

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 670/2022-T

Tema: IVA - Inversão do sujeito passivo; duplicação de coleta

SUMÁRIO:

Verifica-se duplicação de coleta (art. 205.º do CPPT) quando se repete a cobrança do mesmo imposto, relativamente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período temporal, mediante a emissão de uma nova liquidação de IVA, estando já pago por inteiro o imposto liquidado por diferente pessoa, que é o sujeito passivo devido, o que implica a ilegalidade da nova liquidação.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório¹

a) Partes e pedido de pronúncia arbitral

1. A..., LDA, com sede na ..., ..., ..., ..., ...-... Lagos, com o número de identificação de pessoa coletiva ... (a seguir, a Requerente), apresentou, em 08.11.2022, em conformidade com os artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20.01, com as alterações posteriores (a seguir Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT), pedido de

¹ Respeita-se a ortografia resultante do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990, tendo sido atualizada, em conformidade, a grafia constante das citações efetuadas.

pronúncia arbitral (a seguir abreviadamente PI), em que é demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (a seguir, Requerida ou AT), no qual peticiona a ilegalidade da liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) do quarto trimestre do ano de 2021, no valor de €33.561,44, com fundamento na sua ilegalidade por duplicação de coleta e por erro nos pressupostos de direito, e a consequente condenação da Requerida no reembolso da quantia de €31.373,25 correspondente ao pedido de reembolso indeferido, acrescida de juros indemnizatórios.

b) Constituição do Tribunal Arbitral

2. Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 2, al. a), 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, al. a) do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitro singular o signatário, que aceitou o encargo e a cuja designação as partes não apresentaram recusa.

3. Nos termos do disposto na al. c) do n.º 1 e do n.º 8 do artigo 11.º do RJAT, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 16.01.2023.

4. O Tribunal foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22.3) e encontram-se devidamente representadas.

c) Progressão processual

5. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticiona, como acima antecipado, que seja declarada a ilegalidade e consequente anulação da liquidação de IVA n.º ... relativa ao quarto trimestre de 2021 (2112T) no valor de 33.561,44, objeto do documento n.º ..., com data de 16.09.2022, bem como a condenação da Requerida no reembolso do imposto com pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal.

6. Em sustentação do assim peticionado, alegou a Requerente, em súmula, o seguinte:

i) resulta do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) respeitante a pedido de reembolso do crédito de IVA no montante de 31.373,25€ que foi solicitado na declaração periódica referente ao 4.º trimestre de 2021 que a correção levada a cabo e a correspondente liquidação de IVA no valor de 33.561,44€ aqui impugnada têm como fundamento o entendimento que a regularização do IVA em causa viola o disposto no n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA (CIVA) e, a entender-se assim, tratando-se de IVA liquidado em faturas emitidas há mais de 2 anos, a Requerente estaria impedida de proceder à regularização do imposto nelas indevidamente liquidado por erro no enquadramento legal quanto ao regime de inversão do sujeito passivo;

ii) em relação à sociedade B..., Lda, adquirente dos serviços e recetora das faturas aqui em apreço, foi considerado que, para essas faturas, deveria ter sido observado o regime da inversão do sujeito passivo e, em consequência, a AT procedeu à correção (anulação) da dedução do imposto operada por esta empresa e que havia sido liquidado nas ditas faturas e por ela suportado, pelo que a referida B..., Lda veio a ser objeto da liquidação adicional do IVA indevidamente deduzido que se encontrava contido naquelas faturas que pagou;

iii) pelo seu lado, também a Requerente liquidou o IVA em causa nas faturas que emitiu, fez refletir esse IVA nas suas declarações periódicas e pagou o imposto daí decorrente que se mostrava devido;

iv) relativamente às faturas em apreço, o respetivo IVA encontra-se liquidado e pago duas vezes, uma com a emissão das faturas e outra com a liquidação resultante da anulação da dedução feita pelo sujeito passivo adquirente dos serviços e, ainda, a nova liquidação e dedução por força do regime aplicado de inversão do sujeito passivo;

v) foi essa duplicação do imposto que a Requerente pretendeu eliminar com a emissão das notas de crédito em apreço e com a subsequente regularização desse imposto que operou no Campo 40 da declaração periódica do 4.º trimestre de 2021, obtendo assim um crédito de imposto correspondente com subsequente reembolso, no intuito de restituir à dita B..., Lda idêntico valor correspondente ao imposto que lhe liquidou e cobrou indevidamente naquelas faturas (e que corrigiu com a emissão das notas de crédito);

