

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 781/2020-T

Tema: IVA – Isenção nas transmissões intracomunitárias de bens. Inutilidade superveniente da lide.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Alexandra Coelho Martins (árbitro presidente), Ana Luísa Ferreira Cabral Basto e Henrique Nogueira Nunes (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 21 de maio de 2021, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., **S.A.**, sociedade com sede na ... n.º..., ...-..., ..., pessoa coletiva número..., doravante designada por “Requerente”, veio deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto no artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), em conjugação com os artigos 99.º e 102.º, n.º 1, alínea d), ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Constitui pretensão da Requerente a **anulação da liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado** (“IVA”) emitida sob o n.º..., com data de 5 de setembro de 2020, relativa ao período de março de 2020 (também identificada com o n.º 2020 ... na demonstração

de liquidação de IVA), no montante total de € **115.954,25**, com as consequências legais, nomeadamente o reembolso do imposto não reembolsado à Requerente, acrescido de juros indemnizatórios ao abrigo do artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”).

Como causa de pedir, a Requerente alegou vícios substantivos, em concreto que, em relação às operações cujo IVA foi corrigido pela AT – transmissões intracomunitárias de bens em regime “*Ex-Works*” –, fez prova suficiente do pressuposto da isenção do imposto: a saída dos bens do território nacional. Para este efeito, dispõe de: (i) fatura emitida ao adquirente; (ii) declaração de expedição (CMR), assinada e carimbada pelo adquirente e (iii) declaração emitida pelo adquirente dos bens, assinada e carimbada. Procedeu ainda à validação do número de identificação do adquirente, para efeitos de IVA, no sistema VIES.

A Requerente juntou 9 documentos e requereu prova testemunhal.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 23 de dezembro de 2020, tendo sido aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 28 de dezembro de 2020 e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação da AT, em 30 de dezembro de 2020.

Com a aprovação da Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro, foram suspensos os prazos procedimentais e processuais, no âmbito das medidas da pandemia Covid 19. Esta suspensão cessou com a entrada em vigor da Lei n.º 13-B/2021, de 5 de abril, prosseguindo a tramitação processual a partir de 6 de abril de 2021.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, em 3 de maio de 2021, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Por requerimento de 12 de maio de 2021, a Requerida veio, nos termos e para os efeitos do artigo 13.º do RJAT, informar da revogação do ato tributário, conforme conclusão da Informação n.º 6/SDG, de 30 de abril de 2021, exarada do Gabinete do Subdirector-Geral da Área do IVA, que aderiu, na íntegra, à proposta da Direção de Finanças de Santarém.

De seguida, por despacho do Exmo. Senhor Presidente do CAAD, de 12 de maio de 2021, a Requerente foi notificada para informar sobre o interesse no prosseguimento do procedimento.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 21 de maio de 2021, seguindo-se a notificação prevista no artigo 17.º, n.º 1 do RJAT.

Por requerimento de 27 de maio de 2021, a Requerente manifestou-se no sentido do prosseguimento da ação, tendo em conta que o despacho de revogação que lhe foi notificado, apesar de anular o ato de liquidação adicional de IVA objeto da causa, no valor de € 115.954,25, é omissivo em relação aos pedidos dependentes de “*reembolso do montante de € 115.954,25 não reembolsado à Requerente*” e do “*pagamento dos juros indemnizatórios legalmente devidos*”, pelo que solicita a pronúncia do Tribunal Arbitral sobre os mesmos. Requer ainda que a Requerida seja condenada na totalidade das custas do processo (v. artigo 12.º, n.º 2 do RJAT).

O Tribunal Arbitral determinou a notificação da Requerida para exercício do contraditório e, de seguida, dispensou a reunião a que se refere o artigo 18.º do citado diploma, bem como a apresentação de alegações, por desnecessidade, indicando o dia 15 de setembro de 2021 como data previsível para prolação da decisão, devendo até essa data a Requerente pagar a taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”) e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. DE FACTO

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se consideram provados:

- A.** **A..., S.A.**, aqui Requerente, foi objeto de um procedimento inspetivo levado a efeito pela AT, com origem num pedido de reembolso de IVA solicitado na declaração periódica do mês de março de 2020 – *cf.* Projeto de Relatório (“PRIT”), junto como documento 2 pela Requerente.
- B.** Na sequência do mencionado procedimento, foi emitido o Projeto de Relatório de Inspeção, que conclui pela *“inexistência dos elementos de prova das 10 (dez) faturas emitidas em regime “Ex-Works”, que permita a confirmação da isenção*

invocada [artigo 14.º do RITI], nos termos do ofício circulado n.º 30218, de 03/02/2020.

