

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 202/2021-T

Tema: IVA – inversão do sujeito passivo na aquisição de serviços de construção civil; incompetência material do Tribunal Arbitral.

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitra do Tribunal Singular, Dra. Raquel Montes Fernandes, designada pelo Conselho Deontológico do CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o presente Tribunal Arbitral, constituído em 22.06.2021, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A A..., LDA., doravante designada por “Requerente”, matriculada sob o número único de registo e pessoa coletiva..., com sede na Rua..., ..., em Corroios, tendo sido notificada do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa das autoliquidações de IVA referentes aos períodos 2016.10 e 2017.03, com vista à restituição do montante de imposto por si liquidado, no total de € 55.454,15, nas seguintes faturas:

- a) Fatura n.º 697/2016, emitida em 20.10.2016 à B... LDA. (doravante designada por “B...”), no valor total de € 87.791,25, cujo IVA liquidado ascendeu a € 16.416,25;
- b) Fatura n.º 698/2016, emitida em 20.10.2016 à B..., no valor total de € 48.954,00, cujo IVA liquidado ascendeu a € 9.154,00;
- c) Fatura n.º 125/2017, emitida em 09.03.2017 ao C..., LDA. (doravante designada por “C...”), no valor total de € 83.363,25, cujo IVA liquidado ascendeu a € 15.588,25;
- d) Fatura n.º 126/2017, emitida em 09.03.2017 ao C..., no valor total de € 76.450,65, cujo IVA liquidado ascendeu a € 14.295,65,

Apresentou, em 08.04.2021, pedido de constituição de Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto no art.º 2, n.º 1, alínea e) e art.º 10, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, conjugado com o art.º 99, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “AT” ou “Requerida”).

A Requerente peticiona a condenação da AT à revisão dos atos tributários de liquidação e a consequente restituição do IVA por si liquidado nas faturas acima identificadas [de a) a c)], no montante global de € 55.454,15.

No seu pedido de constituição de Tribunal Arbitral, a Requerente invoca, em suma, o direito à restituição de IVA pago em excesso ao Estado na prestação de serviços de construção civil realizados em 2016 e em 2017, à B... e ao C..., nos quais a Requerente liquidou IVA à taxa de 23%, e cujo direito à dedução desses montantes foi, posteriormente, em sede de inspeção, corrigido na esfera dos seus clientes. A Requerente considera verificar-se uma situação de duplicação de coleta em relação a este montante de IVA, invocando, para o efeito, o art.º 78 da Lei Geral Tributária (*Revisão dos atos tributários*) e o art.º 205 do CPPT (*Duplicação de coleta*).

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, de acordo com os art.ºs 5, n.º 2, alíneas a) e b) e 6, n.º 1 do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitra singular deste Tribunal Arbitral a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 31.05.2021 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) 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 art.º 11 do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído, em 22.06.2021, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

Notificada para o efeito, a Requerida apresentou Resposta em 10.09.2021, defendendo, por impugnação e por exceção, que o pedido de pronúncia arbitral *sub judice* devia ser julgado improcedente. Na mesma data foi junto o respetivo processo administrativo.

Ao abrigo do disposto nas alíneas c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, sem oposição das Partes. Tendo sido concedido prazo para alegações simultâneas, foram as mesmas apresentadas pelas partes em 08.10.2021 (Requerente) e 12.10.2021 (Requerida), pronunciando-se ambas sobre a prova produzida e desenvolvendo as respetivas posições jurídicas.

Em 10.10.2021 o Tribunal convidou o Requerente a pronunciar-se, por escrito, sobre as exceções suscitadas pela Requerida, ao abrigo do princípio do contraditório, o que veio a suceder em 21.10.2021.

II. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT.

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

As Partes estão devidamente representadas, têm personalidade e capacidade judiciárias e mostram-se legítimas.

Face ao exposto, importa delimitar as principais questões a decidir.

Em primeiro lugar, importa apreciar as exceções suscitadas pela Requerida. Caso estas sejam julgadas improcedentes, haverá lugar à apreciação, e decisão, da questão material, a qual versa sobre o instituto da duplicação de coleta.

III. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

- a) O Requerente presta serviços de construção civil.
- b) No âmbito da sua atividade, em outubro de 2016, o Requerente prestou serviços de construção civil à sociedade B..., tendo, nessa sequência, emitido a fatura n.º 697/2016, datada de 20.10.2016, no montante total de € 87.791,25 e a fatura n.º 698/2016, emitida na mesma data, no montante total de € 48.954,00.
- c) Os referidos serviços de construção civil foram sujeitos à taxa de IVA de 23%, nos montantes de € 16.416,25 e € 9.154,00, respetivamente, os quais foram liquidados pela Requerente à B..., e consequentemente declarados ao Estado.
- d) A B... deduziu os montantes de IVA em causa.
- e) Em 22.10.2019 teve início um procedimento inspetivo à B..., no âmbito do qual a AT concluiu que os serviços prestados pelo Requerente deveriam ter sido sujeitos à regra de inversão do sujeito passivo constante da alínea j) do n.º 1 do art.º 2 do Código do IVA.
- f) Como tal, ao abrigo do art.º 19 n.º 8 do Código do IVA, a AT corrigiu a dedução efetuada pela B... do IVA liquidado pelo Requerente nas faturas identificadas *supra*, no montante total de € 25.570,25.
- g) Em março de 2017 o Requerente prestou serviços de construção civil à sociedade C..., tendo, nessa sequência, emitido a fatura n.º 125/2017, no montante total de € 83.363,25 e a fatura n.º 126/2017, no montante de € 76.450,65, ambas datadas de 09.03.2017.

-
- h) Os referidos serviços de construção civil foram sujeitos à taxa de IVA de 23%, nos montantes de € 15.588,25 e € 14.295,65, respetivamente, os quais foram liquidados pela Requerente à sociedade C..., e consequentemente declarados ao Estado.
- i) A sociedade C... deduziu os montantes de IVA em causa.
- j) Em 13.02.2019 teve início um procedimento inspetivo à sociedade C..., no âmbito do qual a AT concluiu que os serviços prestados pela Requerente deveriam ter sido sujeitos à regra de inversão do sujeito passivo constante da alínea j) do n.º 1 do art.º 2 do Código do IVA.
- k) Como tal, ao abrigo do art.º 19 n.º 8 do Código do IVA, a AT corrigiu a dedução efetuada pela sociedade C... do IVA liquidado pelo Requerente nas faturas identificadas *supra*, no montante total de € 29.883,90.
- l) Em novembro de 2020, a Requerente apresentou, ao abrigo do art.º 78 n.º 6 da Lei Geral Tributária e do art.º 98 n.º 2 do Código do IVA, pedido de revisão de atos tributários referentes aos períodos 2016.10 e 2017.03, com fundamento em duplicação de coleta, solicitando, ainda, o consequente reembolso do respetivo imposto (no valor de € 55.454,15).
- m) Por despacho proferido em 31.12.2020, o Diretor da Direção de Finanças de Setúbal indeferiu o acima mencionado pedido de revisão oficiosa, convolvando em definitivo o projeto de decisão, que se havia pronunciado sobre a matéria de fundo nos seguintes termos:
- a. *“Para estarmos perante a figura de duplicação de coleta é necessário que o tributo já esteja pago, e que se exija da mesma pessoa, ou de pessoa diferente um outro tributo de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo (n.º 1 art205º do CPPT).*
 - b. *Ou seja para que houvesse dupla tributação era necessário que a AT, relativamente às mesmas operações, procedesse a nova liquidação do imposto, às empresas a quem os serviços foram prestados, e não é isso que se verifica, a AT apenas está a exigir o valor do imposto indevidamente deduzido face ao disposto no n.º 8 do art 19º do CIVA, o que não configura uma duplicação de*

coleta, pois a AT apenas está a exigir a importância que as clientes deixaram de pagar por ter procedido a uma dedução indevida.

c. *Perante os factos descritos e o conceito de duplicação de coleta plasmado no n.º 1 do art 205.º do CPPT, conclui-se que o pedido não tem enquadramento no n.º 6 do art 78.º da LGT, e não existe qualquer fundamento legal que sustente o pedido, pois o facto de não se aceitar o direito à dedução do IVA nas empresas que o suportaram, não confere à empresa que o liquidou o direito à sua restituição, tanto mais que a lei obriga a que o IVA liquidado indevidamente, como foi o caso, seja entregue nos cofres do Estado (n.º 1 alínea c) do art 2.º do CIVA).”*

n) Em 08.04.2021 o Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem a este processo.

B. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

C. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, ao invés, o dever de (i) seleccionar os factos que importam para a decisão e (ii) 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 das questões de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º n.º 7 do CPPT, a prova documental e o processo administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, com base nos elementos documentais aí indicados.

IV. EXCEÇÕES INVOCADAS

Na sua Resposta, a Requerida defendeu-se por exceção, invocando (i) ineptidão da petição, (ii) erro na forma do processo e incompetência material do Tribunal Arbitral e (iii) caducidade do direito de ação.

O âmbito de competência material dos tribunais constitui matéria de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (cfr. art.º 16 do CPPT e art.º 13 do CPTA, subsidiariamente aplicáveis por remissão, respetivamente, das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT). Invocada a exceção de incompetência material deste Tribunal Arbitral, impõe-se que essa seja de conhecimento prioritário e, caso esta seja procedente, ficará prejudicado o conhecimento das demais.

A. Erro na forma do processo e incompetência do Tribunal

Entende a Requerida existir erro na forma do processo, nos seguintes termos:

- *“Se a pretensão da Requerente é que a Requerida seja condenada a proceder à revisão dos actos tributários, então, inequivocamente, a acção deveria ser uma acção administrativa de condenação à prática de acto devido, no caso, da revisão dos actos tributários”* (art.º 12 da Resposta);
- *“E, daqui resulta que, mesmo que pudesse a acção ser convolada, o que no caso, manifestamente não sucede, não só porque não existe qualquer pedido de Revisão Oficiosa que não haja sido apreciado e, assim, sempre faltaria objecto a acção, como também, à data de apresentação do PPA, o prazo de Pedido de Revisão Oficiosa dos actos de autoliquidação já fora ultrapassado”* (art.º 13 da Resposta).

E, assim sendo, argui também a incompetência material do Tribunal Arbitral, uma vez que este, *“nos termos do previsto no RJAT e na Portaria que prevê a competência do CAAD, não é competente para apreciar acções administrativas que não compreendam a apreciação de actos de liquidação de tributos e, manifestamente, a condenação à revisão de actos, não comporta a apreciação dos actos de liquidação em si, mas antes que a Requerida fosse condenada a fazê-lo”* (art.º 14 da Resposta).

Mais afirma ser manifesto que o pedido efetuado pela Requerente não visa a apreciação, por este Tribunal, dos atos de liquidação de IVA, mas que este condene a AT a fazê-lo, verificando-se, assim, na opinião desta, a existência de uma exceção dilatória, consubstanciada na incompetência material do tribunal arbitral, a qual obsta ao conhecimento do pedido e, como tal, determina a absolvição da Requerida, atento o disposto nos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Respondendo expressamente à matéria de exceção, a Requerente invocou os seguintes argumentos no que respeita ao erro na forma de processo e incompetência deste Tribunal:

- O pedido de constituição do Tribunal Arbitral tem por fundamento o ato imediato de indeferimento do ato de revisão tributária, sendo claro tanto o objetivo, como o pedido da petição; e
- A Requerida entendeu corretamente esse pedido e atuou em conformidade, deduzindo a sua defesa com base nesses pressupostos, pelo que a presente exceção não pode proceder.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeira linha, definida pela norma de delimitação de competência constante do art.º 2, n.º 1, do RJAT, a qual prevê que tal competência compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

- b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria coletável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Verifica-se, assim, que os tribunais arbitrais apenas têm competência para apreciar a declaração de ilegalidade de:

- i. Liquidação de tributos
- ii. Atos de autoliquidação
- iii. Atos de retenção na fonte
- iv. Pagamentos por conta
- v. Atos de fixação da matéria coletável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo
- vi. Atos de determinação da matéria coletável
- vii. Atos de fixação de valores patrimoniais,

Encontrando-se as restantes pretensões excluídas do âmbito de jurisdição dos tribunais arbitrais do CAAD.

A competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, ainda, limitada pelos termos em que Administração Tributária foi vinculada àquela jurisdição pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Analisemos, então, o pedido de pronúncia arbitral *in casu*.

No pedido efetuado, a final, a Requerente vem requerer a intervenção deste Tribunal nos seguintes termos:

“Termos em que deverá o Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e em consequência condenar a Requerida à revisão dos atos tributários de liquidação e entrega à Requerente do IVA, referente às faturas juntas como Doc. 1 a 5, no montante global de € 55.454,15” (sublinhado nosso).

Conforme resulta do *supra* exposto, a competência dos tribunais arbitrais é taxativa, não sendo estes competentes para a apreciação de pretensões que não estejam consideradas no art.º 2 do RJAT e, sendo o caso, também na Portaria de vinculação da AT.

Ora, no processo *sub judice*, verifica-se que a Requerente pretende, com o seu pedido de constituição de tribunal arbitral, que este Tribunal:

- i. Condene a Requerida à revisão dos atos tributários de liquidação
- ii. Condene a Requerida à entrega à Requerente do IVA liquidado nas faturas identificadas no processo.

A condenação da AT à prática de determinados atos – neste caso, à revisão de atos tributários de liquidação e ao reembolso de determinados montantes de IVA – não se inclui, como vimos *supra*, na lista de pretensões para as quais este Tribunal Arbitral é competente.

Conforme refere a Requerida no ponto 12 da sua Resposta, “[s]e a pretensão da Requerente é a que a Requerida seja condenada a proceder à revisão dos actos tributários, então, inequivocamente, a acção deveria ser uma acção administrativa de condenação à prática de acto devido, no caso, da revisão dos actos tributários”, acrescentando, ainda, no ponto 14 do mesmo documento, que “manifesto é que o Tribunal Arbitral, nos termos do previsto no RJAT e na Portaria que prevê a competência do CAAD, não é competente para apreciar acções administrativas que não compreendam a apreciação de actos de liquidação de tributos e, manifestamente, a condenação à revisão de actos, não comporta a apreciação os actos de liquidação em si, mas antes que a Requerida fosse condenada a fazê-lo”.

É certo que a Requerente, respondendo à exceção invocada pela AT, alegou que a constituição deste Tribunal tem como fundamento o ato imediato de indeferimento do ato de revisão tributária, e que a AT bem compreendeu esse pedido. Não obstante, verificamos que tal não encontra reflexo nem no pedido formulado, a final, pela Requerente, na sua petição – como vimos acima – nem, em geral, no remanescente do pedido de constituição de tribunal, onde

existe uma mera alusão ao pedido de revisão oficiosa, e ao seu indeferimento pela AT, no ponto 27 desse articulado.

Conclui-se, portanto, que este Tribunal foi solicitado pela Requerente a apreciar a legalidade de um pedido de condenação da AT à prática de determinados atos, matéria para a qual não tem competência.

Face ao exposto, tendo em consideração a argumentação acima descrita, entende este Tribunal assistir razão à Requerida, verificando-se a exceção da incompetência material e, em consequência, ser de determinar a absolvição da Requerida da instância [artigos 16.º, n.º 1, do CPPT e 278.º, n.º 1, alínea a), do CPC, subsidiariamente aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e), do RJAT].

V. QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

A procedência da exceção de incompetência material nos termos acima expostos impede a apreciação das questões do mérito da causa, ficando igualmente prejudicada, por se revelar inútil, a apreciação das restantes exceções invocadas pela AT neste processo.

VI. DECISÃO

Nestes termos, este Tribunal Arbitral decide:

- Julgar procedente a exceção de incompetência material
- Absolver a Requerida da instância.

VII. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no art.º 97-A, n.º 1, do CPPT e art.º 3, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 55.454,15.

VIII. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.142,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, 22 de novembro de 2021.

(Raquel Montes Fernandes)