

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 783/2022-T

Tema: IVA – direito à dedução – ónus da prova

SUMÁRIO:

Nos termos dos artigos 74.º e 75.º da LGT, recai sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira o ónus probatório de ilidir a presunção de veracidade das declarações do sujeito passivo e de demonstrar a verificação dos pressupostos que legitimam o direito à liquidação de imposto em falta.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Sérgio Vasques, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decide no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., LDA., NIF ..., com sede na rua ..., n.º ..., ...-... ..., veio apresentar pedido de pronúncia arbitral ao abrigo do artigo 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos actos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) com os n.ºs 2020..., 2020..., 2020..., 2020... e 2021..., no valor total de € 47.565,54.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral feito a 19.12.2022 foi aceite no dia seguinte pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”).

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que ao abrigo do disposto nos artigos 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação a 8.2.2023, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído a 27.2.2023.

5. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta a 14.04.2023, defendendo-se por exceção e por impugnação. A 19.4.2023 e a 20.4.2023 a Requerida juntou aos autos o processo administrativo.

6. A 8.5.2023, foi proferido despacho arbitral a notificar a Requerente para proceder à integral identificação das testemunhas nos autos e para indicar se iria ou não providenciar pela sua apresentação em juízo, já que tinha sido requerida a sua notificação pelo CAAD.

7. Atenta a falta de resposta atempada da Requerente, foi proferido despacho arbitral a 19.5.2023, a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT. Naquele despacho foi ainda conferida às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas, facultativas, por prazo simultâneo de 15 dias.

8. A 27.5.2023, veio a Requerente arguir a nulidade da notificação do despacho proferido a 8.5.2023, por alegadamente “não ter na sua caixa de e-mail tal notificação”. Este requerimento de arguição de nulidade foi indeferido através de despacho arbitral de 29.05.2023, por se ter verificado no sistema de gestão processual do CAAD que a notificação do despacho proferido a 8.5.2023 foi validamente feita à Requerente no dia 9.5.2023.

9. Nas alegações finais apresentadas a 5.6.2023, para além de manter o inicialmente alegado, a Requerente juntou aos autos os documentos que protestou juntar no artigo 109.º do pedido de pronúncia arbitral.

10. A Requerida apresentou alegações finais a 6.6.2023, onde deu por reproduzida a argumentação vertida na resposta, requerendo ainda o desentranhamento dos autos dos documentos juntos pela Requerente a 5.6.2023.

11. Por despacho arbitral de 25.8.2023 foi prorrogado por dois meses o prazo de arbitragem, nos termos e para os efeitos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, designando-se o dia 27 de Outubro de 2023 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

12. Por despacho arbitral de 29.8.2023, foram as partes notificadas para esclarecer as seguintes questões:

“1 – Quais foram os concretos procedimentos em que foi desdobrada a reclamação graciosa apresentada pela Requerente e tramitada sob o n.º ...2021...? Quais foram as datas das respectivas decisões? Quanto a cada procedimento deverão ser identificados os actos de liquidação abrangidos, com menção do respectivo imposto, número do acto, valor, período de tributação e data-limite para pagamento voluntário.

2 – Os actos de liquidação de IVA contestados nos presentes autos com os n.ºs 202..., 2020..., 2020..., 2020... e 2021 ... também foram objecto de impugnação nos processos arbitrais com os n.ºs 233/2022-T e 164/2023-T? Em caso afirmativo, deverão as partes esclarecer em que data foram apresentados os pedidos arbitrais naqueles processos, quais os respectivos fundamentos de impugnação e quais as datas de prolação das decisões arbitrais, na medida em que estas já tenham sido emitidas.”.

13. As referidas questões apenas foram objecto de resposta por parte da Requerente, através de requerimentos apresentados a 11.09.2023 e a 4.10.2023.

II. SANEAMENTO

14. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído nos termos do artigo 5.º do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

15. Na resposta ao pedido arbitral registou a Requerida que a reclamação graciosa tramitada sob o n.º ...2021... foi objecto de decisão de rejeição por extemporaneidade quanto aos actos de liquidação adicional de IVA referentes ao ano de 2016.