Em face dos fatos descritos, e na ausência de elementos probatórios, os Serviços de Inspeção, consideram que aquelas transmissões de bens foram operadas dentro do território nacional, pelo que se mostra incorreto o enquadramento das mesmas como TIB's, e como tal, ao regime de isenção previsto no artigo 14.º do RITI.” – cf. PRIT.

- C.** O PRIT convolou-se em relatório definitivo, com a subsequente emissão, à Requerente, da liquidação adicional de IVA sob o n.º..., com data de 5 de setembro de 2020, também identificada com o n.º 2020... na demonstração de liquidação de IVA, relativa ao período de março de 2020, no montante total de € **115.954,25**, tendo-lhe, em consequência, sido diminuído o valor do reembolso de IVA nesta importância – cf. documento 1 junto pela Requerente.
- D.** Inconformada, a Requerente apresentou junto do CAAD, em 23 de dezembro de 2020, o pedido arbitral que deu origem ao presente processo, visando a anulação do ato tributário de IVA, na sua totalidade, com as “*necessárias consequências legais, nomeadamente o reembolso dos montantes de imposto não reembolsados à requerente, acrescidos de juros indemnizatórios.*” – cf. registo de entrada no SGP do CAAD e pedido de pronúncia arbitral (“ppa”).
- E.** Em 30 de dezembro de 2020, a Requerida foi notificada da apresentação do pedido de pronúncia arbitral – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.
- F.** Em 12 de maio de 2021, a Requerida, invocando o artigo 13.º do RJAT, informou os autos da revogação do ato tributário, conforme conclusão da Informação n.º 6/SDG, de 30 de abril de 2021, exarada do Gabinete do Sr. Subdirector-Geral da Área do IVA, de que transcreve o seguinte extrato: “*Em face do exposto, para efeitos do exercício da competência de reapreciação prevista no artigo 13.º do RJAT, concordamos e aderimos, na íntegra, à proposta da DF de Santarém, pelo que o ato tributário objeto do presente processo arbitral deve ser revogado,*

seguindo-se os trâmites normais para a sua concretização.” – cf. requerimento da AT constante do SGP do CAAD.

MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Em virtude da anulação administrativa do ato pela Requerida, apenas subsiste como objeto da ação o pedido de restituição do IVA e os juros indemnizatórios, nada mais havendo a apreciar. A convicção dos árbitros alicerçou-se na prova documental junta aos autos, não tendo sido identificados factos não provados com relevância para a decisão da causa.

2. DE DIREITO

A. ANULAÇÃO OU “REVOGAÇÃO” DO ATO TRIBUTÁRIO IMPUGNADO - IMPOSSIBILIDADE SUPERVENIENTE DA LIDE

O ato tributário sindicado, que constitui o objeto principal desta ação, foi anulado administrativamente.

Nestas circunstâncias, o pedido de anulação da liquidação de IVA relativa ao período de março de 2020 ficou sem objeto, pois com a anulação administrativa, os respetivos efeitos jurídicos constitutivos são destruídos com eficácia retroativa, de acordo com o artigo 171.º, n.º 3 do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), verificando-se uma impossibilidade superveniente da lide. Como refere a Decisão Arbitral no processo n.º 31/2013-T, do CAAD, de 4 de novembro de 2013, *“torna-se impossível juridicamente anular o que já não existe”*.

Importa ter em conta que o conceito de “revogação” até à entrada em vigor do novo CPA, em 8 de abril de 2015, na sequência da aprovação do Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro, abrangia quer a revogação anulatória com fundamento em ilegalidade, quer a revogação por razões de oportunidade e mérito.

Com o novo CPA, o conceito de revogação administrativa ficou restrito a esta segunda modalidade. Conforme prevê o atual artigo 165.º do CPA, sob a epígrafe “*Revogação e anulação administrativas*”, a revogação é o ato administrativo que determina a cessação dos efeitos de outro ato, por razões de mérito, conveniência ou oportunidade (n.º 1), e a anulação administrativa é o ato administrativo que determina a destruição dos efeitos de outro ato, com fundamento em invalidade (n.º 2). É neste último segmento que se insere o ato que eliminou a liquidação de IVA referente a março de 2020, em discussão nos autos.

Deste modo, a revogação a que se reporta o artigo 79.º da LGT corresponde ao que hoje, à luz do CPA, se denomina de “anulação administrativa”, cujo regime consta dos artigos 163.º “*Atos anuláveis e regime da anulabilidade*” (anteriores artigos 135.º e 136.º); 166.º “*Atos insuscetíveis de revogação ou anulação administrativas*” (anterior artigo 139.º) e 168.º “*Condicionalismos aplicáveis à anulação administrativa*” (cujo n.º 2 corresponde ao anterior artigo 141.º), todos do CPA.