vi) o imposto incidente sobre um mesmo facto tributário (prestação de serviços faturadas) não pode ser devido e cobrado duas vezes, ou seja, no caso em apreço, cumulativa e duplamente, na entidade que presta o serviço e na entidade que adquire o serviço;

vii) ao corrigir o IVA constante do campo 40 da declaração periódica e liquidando adicionalmente o imposto no valor de 33.561,44€ (e indeferindo o reembolso do IVA correspondente), a AT está a impor que o mesmo IVA seja pago duplamente por ambos os sujeitos passivos: pelo prestador dos serviços que liquidou o IVA indevidamente e pelo adquirente que foi sujeito à correção da dedução do mesmo imposto por força da inversão do sujeito passivo nessas operações no âmbito do qual a adquirente dos serviços também procedeu à liquidação e dedução do mesmo imposto;

viii) tal situação configura uma verdadeira duplicação de coleta que viola claramente o disposto no n.º 1 do artigo 205.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), uma vez que se trata da exigência de imposto decorrente do mesmo facto tributário (os serviços prestados faturados em apreço) a duas pessoas distintas, pelo que a liquidação adicional de IVA sindicada deve ser julgada ilegal com fundamento na duplicação de imposto (coleta), determinando-se a sua anulação, com o conseqüente reembolso;

ix) mesmo que assim não se entendesse, a liquidação de IVA impugnada sempre mereceria censura, pois, no caso em apreço, o excesso de imposto pago pela Requerente, em virtude das liquidações de IVA que realizou nas faturas em causa e que repercutiu nas respetivas declarações periódicas de 2017, 2018 e 2019, decorre de erro de interpretação do direito motivado pela não consideração do regime de inversão do sujeito passivo, o que não corresponde à aplicação do n.º 3 do art. 78.º do CIVA, que respeita a situações de retificação de fatura inexata;

x) no caso em apreço, não se trata de uma retificação de uma fatura inexata (quanto ao seu destinatário, produtos descritos ou ao seu valor) já registada contabilisticamente, mas sim da anulação de faturas por via da emissão de notas de crédito em virtude daquelas terem sido emitidas com erro no enquadramento jurídico (erro de direito) quanto ao regime de inversão do sujeito passivo e de terem sido registadas na contabilidade e, subsequentemente, evidenciadas nas respetivas declarações periódicas de IVA, pelo que não é aqui aplicável o disposto no artigo 78.º do CIVA, mas sim o prazo geral da caducidade previsto no artigo 45.º

da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 94.º do CIVA ou nos termos da previsão do artigo 98.º, n.º 2 do CIVA;

xi) a liquidação adicional de IVA impugnada é também ilegal por violação do disposto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA e dos artigos 45.º da LGT e 94.º do CIVA.

7. A AT, ao abrigo do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, juntou aos autos o procedimento administrativo (a seguir PA) e apresentou resposta (a seguir abreviadamente R.), peticionando a improcedência do pedido, nos termos seguintes:

i) o objeto dos presentes autos consiste apenas em saber se no caso de IVA indevidamente liquidado em faturas, por errado enquadramento das operações, estando já essas faturas registadas na contabilidade, o prazo para a regularização desse imposto indevidamente liquidado é o prazo de 2 anos previsto no artigo 78.º n.º 3 do CIVA ou, se pelo contrário, o prazo é o de 4 anos constante do artigo 98.º n.º 2 do CIVA;

ii) considerando o mecanismo de “reverse charge” previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, competia ao adquirente dos serviços de construção civil a auto liquidação do imposto devido no âmbito da prestação de tais serviços, pelo que ao ter liquidado indevidamente IVA nessas faturas e ao não ter cumprido com a formalidade exigida no n.º 13 do artigo 36.º do CIVA, o sp em apreço emitiu faturas inexatas, situação que foi relevada a nível contabilístico e a nível declarativo nas devidas DP’s de IVA;

iii) a regularização de IVA em questão assentou essencialmente na emissão de notas de crédito pelo sujeito passivo com vista a retificar faturas por si emitidas, na grande maioria, há mais de 2 anos, existindo inclusive algumas com mais de 4 anos (13 notas de crédito, da n.º 5 à n.º 17, inclusive, as quais totalizam o valor de 6.153,90€ de IVA regularizado a favor do sp), pelo que as referidas notas de crédito foram emitidas após os dois anos fiscalmente aceites pelo disposto no n.º 3 do artigo 78.º do CIVA, pois uma vez que os serviços de construção civil em questão existiram e foram registados, o sp encontrava-se condicionado ao limite temporal de 2 anos previsto nesse preceito legal para poder proceder à retificação, a seu favor, do imposto indevidamente liquidado;