16. Com base nesse facto, alegou a AT que o Tribunal Arbitral não tem competência material nos termos do artigo 2.º do RJAT para conhecer do pedido da Requerente, que versa sobre actos administrativos que não comportam a apreciação da legalidade de actos de liquidação, que deveriam no entender daquela ter sido contestados através da acção administrativa em conformidade com o disposto no artigo 97.º, alínea p) do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”).

17. Concluiu assim a Requerida pela verificação de uma excepção dilatória de erro na forma do processo e de incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido, requerendo a sua absolvição da instância nos termos dos artigos 576.º, n.º 1 e 577.º, alínea a) do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

18. Cumpre, então, apreciar, se o pedido arbitral é ou não o meio processual adequado para impugnar o despacho de rejeição do procedimento de reclamação graciosa e se o Tribunal Arbitral é ou não competente para conhecer do pedido formulado pela Requerente.

19. Quanto à primeira daquelas questões, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) tem reiterado de forma constante que a impugnação judicial é o meio processual adequado para discutir a legalidade de actos de liquidação, ainda que estes tenham sido previamente contestados junto da AT através de reclamação graciosa e independentemente dos fundamentos (formais ou materiais) que subjazem ao indeferimento desta última.

20. Atente-se a este respeito nas considerações do STA, feitas no acórdão de 13.1.2021, proc. n.º 0129/18.9BEAVR:

“(…) o Tribunal a quo entendeu que, não tendo sido apreciada na reclamação graciosa a legalidade da liquidação, por ter sido indeferida com fundamento na sua extemporaneidade e na impossibilidade de convoação em procedimento de revisão oficiosa, ou seja, por motivos formais, o meio processual a utilizar pelo interessado teria de ser a ação administrativa e não a impugnação judicial, a qual só seria de usar se a decisão graciosa tivesse apreciado a legalidade da liquidação.

Não entendemos assim.

Como este Tribunal tem decidido, o erro na forma do processo, nulidade decorrente do uso de um meio processual inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, afere-se pelo pedido, sem prejuízo de na sua interpretação, para indagação da real pretensão do autor, se poder usar a causa de pedir invocada – entre outros, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06/11/2019, proferido no processo 01300/16.3BELRS 01397/16.

A impugnação judicial é o meio processual adequado para discutir a legalidade do ato de liquidação – artigo 99.º do CPPT – independentemente de ter sido ou não precedida de meio gracioso e, no caso de assim ter acontecido, independentemente do teor da decisão que sobre ele recaiu, ou seja, de ser uma decisão formal ou de mérito – acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18/11/2020, proferido no processo 0608/13.4BEALM 0245/18. E visa a anulação total ou parcial do ato tributário (a liquidação).

Ao invés, a ação administrativa, meio contencioso comum à jurisdição administrativa e tributária, será o meio processual a usar quando a pretensão do interessado não implique a apreciação da legalidade do ato de liquidação.

Assim, se na sequência do indeferimento do meio gracioso, o interessado pedir ao tribunal que aprecie a legalidade da liquidação e que, em consequência, a anule (total ou parcialmente), o meio processual adequado é a impugnação judicial, ainda que esse conhecimento tenha de ser precedido da apreciação dos vícios imputados àquela decisão administrativa.

Daí que se tenha vindo a afirmar que nestas situações, em que o meio gracioso precede o contencioso, a impugnação judicial tem um objeto imediato (a decisão administrativa) e um mediato (a legalidade da liquidação).”.

21. Retomando ao presente caso, a Requerente concluiu o pedido arbitral do seguinte modo:

“Em face de tudo o que se alegou, deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser considerado procedente, por provado, determinando-se, em consequência, a total anulação dos actos de liquidação de imposto de IVA dos anos de 2016 (06.2016, 09.2016 e 12.2016) e 2017 (03.2017) e juros aqui colocados em crise, bem como da decisão da reclamação graciosa tudo o mais com as necessárias consequências legais.”.