À face do exposto, conclui-se que a anulação administrativa comunicada pela Requerida, em 12 de maio de 2021, dá satisfação à pretensão anulatória do ato tributário de IVA em crise, no valor de € 115.954,25, retirando à lide arbitral o seu objeto principal, pelo que, nesta parte, julga-se extinta a instância processual, com a absolvição da AT da instância, ao abrigo do disposto nos artigos 277.º, alínea e) e 611.º do CPC, aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1 alínea e) do RJAT.

B. SOBRE OS PEDIDOS DEPENDENTES DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS E “DE REEMBOLSO DOS MONTANTES NÃO REEMBOLSADOS”

O ato tributário sindicado foi anulado administrativamente, pretendendo a Requerente o reconhecimento do seu direito a juros indemnizatórios, sobre o qual o despacho anulatório é omissivo.

O direito a juros indemnizatórios alicerça-se no princípio da responsabilidade das entidades públicas (cf. artigo 22.º da Constituição) e é regido pelo artigo 43.º da LGT que, no seu n.º 1, o faz depender da ocorrência de erro imputável aos serviços do qual tenha resultado o pagamento de prestação tributária superior à legalmente devida.

Ocorrendo impossibilidade superveniente da lide, como se verifica nos presentes autos, se o ato anulatório não se pronunciar sobre os juros indemnizatórios, o Tribunal pode conhecer do pedido de juros indemnizatórios que haja sido oportunamente deduzido sobre esta matéria.

Este entendimento deriva de a eficácia retroativa da anulação dos atos de liquidação não ter a virtualidade de eliminar instantaneamente todos os efeitos lesivos que foram produzidos pelos atos tributários, durante o período de tempo que precedeu a anulação, designadamente no que se refere à privação dos meios financeiros utilizados para pagar a prestação tributária que, afinal, não era devida, por ilegal.

Pelo que se a remoção dos atos de liquidação (ou da parte inquinada) não for acompanhada da regulação da situação que existiria se não tivessem sido praticados, ou seja da atribuição de juros indemnizatórios (ou de indemnização por prestação de garantia se for o caso), então, nessa medida o processo pode prosseguir para acautelar a pretensão acessória suscitada pela emissão de tais atos ilegais que, apesar de anulados, existiram e produziram efeitos lesivos.

Importa assinalar que a posição adotada não é unânime, como se pode constatar das decisões arbitrais nos processos do CAAD n.ºs 215/2018-T, de 16 de novembro de 2018, 481/2018-T, de 7 de março de 2019. Porém, a posição maioritária vai no sentido que aqui se preconiza¹.

Neste sentido se pronuncia, de igual modo, a jurisprudência constante do Supremo Tribunal Administrativo, segundo a qual, não existindo pronúncia administrativa (decisão)

¹ V. a título de exemplo as decisões arbitrais nos processos do CAAD n.ºs 31/2013-T, de 04.11.2013; 153/2016-T; de 15.11.2016; 220/2016-T, de 02.12.2016; 30/2017-T, de 28.08.2017; e 586/2018-T, de 15.05.2019.

sobre os juros indemnizatórios, não está integralmente regulada a relação tributária gerada pelo ato ilegal, nem satisfeita de forma integral a pretensão deduzida no processo, pelo que o Tribunal, tendo sido deduzido pedido nesse sentido, pode apreciar e, caso se verifiquem os respetivos pressupostos, condenar a AT ao pagamento de juros indemnizatórios, ou seja, nesta exata medida mantém-se a utilidade e interesse da pronúncia jurisdicional. A título de exemplo, referem-se os acórdãos daquele Supremo Tribunal nos processos n.ºs 574/14, de 7 de janeiro de 2016, e 1101/16, de 3 de maio de 2017.

No mesmo sentido, decidiu também o acórdão de 23 de abril de 2020, do Tribunal Central Administrativo Sul, no processo n.º 69/19.4BCLSB, que visou uma decisão arbitral de inutilidade superveniente da lide que conheceu do pedido de juros indemnizatórios, concluindo nos seguintes moldes:

“I. Ainda que o acto impugnado tenha sido revogado pela AT no prazo estabelecido no artigo 13.º, n.º 1, do RJAT, não constitui pronúncia indevida a decisão proferida num procedimento arbitral que prosseguiu para apreciação de um dos pedidos formulados pela requerente, não abrangidos pelo acto revogatório, se este não foi notificado pela AT à requerente e esta, expressamente, se opôs à extinção do procedimento.

