante da pessoa colectiva.”, o que também não se demonstra que tenha ocorrido.

Daí que, seja sob que ponto de vista for, não se possa concluir de outra forma que não a de que a notificação realizada no caso ora em causa, não se reconduz a nenhuma das formas potencialmente admissíveis, não havendo, por isso dúvida, que não se poderá considerar que a Requerente, ou seus mandatários, tenham sido notificados do relatório de inspecção tributária, que pôs termo ao procedimento de inspecção, no dia 14-06-2017, por meio da notificação a que se reporta o ponto 36 dos factos dados como provados.

Alvitra a Requerida, no ponto 99. da sua resposta, que “*em moldes em que o mesmo é assegurado pelo funcionário dos CTT através de carta registada com aviso de recepção.*”.

No entanto, ainda que se acolhesse tal tese, haveria, mesmo assim, de concluir-se da mesma forma.

Efectivamente, como se escreveu nos acórdãos do STA de 20-01-2016 e de 24-02-2016, proferidos, respectivamente, nos processos 01680/15 e 0142/16:

“III - As notificações aos mandatários constituídos, consoante o n.º 3 do art.º 40.º do Código de Processo e Procedimento Tributário serão feitas por carta ou aviso registados, dirigidos para o domicílio ou escritório dos notificandos, ou pessoalmente pelo funcionário competente quando encontrados no edifício do serviço ou tribunal.

IV - Quando a notificação ao mandatário seja efectuada por carta registada com aviso de recepção, não assume qualquer relevo jurídico a data de assinatura do aviso, desde que anterior à data que resulta da presunção de notificação estabelecida no art. 254.º, n. 3 do antigo Código de Processo Civil.

V - A presunção estabelecida no n.º 3 apenas pode ser ilidida pelo mandatário notificado, se não for notificado ou for notificado mais tarde do que a data que resulta da presunção.”

Ou seja: mesmo que se considerasse que o procedimento de notificação seguido nos autos se equiparava à utilização de carta registada com aviso de recepção, sempre, em aplicação à doutrina dos arestos referidos, se haveria de concluir que tal não obstava a que o mandatário se considerasse notificados apenas no terceiro dia posterior ao do registo, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja.

Desta forma, ainda que se acolhesse a tese da Requerida, não se poderia considerar a notificação como efectuada em data anterior a 19-06-2017, como, de resto, aponta a Requerida.

Efectivamente, tendo a notificação realizada na pessoa de Ana Paula dos Santos de Pina Cabral sido levada a cabo no dia 14-06-2017, quarta-feira, o terceiro dia posterior seria o dia 17-06-2017, sábado, pelo que o primeiro dia útil seguinte, foi o dia 19-06-2017, segunda-feira.

Deste modo, mesmo no cenário traçado pela Requerida na sua resposta, de se equiparar a notificação realizada à notificação por carta registada com aviso de recepção, à luz da jurisprudência do STA acima referida, nunca se poderia considerar a mesma como produzindo efeitos em data anterior ao referido dia 19-06-2017.

Ora conforme resulta dos factos dados como provados, a acção inspectiva iniciou-se no dia 16-12-2016, pelo que deveria ter terminado, de acordo com o referido art.º 62.º/1 do RCPITA, pela notificação, nos termos legais, do relatório final de inspecção, até ao dia 16-06-2017.

Não se demonstrando ter sido esse o caso, haverá que concluir que o efeito suspensivo do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos *sub iudice*, decorrente da notificação, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessou a 16-06-2017, nos termos do art.º 46.º/1 da LGT, pelo que “*o prazo de caducidade, que estava suspenso, cessa esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, ou seja, tudo se passa como se não tivesse sido feita a inspecção correndo o prazo de caducidade continuamente e sem qualquer suspensão*”⁴.

Deste modo, e tendo em conta todo o exposto, haverá que concluir, forçosamente, pela caducidade do direito de liquidar os tributos a que se referem as liquidações objecto da presente acção arbitral, notando-se, ainda que a “*ratio*” do instituto da caducidade assenta em razões objectivas de segurança jurídica, sem ter em atenção a negligência ou inércia do titular do direito e atendendo unicamente à necessidade de definir com brevidade a situação jurídica, funciona como garantia e limite de reapreciação da obrigação abstracta resultante da prática do acto tributário, por contraposição à situação tributária substancial de que aquele (acto tributário) é ou foi reflexo.”, pelo que “*como garantia, a caducidade do direito á liquidação terá de subordinar-se a limites temporais precisos*”⁵.

A nível jurisprudencial tem sido admitido o conhecimento da caducidade do direito à liquidação em sede de impugnação judicial, considerando-se que “*À semelhança do que sucede com a ilegalidade abstracta e a duplicação de colecta, também a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade constitui vício invocável tanto em sede de oposição à execução fiscal como em sede de impugnação judicial.*”⁶ uma vez que “*decorrido o prazo de caducidade da liquidação sem que a sua notificação válida tenha ocorrido tal acto ainda que praticado dentro do prazo não deixa por força do artigo 45 da LGT de estar ferido de ilegalidade.*”⁷, podendo ainda consultar-se, a título de exemplo, o Ac. do STA de 19-12-2007, tirado no processo n.º 0617/07, onde foi conhecida a questão nessa mesma sede. No mesmo sentido, podem ser consultados os Acs. de 12-10-2005, processo n.º 0633/05, de 28-03-2007, processo n.º 0965/06, e de 19-12-2007, processo n.º 0617/07.

⁴ Ac. do TCA-Sul de 30-04-2014, proferido no processo 06580/13.

⁵ Ac. do TCA-Sul de 06-02-2007, proferido no processo 01456/06.

⁶ Ac. do STA de 22-04-2015, proferido no processo 051/15.

⁷ Ac. do STA de 04-10-2017, proferido no processo 0660/15.

Não tendo, então, sido o tributo em questão nos autos liquidado dentro do prazo de caducidade aplicável, e a respectiva notificação ao sujeito passivo efectuada dentro do mesmo prazo, deverá a liquidação ser anulada, por ilegal, procedendo, por isso, o pedido arbitral, e ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas pela Requerente.

*

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta as liquidações anuladas é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que praticou os actos de liquidação objecto da presente acção arbitral, para lá do prazo que legalmente dispunha para exercer tal direito.

Tem, pois, direito a Requerente a ser reembolsada da quantia que pagou (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força dos actos anulados e, ainda, a ser indemnizada pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data do pagamento indevido, até ao seu reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

*

C. DECISÃO

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

- a) Anular os actos de liquidação de IVA n.º 2017 ... (período de 01/2012), n.º 2017 ... (período de 02/2012), n.º 2017... (período de 03/2012), n.º 2017 ... (período de 04/2012), n.º 2017 ... (período de 05/2012), n.º 2017 ... (período de 06/2012), 2017 ... (período de 07/2012), n.º 2017 ... (período de 08/2012), n.º 2017 ... (período de 09/2012), n.º 2017 ... (período de 10/2012), n.º 2017 ...(período de

11/2012), n.º 2017 ... (período de 12/2012), referentes ao período de 2012, assim como das respectivas liquidações de juros compensatórios;

- b) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima fixados;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, abaixo fixadas.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €185.425,03, 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 € 3.672,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido arbitral 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-se.

Lisboa, 4 de Março de 2019

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal



(Maria Alexandra Mesquita)

O Árbitro Vogal

(Alexandre Andrade)