22. Portanto, ainda que imperfeitamente expresso, o pedido arbitral visa efectivamente a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação mencionados, sendo a sua “total anulação” a consequência directa e imediata de uma eventual decisão favorável às pretensões da Requerente. Por conseguinte, a impugnação judicial é o meio processual adequado à pretensão de tutela jurídica formulada pela Requerente, em conformidade com o disposto nos artigos 97.º, n.º 1, alínea a) e 99.º do CPPT. Isto independentemente do pedido formulado pela Requerente ter sido precedido de reclamação graciosa e de esta ter sido objecto de rejeição/indeferimento por intempestividade, nos termos evidenciados pela jurisprudência do STA. Até porque resulta

expressamente do artigo 97.º, n.º 1, alínea c) do CPPT que a impugnação judicial é o meio processual adequado para apreciar o indeferimento de reclamações graciosas, não se fazendo qualquer distinção sobre o teor ou sentido da decisão.

23. Uma vez que o processo arbitral tributário consiste num meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial, tal como determinado no artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril que concedeu ao Governo autorização legislativa para a aprovação do RJAT, verifica-se que o pedido arbitral é um meio processual próprio e adequado para a Requerente contestar a legalidade de actos de liquidação (objecto mediato) bem como da decisão de rejeição/indeferimento da reclamação graciosa que sobre eles versou (objecto imediato), sendo o Tribunal Arbitral competente para o efeito nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

24. Sem prejuízo, é ainda assim necessário analisar se o procedimento de reclamação graciosa foi extemporâneo, já que tal facto determina a formação de “caso decidido” e a consequente inimpugnabilidade dos actos de liquidação ora contestados.

25. Nos termos dos artigos 70.º, n.º 1 e 102.º, n.º 1 do CPPT, o prazo para apresentar reclamação graciosa é de 120 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas.

26. Tal como resulta da matéria de facto fixada no presente processo, a data-limite de pagamento voluntário dos actos de liquidação adicional de IVA n.ºs 2020..., 2020..., 2020... e 2020... corresponde ao dia 4.2.2021, pelo que o prazo para apresentar reclamação graciosa terminava no dia 4.6.2021. Já quanto ao acto de liquidação adicional de IVA n.º 2021..., cuja data-limite de pagamento voluntário ocorreu a 2.3.2021, a reclamação graciosa podia ser apresentada até ao dia 30.6.2021.

27. Defende a AT que como a reclamação graciosa foi apresentada pela Requerente a 29.06.2021, já teria passado o prazo para contestar graciosamente os actos de liquidação adicional de IVA n.ºs 2020..., 2020..., 2020... e 2020... . Acontece que tal conclusão não tem

em consideração o regime de suspensão de prazos procedimentais e processuais que vigorou durante a pandemia provocada pelo vírus SARS-CoV-2/doença COVID-19, previsto na Lei n.º 1-A/2020, de 19 de Março na redacção conferida pela Lei n.º 4-B/2021, de 1 de Fevereiro.

28. Relativamente à aplicação daquele regime, e perante facticidade idêntica – estavam em causa actos de liquidação adicional de IRC do ano de 2016 emitidos à aqui Requerente no âmbito do mesmo procedimento inspectivo que deu origem aos presentes autos –, pronunciou-se o Tribunal Arbitral, na decisão de 22.11.2022, proc. n.º 198/2022-T, nos seguintes termos:

“22. À data em que terminaria o prazo normal para interposição da reclamação graciosa relativa ao IRC do exercício de 2016 –4 de junho de 2021 – estava em vigor o artigo 6.º-C daquela Lei, na redacção dada pela Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro, com efeitos a 22 de janeiro de 2021:

“Artigo 6.º-C

Prazos para a prática de atos procedimentais

1 - São suspensos os prazos para a prática de atos em:

a) ...

b) ...

c) Procedimentos administrativos e tributários no que respeita à prática de atos por particulares.

2 - A suspensão dos prazos em procedimentos tributários, referida na alínea c) do número

anterior, abrange apenas os atos de interposição de impugnação judicial, reclamação

graciosa, recurso hierárquico, ou outros procedimentos de idêntica natureza, bem como os

atos processuais ou procedimentais subsequentes àqueles.

3 - São igualmente suspensos os prazos de prescrição e de caducidade relativos a todos os

procedimentos identificados no n.º 1.

4 - O disposto no número anterior prevalece sobre quaisquer regimes que estabeleçam

prazos máximos imperativos de prescrição ou caducidade, aos quais acresce o período de

tempo em que vigorar a suspensão.

(...)