iv) o prazo do n.º 2 do artigo 98.º do CIVA refere-se ao prazo geral para o exercício do direito à dedução aplicável a situações não registadas contabilisticamente, pelo que existindo

a disposição especial estipulada pelo n.º 3 do artigo 78.º do CIVA, é entendimento da AT que prevalecerá o prazo especial de 2 anos aplicável às regularizações em questão;

v) as regularizações decorrentes do errado enquadramento em sede de IVA de operações, e a consequente liquidação de imposto em excesso, só são admissíveis nos termos do n.º 3 do art.º 78.º do CIVA, ou seja, no prazo de 2 anos, e deveriam ser efetuadas com referência ao período em que as faturas corrigidas tenham sido erradamente emitidas;

vi) as correções levadas a cabo pelo destinatário das faturas que a Requerida alega são, para a apreciação dos presentes autos, perfeitamente indiferentes.

8. Por despacho de 03.03.2023, o Tribunal Arbitral, atendendo a que não foram deduzidas quaisquer exceções, as partes não requereram a produção de meios de prova constituídos, os documentos relevantes foram juntos ao processo com o pedido de pronúncia arbitral e com o procedimento administrativo, e as questões fulcrais do litígio já se encontrarem devidamente expostas nos articulados das partes, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (arts. 16.º, 19.º, n.º 1, *in fine* e 29.º, n.º 2 do RJAT), dispensou a realização da reunião prevista no n.º 1 do art. 18.º do RJAT e a produção de alegações.

Nos termos do n.º 2 do artigo 18.º e do n.º 1 do artigo 21.º do RJAT, foi designado o dia 28.04.2023 como data para a prolação da decisão arbitral.

II. Thema decidendum

9. O *thema decidendum* respeita à legalidade da liquidação de IVA do quarto trimestre de 2021, no valor de €33.561,44, relativamente à qual são suscitadas como causas de pedir a duplicação de coleta e, subsidiariamente, o erro nos pressupostos de direito com base em errada aplicação do n.º 3 do artigo 78.º do CIVA dado que se deveria considerar o prazo previsto no n.º 2 do art. 98.º do CIVA e os artigos 45.º da LGT e 94.º do CIVA.

Cumpra, pois, proferir decisão.

III. Decisão da matéria de facto e sua motivação

10. Examinadas as alegações formuladas nas peças processuais das partes e a prova documental produzida, quer a que foi apresentada com a PI, quer a que resulta do procedimento administrativo (PA) junto aos autos, designadamente do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), a fls. 78 e seguintes do PA, o Tribunal julga provados, com relevância para a decisão da causa, os seguintes factos:

I) A Requerente é uma sociedade que se dedica, designadamente, à instalação e reparação elétrica em edifícios e outras construções, à instalação de sistemas profissionais de telecomunicações, à instalação de sistemas de alarmes contra roubo e incêndio, antenas e para-raios (cfr. RIT, ponto III.1).

II) No âmbito da sua atividade, nos anos de 2017, 2018 e 2019, a Requerente prestou serviços de construção civil à sociedade B... Lda, pessoa coletiva n.º..., relativamente aos quais emitiu as faturas com liquidação de IVA à taxa normal no montante de €33.561,44, conforme cópias juntas como doc. n.º 4 à PI, e reportou o correspondente imposto nas respetivas declarações periódicas (cfr. também a factualidade reconhecida nos arts. 4.º da PI e 6.º e 18.º da R.).

III) Foi realizada inspeção tributária à referida sociedade B..., Lda, de que resultou o Relatório de Inspeção Tributária junto como doc. n.º 6 à PI e que aqui se dá por reproduzido, no qual se considerou, entre outros fornecedores, que nas faturas emitidas pela Requerente, por revestirem “a qualidade de serviços de construção civil, uma vez que estamos perante bens que, através de serviços de construção civil, vão ficar ligados materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência”, “foi indevidamente liquidado IVA pois deveria ter ocorrido autoliquidação por inversão do s.p. nos termos da alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, por estarmos na presença de serviços de construção civil. O s.p. limitou-se a deduzir indevidamente o IVA constante nas faturas (vide n.º 8 do art.º 19.º do CIVA), em vez de liquidar e deduzir. Assim sendo, será corrigida a dedução indevida e efetuada a devida liquidação e dedução, pela inversão do s.p. de IVA.”.