II. A inutilidade superveniente da lide, fundada na revogação do acto impugnado, não prejudica o conhecimento do pedido relativo à indemnização por prestação de garantia indevida, cuja dimensão pode ser diversa do limite estabelecido no n.º 1 do artigo 53.º da LGT.

III. O prosseguimento do procedimento arbitral implica, necessariamente, a condenação em custas da parte que venha a decair a final.”

Na situação concreta dos autos, sem prejuízo de a jurisprudência arbitral reiteradamente afirmar a competência destes Tribunais para proferir pronúncias condenatórias derivadas do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b) e n.º 5 do RJAT e 43.º e 100.º da LGT, interessa considerar que, na situação concreta dos autos, a consequência da liquidação indevida de IVA não se materializou num pagamento

adicional suscitado pelo ato tributário, antes, na anulação indevida do crédito de imposto que a Requerente havia reportado nas suas declarações periódicas de IVA e cujo reembolso havia solicitado, repercutindo-se a jusante na decisão deste procedimento de reembolso.

Tratando-se de quantia pendente de reembolso, objeto de um procedimento administrativo próprio, rege, nesta matéria, a norma especial prevista no artigo 22.º, n.º 8 do Código do IVA, segundo a qual:

“8 – Os reembolsos de imposto, quando devidos, devem ser efetuados pela Autoridade Tributária e Aduaneira até ao fim do 2.º mês seguinte ao da apresentação do pedido ou, no caso de sujeitos passivos que estejam inscritos no regime de reembolso mensal, até aos 30 dias posteriores ao da apresentação do referido pedido, findo os quais podem os sujeitos passivos solicitar a liquidação de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da lei geral tributária.”

Assim, o pedido de juros indemnizatórios deriva do atraso no processo de reembolso de IVA e tem direta conexão com este, pelo que a sua apreciação deve ser efetuada em sede própria, que é a do respetivo procedimento de reembolso (cuja “reabertura” deriva da anulação do ato tributário de liquidação de IVA).

Esta questão não pode ser conhecida e apreciada por este Tribunal Arbitral, por não se incluir nas pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação (ou em pretensões meramente acessórias ou dependentes desta), atenta a delimitação da competência material desta jurisdição constante do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, podendo ser sindicada nos Tribunais Tributários sob a forma processual de ação administrativa.

Solução idêntica é aplicável ao pedido de restituição da quantia não reembolsada, que implica, de igual modo, uma decisão do pedido de reembolso pela Requerida e não flui diretamente da anulação da liquidação de IVA (embora esta, naturalmente, tenha consequências inevitáveis nessa decisão).

C. RESPONSABILIDADE PARA EFEITOS DE CUSTAS

De acordo com o regime geral em matéria de custas, a impossibilidade ou inutilidade da lide é imputável à Requerida, que anulou o ato tributário ilegal após a apresentação do pedido de pronúncia arbitral pela Requerente, tendo a respetiva comunicação aos autos ocorrido após o decurso do prazo de 30 dias previsto no artigo 13.º, n.º 1 do RJAT, solução que se extrai do cotejo dos artigos 4.º, n.º 5 do RCPAT, 12.º, n.º 2 do RJAT, e 527.º e 536.º, n.º 3 do CPC, neste último caso por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

IV. DECISÃO

À face do exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- (a) Julgar extinta a instância, por impossibilidade superveniente da lide;
- (b) Não conhecer do pedido dependente de “reembolso da quantia não reembolsada” e de juros indemnizatórios;
- (c) Condenar a Requerida nas custas do processo, por ter dado azo à ação.

V. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de € **115.954,25**, por ser aquele que corresponde à liquidação adicional de IVA cuja anulação se pretende, nos termos do disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 alínea a) do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do RCPAT.

Assinala-se, como referido na decisão arbitral n.º 178/2019-T, de 20 de abril de 2020, que a determinação do valor da causa atende ao momento em que a ação é proposta (v. artigo 299.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT), sendo irrelevantes, como afirma JORGE LOPES DE SOUSA, “*as modificações de valor que possam advir da revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada ou de desistência ou redução de pedidos*” – v. Guia da Arbitragem Tributária, Coord.: Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, p. 153.

VI. CUSTAS

Fixa-se o montante das custas em € **3.060,00**, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Requerida, uma vez que lhe é imputável a causa de extinção da instância.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de setembro de 2021

Os árbitros,

Alexandra Coelho Martins

Ana Luísa Ferreira Cabral Basto

Henrique Nogueira Nunes