23. Este regime foi revogado pela Lei n.º 13-B/2021, de 5 de abril, em vigor a partir do dia

seguinte ao da sua publicação o (Cf. Lei n.º 13-B/2021, art. 7.º). Esta lei estabelece nos seus

artigos 4.º e 5.º regimes de suspensão aplicáveis, respetivamente, a prazos administrativos e

prazos de prescrição e caducidade, nos seguintes termos:

“Artigo 4.º

Prazos administrativos

1 - Os prazos administrativos cujo termo original ocorreria durante a vigência do regime de suspensão estabelecido pelo artigo 6.º-C da Lei n.º 1-A/2020, de 19 de março, na redação introduzida pela Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro, consideram-se vencidos no vigésimo dia útil posterior à entrada em vigor da presente lei.

2 - Os prazos administrativos cujo termo original ocorreria após a entrada em vigor da presente lei, caso a suspensão referida no número anterior não tivesse tido lugar, consideram-se vencidos:

a) No vigésimo dia útil posterior à entrada em vigor da presente lei caso se vencessem até esta data;

b) Na data em que se venceriam originalmente caso se vencessem em data posterior ao vigésimo dia útil posterior à entrada em vigor da presente lei.

3 - O disposto no presente artigo não se aplica aos prazos da fase administrativa em matéria contraordenacional.

Artigo 5.º

Prazos de prescrição e caducidade

Sem prejuízo do disposto no artigo anterior, os prazos de prescrição e caducidade cuja suspensão cesse por força das alterações introduzidas pela presente lei são alargados pelo período correspondente à vigência da suspensão.”

24. Nos termos do artigo 6-º-C, n.º 1, al. c) , n.ºs 2 e, 3 e 4 da Lei n.º 1-A/2020, de 1 de março, na redação conferida pela Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro, os prazos procedimentais ficaram suspensos com efeitos a 22 de janeiro de 2021. Porém, dispõe o n.º 4 do mesmo artigo, acima transcrito, que o regime de suspensão dos prazos de prescrição ou caducidade previstos no n.º 3 do mesmo artigo, prevalece “sobre quaisquer regimes que estabeleçam prazos máximos imperativos de prescrição ou caducidade, aos quais acresce o período de tempo em que vigorar a suspensão.”

25. Do disposto nos artigos 4.º, n.º 2, alínea c) e 5.º Da Lei n.º 13-B/2021, de 5 de abril, decorre que aos prazos de prescrição e caducidade acresce ao termo inicial do respetivo prazo de interposição o número de dias correspondente ao período de vigência da suspensão.

Esta matéria foi objeto de desenvolvida análise em acórdão arbitral de 10.11.2022, proferido no Processo 131/2022-T que, sem reservas se acompanha e que aqui se dá por inteiramente reproduzida.

26. Assim, como bem alega a Requerente, o prazo de interposição de reclamação graciosa é um prazo de caducidade do direito de ação decorrendo a extinção do respetivo direito pelo decurso do tempo pelo que se manteve suspenso nos termos do artigo 5.º da Lei n.º 13-B/2021, de 05/04.

27. No presente caso, verifica-se que a suspensão vigorou desde 22 de janeiro de 2021 até ao dia 05 de abril seguinte, tendo a duração de 104 dias: Pelo que o prazo de caducidade do respetivo direito foi alargado por mais 104 dias, nos termos do citado artigo 5.º”.

29. Portanto, ao ter sido aumentado por 104 dias o prazo que terminava a 4.6.2021, e ao ter sido a reclamação graciosa deduzida a 29.6.2021, conclui-se pela sua tempestividade relativamente aos actos de liquidação adicional de IVA n.ºs 2020..., 2020..., 2020... e 2020..., não sendo os mesmos inimpugnáveis.