IV) Na decorrência deste RIT, em relação à referida sociedade B..., Lda, a AT corrigiu a dedução indevida do IVA liquidado e suportado nas faturas emitidas pela Requerente e promoveu a liquidação e dedução do IVA com inversão do sujeito passivo, cujo pagamento foi realizado pela referida sociedade (cfr. as liquidações e comprovativos de pagamento juntos como doc. n.º 10 à PI; cfr. ainda art. 10 da PI).

V) Tendo tomado conhecimento da atuação da AT relativamente à referida sociedade B..., Lda e às faturas emitidas pela Requerente em 2017, 2018 e 2019, e dado que o IVA liquidado nessas faturas havia sido entregue ao Estado pela Requerente, procedeu esta, em outubro de 2021, à emissão de notas de crédito com vista à sua anulação, as quais, para além de mencionarem expressamente as respetivas faturas que anulam por nas mesmas ter sido liquidado IVA indevidamente, foram aceites, assinadas e carimbadas pela cliente B..., Lda, conforme cópia das indicadas notas de crédito constantes do doc. n.º 7 à PI (vd. ainda factualidade reportada no art. 7.º da PI e nos arts. 11.º, 12.º, 21.º e 22.º da R., bem como RIT, ponto V).

VI) A Requerente emitiu novas faturas à B..., Lda em substituição das anuladas, com identificação da fatura anulada e da nota de crédito que a anulou, sem liquidação de IVA e com menção a “IVA – autoliquidação”, conforme cópias constantes do doc. n.º 8 à PI (vd. ainda factualidade reportada no art. 8.º da PI).

VII) A Requerente procedeu à regularização do IVA na declaração periódica do quarto trimestre de 2021 (2021/12T), com preenchimento do respetivo Campo 40 (Regularizações) no valor de 33.567,77€, onde incluiu a regularização do montante de 33.561,44€, relativo ao IVA decorrente das referidas notas de crédito, com invocação do art. 78.º, n.º 3 do CIVA, conforme cópia da declaração periódica junta como doc. n.º 9 à PI.

VIII) A Requerente solicitou na declaração periódica de IVA do quarto trimestre de 2021 um reembolso de IVA no montante de €31.373,25 (cfr. doc. n.º 9 à PI e arts. 2.º e 3.º da PI e RIT, pontos I e IV).

IX) Com base na Ordem de Serviço n.º OI2022..., foi realizado procedimento interno de inspeção, de âmbito parcial com incidência na análise de IVA em relação ao exercício de 2021, para confirmação do pedido do reembolso de IVA da Requerente

(cfr. Notificação do Início do procedimento Interno de Inspeção a fls. 2 do PA e o RIT, ponto II), do que resultou o Relatório de Inspeção Tributária (RIT), junto como doc. n.º 3 à PI e a fls. 78 e seguintes do PA, que se dá por integralmente reproduzido, e de que se destacam os seguintes trechos essenciais:

- “I. Conclusões da Ação de Inspeção

Na sequência dos atos inspetivos associados à análise do reembolso de IVA que foi solicitado pelo sujeito passivo A... LDA (NIF...), na declaração periódica do 4º trimestre de 2021, apuraram-se as correções que de seguida se sintetizam:

IVA - Imposto em falta em 2021..... 33.561,44 € (...)

Considerando que as correções em questão irão influenciar o reembolso em apreço, dado que são superiores ao montante solicitado, propõe-se o indeferimento total do valor de 31.373,25 €.”;

- “V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

Tendo-se constatado que o reembolso de IVA em apreciação foi originado pelas regularizações de imposto a favor do sp que foram inscritas no campo 40 da DP do 4º Trim./2021, no montante total de 33.567,77 €, efetuou-se uma análise mais pormenorizada a essa situação.

Analisados os correspondentes documentos de suporte, verificou-se que se tratavam de diversas notas de crédito emitidas em outubro de 2021 pela empresa A... Lda, anulando faturas que a própria havia emitido ao cliente B... Lda (NIF...) nos anos de 2017, 2018 e 2019, conforme se encontra listado no Anexo I. De salientar que as mesmas se encontravam devidamente assinadas e carimbadas pelo cliente em questão. Não obstante tal facto, e segundo o disposto no n.º 3 do artigo 78º do Código do IVA (CIVA),

”3 - Nos casos de faturas inexatas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a retificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efetuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a fatura a retificar, e é facultativa. quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efetuada no prazo de dois anos.”

Desta forma, e uma vez que quase todas as notas de crédito que originaram as regularizações de IVA a favor do contribuinte em apreço foram emitidas após os dois anos fiscalmente aceites (algumas ultrapassam os quatro anos), não será de aceitar o valor de 33,561.44 € que foi inscrito no campo 40 da DP do 4º Trimestre de 2021 (NC's identificadas no já mencionado Anexo I).

Face ao exposto, e considerando que as correções em questão irão influenciar o reembolso em apreço, dado que são superiores ao montante solicitado, propõe-se o indeferimento total do valor de 31.373.25 €.”;

- “X. Direito de Audição

(...)

No dia 18/07/2022, deu entrada nestes serviços a resposta postal do sujeito passivo à referida notificação, tendo o mesmo alegado essencialmente o seguinte no seu direito de audição:

Ponto 5: "Ora, no caso em apreço, não se trata de uma retificação de uma fatura inexata (quanto ao seu destinatário, produtos descritos ou seu valor) já registada contabilisticamente, mas sim de anulação da fatura por via da nota de crédito emitida em virtude daquela ter sido emitida com erro no enquadramento jurídico (erro de direito) quanto ao regime de inversão do sujeito passivo... ”.

Ponto 8: "Ora, tratando-se de um erro de direito que consistiu na errada não aplicação do regime de inversão do sujeito passivo e, conseqüentemente, a que as faturas em causa fossem emitidas com liquidação de IVA, não é aplicável o disposto no artigo 78º do CIVA, sendo que, em último rácio, apenas seria aplicável a previsão do artigo 98º nº 2 do CIVA...”, o qual estabelece um prazo de quatro anos.

Ponto 9: "..., a referida sociedade B... Lda (recetora das faturas) também foi sujeita a inspeção tributária, onde foi considerado que, para estas mesmas faturas aqui em apreço, deveria ter sido observado o regime da inversão do sujeito passivo, pelo que a AT procedeu à eliminação da dedução do imposto que havia sido operada por esta empresa e, em substituição, procedeu à sua correção com a liquidação e dedução simultânea por esta entidade que é a adquirente dos serviços, em observação do regime da inversão do sujeito passivo."

Ponto 10 e 11: "Termos em que, relativamente às faturas em apreço, o respetivo IVA não pode ser devido e cobrado duas vezes, ou seja, simultaneamente na entidade que presta o serviço e na entidade que adquire o serviço. Isto é, ao indeferir o reembolso do IVA em causa, a AT está a impor que o IVA seja pago duplamente por ambos os sujeitos passivos: pelo prestador dos serviços que liquidou o IVA indevidamente e pelo adquirente que foi sujeito à correção da liquidação do mesmo imposto por força da inversão do sujeito passivo nessas operações."

Ponto 12 e 13: "Tal situação configura uma verdadeira duplicação de coleta que viola claramente o disposto no nº 1 do artigo 205º do CPPT, uma vez que se trata da exigência de imposto decorrente do mesmo facto tributário (faturas em apreço) a duas pessoas distintas...", "O que é manifestamente ilegal enfermado de vício de duplicação de coleta." (...)

Depois de analisados todos os argumentos apresentados, temos a tecer os seguintes comentários:

- O sp em apreço é uma sociedade que se dedica à prestação de serviços de construção civil.
- No âmbito da sua atividade, prestou serviços de construção civil à sociedade B... Lda (NIF...) nos anos de 2017, 2018 e 2019, tendo indevidamente emitido faturas com liquidação de IVA à taxa normal e reportado o correspondente imposto nas respetivas declarações periódicas (DP's).
- Efetivamente, e considerando o mecanismo de "reverse charge" previsto na alínea j) do nº 1 do artigo 2º do CIVA, competia ao adquirente dos serviços de construção civil a auto liquidação do imposto devido no âmbito da prestação de tais serviços.
- Desta forma, ao ter liquidado indevidamente IVA nessas faturas e ao não ter cumprido com a formalidade exigida no nº 13 do artigo 36º do CIVA, o sp em apreço emitiu faturas inexatas, situação que foi relevada a nível contabilístico e a nível declarativo nas devidas DP's de IVA.
- Tendo detetado tal situação, emitiu no 4º Trim/2021 as notas de crédito identificadas no Anexo 1 do projeto de conclusões que antecedeu o presente relatório

inspetivo, tendo regularizado imposto a seu favor no montante que havia indevidamente liquidado, situação que originou o pedido de reembolso de IVA em apreciação.