30. Por fim, regista-se que também é tempestivo o pedido arbitral formulado pela Requerente a 19.12.2022, já que a decisão de indeferimento expreso do procedimento de reclamação graciosa foi proferida a 15.09.2022, tendo assim sido respeitado o prazo de 90 dias a que alude o artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

31. O processo não enferma de nulidades, nem existem outras excepções ou questões prévias que cumpra conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. FACTOS

(i) Factos provados

32. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial que nos anos de 2016 e 2017 tinha como actividade principal a prestação de serviços de contabilidade, auditoria e consultoria fiscal;
- b) A AT instaurou uma acção de inspecção externa, ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI2018... e OI2019..., que visou analisar o integral cumprimento pela Requerente das

obrigações contabilísticas e tributárias em sede de IRC e de IVA dos períodos de tributação de 2016 e de 2017;

- c) A Requerente foi notificada do projecto de Relatório da Inspeção Tributária (“RIT”) e optou por não exercer o direito de audição prévia, pelo que aquele se tornou definitivo;
- d) Na sequência do procedimento inspectivo a AT emitiu os seguintes actos de liquidação adicional:

Imposto	Número	Período	Valor (€)
IRC	2020	2016	8.310,02
IRC	2021	2017	9.802,04
IVA	2020	2016/06T	483,47
IVA	2020	2016/09T	11.481,92
IVA	2020	2016/12T	29.689,66
IVA	2020	2017/03T	317,42
IVA	2021	2017/03T	5.593,07
IVA	2020	2017/06T	3.522,48
IVA	2021	2017/06T	10.143,24
IVA	2020	2017/09T	77,44
IVA	2021	2017/09T	529,19
IVA	2021	2017/12T	18.293,35
IVA	2021	2018/12T	818,46

- e) O termo do prazo para pagamento voluntário dos actos de liquidação de IVA n.ºs 2020..., 2020..., 2020... e 2020... ocorreu a 4.2.2021 e do acto de liquidação adicional de IVA n.º 2021... a 2.3.2021;
- f) A 29.06.2021, a Requerente apresentou no Serviço de Finanças de Sintra ..., pedido de reclamação graciosa quanto a todos aqueles actos de liquidação;
- g) A 13.12.2021, foi proferida decisão de rejeição no procedimento de reclamação graciosa n.º ...2021..., que teve como objecto o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2020..., referente ao exercício de 2016;
- h) A 14.12.2021, foi proferida decisão de indeferimento no procedimento de reclamação graciosa n.º ...2021..., que teve como objecto o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2021..., referente ao exercício de 2017;
- i) A 04.01.2022, foi proferida decisão de indeferimento no procedimento de reclamação graciosa n.º ...2021..., que teve como objecto os actos de liquidação adicional de IVA n.ºs 2020..., 2020..., 2021..., 2021..., 2021... e 2021...;

- j)** A 21.03.2022, a Requerente apresentou no CAAD um único pedido de constituição de Tribunal Arbitral que foi tramitado sob o número de processo 198/2022-T, quanto aos actos de liquidação adicional de IRC e respectivos procedimentos de reclamação graciosa referidos nas alíneas g) e h), que foi objecto de decisão a 22.11.2022;
- k)** A 04.04.2022, a Requerente apresentou no CAAD um pedido de constituição de Tribunal Arbitral que foi tramitado sob o número de processo 233/2022-T, quanto aos actos de liquidação adicional de IVA e respectivo procedimento de reclamação graciosa referidos na alínea i), bem como quanto aos actos de liquidação adicional de IVA n.ºs 2020..., 2020..., 2020..., 2020... e 2021...;
- l)** A 15.09.2022, no procedimento de reclamação graciosa n.º ...2021..., foi proferida decisão de rejeição quanto aos actos de liquidação adicional de IVA n.ºs 2020..., 2020 ... e 2020 ... e decisão de indeferimento quanto aos actos de liquidação adicional de IVA n.ºs 2020 ... e 2021...;
- m)** A 07.10.2022, a Requerente apresentou no processo arbitral n.º 233/2022-T requerimento de alteração do valor da causa de € 80.949,70 para € 33.384,16, excluindo assim o valor de € 47.565,54 correspondente à soma dos actos de liquidação adicional de IVA n.ºs 2020..., 2020..., 2020..., 2020... e 2021... que não foram objecto da decisão de indeferimento no procedimento de reclamação graciosa n.º ...2021... impugnado naqueles autos;
- n)** A 19.12.2022, a Requerente apresentou no CAAD o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo e que tem como objecto os actos de liquidação adicional de IVA e respectivo procedimento de reclamação graciosa referidos na alínea l);
- o)** A 07.02.2023, foi proferido o acórdão no processo n.º 233/2022-T, onde o Tribunal Arbitral julgou procedente a excepção de incompetência em razão do valor e absolveu a Requerida da instância;
- p)** A 16.03.2023, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que foi tramitado sob o número de processo 164/2023-T, quanto aos actos de liquidação adicional de IVA e respectivo procedimento de reclamação graciosa referidos na alínea i);

q) A 02.10.2023, foi proferida a decisão no processo n.º 164/2023-T, onde o Tribunal Arbitral julgou procedente o pedido formulado pela Requerente.