- Analisados os correspondentes documentos de suporte, constatou-se que a regularização de IVA em questão assentou essencialmente na emissão de notas de crédito pelo sp com vista a retificar faturas por si emitidas, na grande maioria, há mais de 2 anos, existindo inclusive algumas com mais de 4 anos (13 notas de crédito, da nº 5 à nº 17, inclusive, as quais totalizam o valor de 6.153,90 € de IVA regularizado a favor do sp).

- Desta forma, as referidas notas de crédito foram emitidas após os dois anos fiscalmente aceites pelo disposto no nº 3 do artigo 78º do CIVA (...)

- Efetivamente, e uma vez que os serviços de construção civil em questão existiram e foram efetivamente registados, o sp encontrava-se condicionado ao limite temporal de 2 anos previsto nesse preceito legal para poder proceder à retificação, a seu favor, do imposto indevidamente liquidado, situação abordada pelo ofício circulado nº 30.082/2005, de 17/11 da DSIVA, o qual esclarece que:

Ponto 8: "As regularizações previstas no artigo 71º (atual artigo 78º) do CIVA destinam-se a corrigir, a favor do sujeito passivo ou a favor do Estado, o imposto já entregue ou já deduzido num determinado período de imposto, por força de diversas circunstâncias ocorridas após o envio da declaração periódica e que não estejam contempladas noutros normativos legais."

Ponto 9.2: "Abrange situações resultantes da retificação ou substituição de faturas já registadas. Se da correção a efetuar resultar imposto a favor do sujeito passivo a retificação é facultativa, mas apenas poderá ser efetuada no prazo de dois anos conforme redação atual do nº 3 do artigo 78º do CIVA."

- Também na informação vinculativa relativa ao processo nº 8484, proferida por despacho de 24/07/2015 do SDG do IVA, é referido que "..., tendo em conta a liquidação indevida de imposto, bem como da obrigatoriedade da menção "IVA - autoliquidação", a retificação deve respeitar os nºs 3 e 5 do artigo 78º do CIVA...".

- Por último, importa salientar que o nº 2 do artigo 98º do CIVA explicitamente dispõe que "Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso

do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente.".

- Desta forma, considera-se que tal prazo se refere ao prazo geral para o exercício do direito à dedução aplicável, segundo o disposto no último parágrafo do ponto 8 do já mencionado ofício circulado n.º 30.082/2005, de 17/11 da DSIVA, a situações não registadas contabilisticamente.

- No caso em apreço, e existindo a disposição especial estipulada pelo n.º 3 do artigo 78.º do CIVA, é entendimento da AT que prevalecerá o prazo especial de 2 anos aplicável às regularizações em questão.

Por tudo o que foi anteriormente exposto, considera-se ser de manter todas as correções mencionadas no capítulo IV do projeto de correções que antecedeu o presente relatório de inspeção”.

X) Na decorrência destas correções meramente aritméticas em sede de IVA no quarto trimestre de 2021 no montante de €33.561,44 promovidas pelo RIT, a Requerente foi objeto da liquidação de IVA n.º ... relativa ao quarto trimestre de 2021 (2112T) no valor de €33.561,44, conforme documento n.º..., com data de 16.09.2022 (vd. doc. n.º 1 à PI), bem como da decisão de indeferimento do pedido de reembolso de IVA NR..., no montante de €31.373,25 com fundamento em “insuficiência de crédito em conta-corrente”, conforme documento n.º..., com data de 16.09.2022 (vd. doc. n.º 2 à PI).

14. Não se descortinam factos alegados relativamente aos quais assumam relevância para a resolução da causa a sua individualização como não provados.

15. A decisão da matéria de facto resultou, conforme indicado a propósito de cada um dos pontos do probatório, para além do reconhecimento pelas partes de factos alegados, das indicações fácticas que são reportadas no RIT (vd. art. 76.º, n.º 1 da LGT e art. 115.º, n.º 2 do CPPT) e do exame dos documentos apresentados pela Requerente e dos constantes do processo administrativo junto pela Requerida.

De resto, em face das posições manifestadas no procedimento administrativo antecedente deste processo e nos próprios articulados, a matéria de facto não é controvertida.