(ii) Factos não provados

33. Com relevo para a decisão deste processo, inexistem factos que não se tenham considerado provados.

(iii) Fundamentação da fixação da matéria de facto

34. O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos que interessam à decisão do processo, discriminando os factos provados dos não provados, não tendo de se pronunciar sobre todos os factos alegados pelas partes, conforme resulta do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

35. Os factos pertinentes para o julgamento do processo foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objecto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

36. Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente da prova documental junta aos autos pela Requerente e do processo administrativo junto aos autos pela Requerida, que foram apreciados pelo Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos que decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

(i) Posição das partes

37. No pedido arbitral a Requerente invocou a ilegalidade dos actos de liquidação adicional de IVA, em síntese, com base nos seguintes argumentos:

- a) A fundamentação dos actos de liquidação de IVA é obscura, imperceptível e insuficiente, não sendo possível compreender as razões subjacentes à sua emissão;
- b) A fundamentação dos actos de liquidação é feita por remissão e a Requerente não sabe nem tem obrigação de saber a que fundamentação remetida se referem as notas de liquidação;
- c) A fundamentação dos actos de liquidação de juros compensatórios é inexistente;
- d) Os actos de liquidação de IVA e de juros compensatórios não se encontram devidamente assinados;
- e) Os actos de liquidação impugnados violam, por aquelas razões, o disposto no artigo 268.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa, no artigo 77.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) e no artigo 124.º do Código de Procedimento Administrativo (“CPA”);
- f) A AT não notificou a Requerente para exercer o direito de participação antes da emissão dos actos de liquidação, o que consubstancia a omissão de uma formalidade essencial geradora de um vício procedimental insuprível nos termos dos artigos 9.º do CPA e 60.º da LGT;
- g) A AT negou o direito à dedução do IVA constante de facturas referentes a alojamento, bricolage, construção, decoração, móveis e comissões com fundamento na não dedutibilidade daqueles gastos para efeitos de determinação do lucro tributável em sede de IRC;
- h) A Requerente esclareceu e justificou a razão pela qual os referidos gastos foram necessários para a formação do lucro tributável;
- i) A AT presumiu a dedução do IVA constante das facturas que titulam os referidos gastos, o que não ocorreu.

38. Na resposta ao pedido arbitral, a Requerida defendeu-se por impugnação, em síntese, com base nos seguintes argumentos:

- a) O único acto de liquidação vigente e tempestivo é aquele que respeita ao período de tributação de 2017/03T;
- b) A fundamentação deste acto decorre do procedimento inspectivo, para o qual remete expressamente;
- c) A Requerente não exerceu o direito de audição prévia no decurso do procedimento inspectivo porque não quis, de tal modo que não existe qualquer violação do direito de participação;
- d) Os documentos juntos pela Requerente ao processo titulam a aquisição de bens e serviços de âmbito particular e não provam que o IVA não foi efectivamente deduzido;
- e) O ónus da prova do direito à dedução pertence à Requerente nos termos do artigo 74.º da LGT.

(ii) Ordem de conhecimento dos vícios

39. Nos termos do artigo 124.º do CPPT aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, o Tribunal Arbitral deve apreciar prioritariamente os vícios que determinem a inexistência ou nulidade dos actos contestados e só de seguida os vícios que conduzam à sua anulabilidade. Se forem invocados vários vícios sem que entre eles tenha sido estabelecida uma relação de subsidiariedade, deverá o julgador começar por apreciar os vícios cuja procedência determine a mais estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente

40. No presente caso a Requerente imputou aos actos de liquidação vícios procedimentais e vícios de violação de lei, sem estabelecer entre eles qualquer relação de subsidiariedade. Como os vícios formais não obstam necessariamente à renovação dos actos anulados, serão apreciados em primeiro lugar os vícios de violação de lei substantiva, por serem este que melhor tutelam os interesses da Requerente.

(iii) Vício de violação de lei

41. Os actos de liquidação objecto do presente processo resultam da negação pela AT do direito à dedução do IVA suportado pela Requerente com a aquisição de um conjunto de bens e serviços referentes a alojamento, bricolage, construção, decoração, móveis e comissões.

42. No RIT a AT começa por fundamentar que aqueles gastos suportados pela Requerente não visaram obter ou garantir rendimentos sujeitos a IRC, razão pela qual não podiam concorrer para a formação do lucro tributável deste imposto nos termos do artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC. Por este motivo, concluiu a AT quanto à generalidade daqueles gastos que “os valores deduzidos de IVA não vão ser aceites, pelo que se retiram aos valores declarados pelo sujeito passivo no campo 24 – “IVA Dedutível Outros bens e serviços” das Declarações Periódicas de IVA do respetivo período, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 20 e n.º 2 do art.º 19.º, ambos do CIVA”.

43. Portanto, a não dedutibilidade dos gastos em sede de IRC consiste no pressuposto em que se fundamenta a AT para negar a dedução do IVA suportado pela Requerente. Acontece que os actos de liquidação adicional de IRC foram já declarados ilegais e anulados pelo Tribunal Arbitral no acórdão proferido a 22.11.2022, proc. n.º 198/2022-T.

44. Para além de ter deixado de se verificar o pressuposto em que se fundamentam as correcções em sede de IVA, certo é que a fundamentação que consta do RIT é insuficiente para ilidir a presunção de veracidade das declarações e da contabilidade da Requerente que resulta do artigo 75.º da LGT, não se podendo assim considerar cumprido o ónus probatório de demonstração do direito à liquidação que recaía sobre a AT nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da LGT.

45. Foi também neste sentido que concluiu o Tribunal Arbitral no acórdão proferido a 02.10.2023, proc. n.º 164/2023-T, que julgou ilegais os actos de liquidação adicional de IVA n.ºs 2020..., 2020..., 2021..., 2021..., 2021... e 2021..., referentes aos períodos 2017/06T,

2017/09T, 2017/12T e 2018/12T, emitidos à ora Requerente na sequência do mesmo RIT que deu origem ao presente processo.

46. Como os actos de liquidação objecto daquele processo e do presente partilham factos e fundamentos idênticos, expressos no mesmo RIT, e como o julgador deverá ter em consideração nas decisões que proferir “todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”, conforme previsto no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, transcrevem-se ao que aqui importa as considerações daquele Tribunal Arbitral:

“Vejamus então o que nos diz o Relatório de Inspeção quanto ao IVA dedutível respeitante ao ano de 2017.

Cita a legislação aplicável, artigos 19º a 26º do CIVA, designadamente o nº 2 do artigo 19º, que estabelece que só confere direito a dedução o imposto mencionado em faturas, em nome e na posse do sujeito passivo, só se considerando passados em formato legal se obedecerem aos requisitos previstos no nº5 do artigo 36º, ou no caso de faturas simplificadas contenham os requisitos previstos no 2 do artigo 40º, ambos do CIVA e quanto ao imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações de transmissão de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas, conforme alínea a) do nº1 do artigo 20º do CIVA, concluindo que os documentos emitidos pelos fornecedores de bens e serviços/ bens à Requerente não preenchem os requisitos exigidos pelas normas legais enumeradas, havendo documentos que não especificam a denominação concreta dos bens / serviços, outros só contém “comissões” e outros sem designação.

No RIT não são especificados expressa ou de forma implícita quaisquer indícios de simulação relativamente às transações em causa e tal como foi observado e concluído no Pº 198/2022 do CAAD, que se acompanha e onde ficou provado o seu

carater empresarial das aquisições do sujeito passivo, sendo, nos presentes autos, as correções às liquidações feitas pela AT, suportadas no mesmo relatório e tendo em conta o princípio da prevalência do direito à dedução com vista a atingir-se a neutralidade da tributação forçoso é concluir que as correções feitas pela AT ao IVA dedutível, não estão suficientemente fundamentadas e não podem subsistir.