IV. Do Direito

16. Conforme acima indicado nos n.ºs 6 e 9, a Requerente estabeleceu na sua PI (cfr. art. 101.º do CPPT, aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1 do RJAT), uma relação de subsidiariedade quanto aos vícios imputados à liquidação de IVA sindicada, pelo que, em conformidade com a al. b) do n.º 2 do art. 124.º do CPPT, cabe apreciar prioritariamente a questão suscitada de duplicação de coleta, tanto mais quanto o art. 175.º do mesmo CPPT a enquadra como matéria de conhecimento oficioso.

17. Consabidamente, o n.º 1 do art. 205.º do CPPT declara que há duplicação de coleta *“quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo”*.

Como se escreve no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08.06.2022, proc. n.º 0915/11.0BEBRG: *“A duplicação de coleta pode configurar-se como o equivalente, no domínio do direito fiscal, ao princípio penal da proibição do “non bis in idem”, sendo causa de ilegalidade do ato tributário”; “Considerada uma heresia dentro do sistema fiscal, a duplicação de coleta implica a verificação de três identidades: do facto, do imposto e do período. Não se exige, contudo, a identidade do contribuinte (...)”*.

Relevando imediatamente em sede de execução fiscal (cfr. arts. 175.º e 204.º, n.º 1, al. g) do CPPT), trata-se na duplicação de coleta igualmente de fundamento de ilegalidade do ato tributário, como se conclui do n.º 6 do art. 78.º da LGT (*“A revisão do ato tributário por motivo de duplicação de coleta pode efetuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos”*). Bem se observa, assim, a este respeito, no acórdão proferido no processo n.º 349/2018-T, deste CAAD, que: *“Sendo proibida por lei a duplicação de coleta, quando ela deriva da emissão de uma nova liquidação e está pago por inteiro tributo liquidado, relativamente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo, constitui ilegalidade dessa nova liquidação, suscetível de ser invocada em processo de impugnação judicial, que*

pode ter como fundamento «qualquer ilegalidade» (artigo 99.º do CPPT)./ Uma confirmação de que a invocação da duplicação de coleta não se restringe ao processo de execução fiscal, encontra-se no n.º 6 do art. 78.º da LGT em que se prevê a possibilidade de revisão do ato tributário com esse fundamento”.

Vejamos, então, se se verifica, no caso dos autos, como alegado pela Requerente, uma situação de duplicação de coleta.

18. Preliminarmente, note-se que, na base da situação em apreço, está o enquadramento das operações praticadas no regime de inversão do sujeito passivo, em que o adquirente ou destinatário dos serviços de construção civil, quando se configure como sujeito passivo com direito à dedução total ou parcial do imposto, e já não o prestador de serviços, se torna sujeito passivo do imposto pela respetiva aquisição, pelo que é este adquirente que tem de proceder à liquidação do IVA devido, com direito à dedução do IVA pago pela aquisição dos serviços, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. j) e 19.º, n.º 1, alínea c) do CIVA

Isto posto, conforme se observa do probatório, está dado como provado no caso *sub judice, primus*, que a Requerente emitiu as faturas em causa, pelos serviços de construção civil que prestou, com liquidação do IVA, o que fez refletir nas declarações periódicas e pagou o imposto devido daí decorrente (vd. factos provados II, V, VI), *secundus*, que a sociedade B..., Lda, adquirente dos referidos serviços assim facturados, foi objecto de liquidação resultante da anulação da dedução feita e de nova liquidação e dedução por força do regime de inversão do sujeito passivo (vd. factos provados III e IV), *tertius*, que, na sequência da constatação do erro, a Requerente procedeu à emissão das respetivas notas de crédito e anulação das faturas em que havia sido efetuada a liquidação indevida e à emissão de novas faturas sem liquidação de imposto, tendo procedido à regularização do IVA na declaração periódica do quarto trimestre de 2021 (2021/12T), com preenchimento do respetivo Campo 40 (Regularizações) no valor de €33.567,77, onde incluiu a regularização do montante de €33.561,44, relativo ao IVA decorrente das referidas notas de crédito, e solicitado um reembolso de IVA no montante de €31.373,25 (factos provados V, VI, VII e VIII), *quartus*, que a Requerente foi objeto da liquidação de IVA relativa ao quarto trimestre

de 2021 (2112T) no valor de €33.561,44, bem como da decisão de indeferimento do pedido de reembolso de IVA no montante de €31.373,25 (factos provados IX e X).