Relativamente ao IVA não liquidado, o RIT parte das correções feitas no âmbito do IRC extrapolando-as em sede de IVA, considerando que a Requerente apresenta um volume de operações isentas de 71,89% do total da base tributável declarada, a quase totalidade das faturas emitidas com isenção de IVA foram a entidades que tem como contabilista o sócio gerente da Requerente, não apresentou a documentação solicitada quanto ao valor das avenças dos serviços de contabilidade, não apresentou os elementos de contabilidade necessários à comprovação da atividade de formação nem justifica a isenção, os contratos que remeteu são omissos quanto a valores de contra prestação da formação.

A justificação que o RIT apresenta, com vista a suportar as correções propostas é feita por remissão a normas legais, não especificando elementos objetivos, que concretizem sem margem para dúvidas que os apuramentos de IVA a que procedeu correspondem à realidade, nada dizendo quanto às dificuldades informáticas declaradas pela Requerente, que serve apenas para justificar que não apresentou os elementos solicitados, concluindo, sem mais, que não foi possível comprovar o exercício da atividade de formação profissional.

No entender da AT a documentação que a Requerente, veio posteriormente oferecer, explicativa e a pretender suportar as diferentes operações e o exercício da atividade de formação profissional, embora a Requerida os impugne, o faz remetendo para o relatório inspetivo e alega a impossibilidade de os auditar no prazo para a resposta.

Ora como já se viu o RIT, fica-se pela justificação da falta de documentos, indícios, suposições nada refere sobre a veracidade das dificuldades informáticas comunicadas pela Requerente que não lhe terão permitido apresentar toda a documentação solicitada, concluindo, sem qualquer outra diligência, que não ficou provado o exercício da atividade de formação. Também não ficou provado o contrário e esta argumentação o Tribunal considera insuficiente e sem fundamentação objetiva para porem em causa o declarado pelo sujeito passivo. Sucede ainda que as correções à matéria coletável de IRC foram anuladas conforme decisão proferida no Pº 198/2022 do CAAD, pelo que deixou de permanecer na ordem jurídica o valor que serviu de base ao apuramento do IVA corrigido pelo RIT.

(...)

Assim, tendo em conta as disposições contidas no artigo 74º nº1 da LGT e estando em causa a apreciação da legalidade de atos de liquidações oficiosas praticados pela AT, corrigindo as anteriores liquidações efetuadas com base nas declarações do sujeito passivo, é a esta que incumbe o ónus da prova dos pressupostos legais das correções que operou, e que o Tribunal considera não ter conseguido fazer, concluindo-se pelo erro acerca dos pressupostos de facto e de direito das liquidações oficiosas emitidas pela AT e da sua falta de fundamentação, prevalecendo a presunção de verdade das declarações do sujeito passivo nos termos das disposições contidas no artigo 75º nº 1 da LGT”.

47. Considerando o que até aqui se deixou dito, considerando a adesão aos argumentos do Tribunal Arbitral no processo acabado de citar e considerando que a sua repetição ou sobreposição implicaria a prática de um acto inútil e desnecessário no processo proibida nos termos do artigo 130.º, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, julga-se procedente a ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa tramitada sob o n.º ...2021..., bem como dos actos de liquidação adicional de IVA n.ºs 2020..., 2020 ... e 2020 ..., 2020 ... e 2021 ..., impondo-se a respectiva anulação em conformidade. Consequentemente, ao não ter sido retardado o imposto devido ou a entregar por facto imputável à Requerente, julgam-

se também ilegais os actos de liquidação de juros compensatórios por não se verificarem os respectivos pressupostos previstos no artigo 35.º, n.º 1 da LGT.

48. Em virtude do decidido, fica prejudicada a apreciação dos demais vícios imputados pela Requerente aos actos tributários impugnados no presente processo.

V. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar improcedentes as excepções invocadas pela Requerida;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado e, em consequência, anular a decisão de indeferimento/rejeição da reclamação graciosa e os actos de liquidação adicional de IVA impugnados pela Requerente;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, fixa-se ao processo o valor de € 47.565,54.

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 2.142,00, a suportar pela Requerida, conforme ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de Outubro de 2023

O Árbitro,

Sérgio Vasques