Nestes termos, cabe concluir que o IVA que tinha que ser liquidado relativamente aos serviços prestados pela Requerente a que se reportam as faturas juntas como doc. n.º 4 à PI (cfr. facto provado II), cuja regularização não foi aceite, foi integralmente pago pelo sujeito passivo B... Lda, na decorrência da aplicação do regime de inversão do sujeito passivo, conforme liquidações e documentos de pagamento juntos como doc. n.º 10 à PI (cfr. facto provado IV), pelo que a liquidação de IVA incidente sobre a Requerente aqui impugnada, e a consequente decisão de indeferimento do pedido de reembolso formulado, traduz-se na exigência à Requerente do mesmo imposto pago pela referida B... Lda relativamente à mesma prestação de serviços que foi realizada pela Requerente.

Estão, assim, preenchidos os pressupostos da existência de uma situação de duplicação de coleta, porquanto: i) o facto tributário é o mesmo (unicidade fáctica), ii) é idêntica a natureza do imposto já pago e do imposto exigido repetidamente (identidade do imposto), iii) ambos os impostos respeitam ao mesmo período temporal (coincidência temporal).

Destaque-se, ainda, que não assume pertinência para a caracterização de uma situação de duplicação de coleta, atento o disposto no art. 205.º, n.º 1 do CPPT, que a nova exigência do mesmo imposto seja feita a distinta pessoa, com o IVA a ser pago por dois sujeitos distintos, o prestador de serviços e o adquirente de serviços, não podendo, pois, ser acolhida a alegação da Requerida (art. 38.º da R.; vd. *supra* n.º 6, vi)) de que as correções levadas a cabo pelo destinatário das faturas são, para a apreciação dos presentes autos, perfeitamente indiferentes.

19. Atento o exposto, dada a duplicação de coleta que se verifica com a liquidação de IVA sindicada, impõe-se julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e decretar a anulação da liquidação de IVA impugnada, nos termos do art. 163.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT.

20. Julgando-se procedente o vício alegado de duplicação de coleta, fica prejudicado o conhecimento do erro sobre os pressupostos de direito (artigo 608.º do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT) que foi, aliás, suscitado pela Requerente a título subsidiário.

V. Restituição da quantia de imposto em excesso e juros indemnizatórios

21. Peticiona a Requerente que, em consequência da anulação da liquidação de IVA sindicada, seja a Requerida condenada a reembolsar a quantia de €31.373,25 correspondente ao pedido de reembolso que foi indeferido por força da referida liquidação, acrescido dos correspondentes juro indemnizatórios.

Nos termos do art. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, a “*decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários*” “[r]estabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”, o que abrange o pagamento de juros indemnizatórios, como resulta do n.º 5 desse art. 24.º, bem como do art. 100.º da LGT, aplicável *ex vi al.* a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT.

Prescreve, a este respeito, o art. 43.º da LGT que: “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*” (n.º 1).

22. No caso *sub judice*, dada a anulação da liquidação de IVA impugnada, há que reconhecer o direito ao reembolso do montante do imposto de €31.737,25, por força dos citados arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, de modo a restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.

Quanto aos juros indemnizatórios, dado que a Requerida efetuou a liquidação impugnada por sua iniciativa, não obstante a duplicação de coleta verificada, é-lhe imputável tal situação, pelo que, nos termos do n.º 1 do art. 43.º da LGT, cabe reconhecer à Requerente o direito a juros indemnizatórios, contados desde a data de 16.09.2022 (cfr. facto provado X) até integral reembolso da quantia de €31.737,25, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4 e 35.º, n.º 10, da LGT.

VI. Decisão

Termos em que se decide:

- a) julgar procedente o pedido objeto da presente pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegal e anular a liquidação de IVA n.º ... relativa ao quarto trimestre de 2021 (2112T) no valor de €33.561,44, com as legais consequências;
- b) condenar a Requerida no reembolso da quantia de €31.737,25, acrescida de juros indemnizatórios à taxa legal desde a data de 16.09.2022 até integral reembolso;
- c) condenar a Requerida nas custas processuais.

VII. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo C, no artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), e n.º 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicáveis por força das alíneas a), c) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, fixa-se ao processo o valor de €33.561,44 (trinta e três mil quinhentos e sessenta e um euros e quarenta e quatro cêntimos), que constitui a importância da liquidação adicional de IVA objeto do pedido de pronúncia arbitral.

VIII. Custas

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e nos artigos 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, e 4.º, n.º 5 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.836.00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida, dada a procedência integral do pedido de pronúncia arbitral.

Notifique-se.

Lisboa, 27 de Abril de 2023.

O Árbitro

(João Menezes Leitão)