

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 312/2023-T

Tema: IVA - Inversão por SP misto; IRC – Despesas com viagem.

SUMÁRIO:

- 1. Não viola o princípio da neutralidade IVA a correção inspetiva que exige o pagamento do imposto indevidamente pago por SP misto, em violação do cumprimento da obrigação de reverse charge prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA.**
- 2. Uma viagem realizada por dois gerentes (com a sua família) alegadamente realizada para prospeção de mercado não pode, sem mais, ser considerada como despesa sem objeto empresarial e, em consequência, não pode ser considerada como violadora do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.**

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernando Araújo (Presidente), Vasco António Branco Guimarães (relator) e Fernando Marques Simões, árbitros designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 03-07-2023, deliberam o seguinte:

1. Relatório

A..., LDA, com sede social na ..., ao..., ..., ... -..., ..., com NIPC ..., (doravante designada por «Requerente») apresentou em 24 de abril de 2023, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante «RJAT») pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a:

- 1.º A ANULAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO DE IRC N.º 2022...,
- 2.º ANULAÇÃO DAS LIQUIDAÇÕES DE IVA N.º 2022..., 2022..., 2022..., 20220..., 2022..., 2022..., 2022..., 2022... E 2022 ...
- 3.º E CONSEQUENTEMENTE ANULAÇÃO DO VALOR DOS JUROS LIQUIDADOS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, NÃO DEVIDOS NA PROPORÇÃO RELATIVA ÀS LIQUIDAÇÕES A ANULAR.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 27-04-2023.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral os acima referidos, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 14-06-2023 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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 artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 03-07-2023.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu que os pedidos devem ser julgados improcedentes em 25-09-2023.

Por despacho de 28-09-2023, foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e marcado o prazo de dez dias para alegações sucessivas.

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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevância para a decisão da causa:

- A) A Requerente é uma sociedade que se dedica à atividade de Compra e venda de bens imobiliários, CAE 73110 e 45110.
- B) A Requerente foi objeto de uma inspeção efetuada ao abrigo da OI 2022... que detetou e valorizou um conjunto de divergências das quais são objeto de impugnação (por expressa delimitação da Requerente) as seguintes: A LIQUIDAÇÃO DE IRC N.º 2022... ; AS LIQUIDAÇÕES DE IVA N.º 2022..., 2022..., 2022..., 2022..., 2022..., 2022..., 2022..., 2022 ... E 2022...; OS JUROS LIQUIDADOS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, NÃO DEVIDOS NA PROPORÇÃO RELATIVA ÀS LIQUIDAÇÕES A ANULAR.
- C) No exercício da sua atividade a Requerente contratou serviços de construção civil tendo sido emitidas faturas pelos fornecedores B..., Lda., C... e D... Unipessoal, Lda., nos montantes de 392.305,24 euros, 3.370,20 euros e 10.762,50 euros, respetivamente, referentes a aquisição de serviços de construção civil, nas quais o IVA foi indevidamente liquidado pelos emitentes.
- D) A Requerente registou as referidas faturas nas contas SNC 6212001, 6212002 e 622490016.
- E) A Requerente pagou as faturas acima referidas e identificadas num montante total de imposto IVA de 76 000,61 (setenta e seis mil euros e sessenta e um cêntimos).

- F) A Requerente contratou e pagou gastos em viagens materializados em duas faturas n.ºs 3100212457 e 3100212459 emitidos pela entidade E... Unipessoal Lda., com o NIPC ... em 16 de janeiro de 2020 com o valor de 5 396,00 (cinco mil trezentos e noventa e seis euros).
- G) A viagem incluiu no seu itinerário países como Portugal, Espanha, França, Itália e Marrocos.
- H) Na viagem identificada supra viajaram os dois gerentes e o seu agregado familiar.
- I) A AT corrigiu a liquidação do IVA obrigando a Requerente a fazer uma nova autoliquidação ao abrigo do princípio do reverse charge.
- J) A AT desconsiderou a despesa registada da viagem ao abrigo do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC por considerar que não foi efetuada no âmbito da atividade empresarial e no escopo da atividade da Requerente.
- K) Desse indeferimento a Requerente formulou PPA para este Tribunal em tempo dando origem a este processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo.

Não se retiram outros factos relevantes dos articulados por serem citações de textos legais, acórdãos ou posições de parte sem conteúdo fáctico.

3. Matéria de direito

As questões de mérito que são objeto deste processo são:

1. Se a AT podia corrigir a liquidação do IVA obrigando a Requerente a fazer uma nova autoliquidação ao abrigo do princípio do reverse charge atenta a natureza do serviço prestado.
2. Se a AT podia desconsiderar a despesa registada da viagem ao abrigo do artigo 23.º do CIRC por considerar que não foi efetuada no âmbito e no escopo da atividade empresarial da Requerente.

3.1. Posições das Partes

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- Que a ausência da declaração com o IVA autoliquidado é despicienda porquanto a AT tinha como saber que o IVA referido tinha sido liquidado e pago na declaração do prestador estando assim violado o princípio da neutralidade que é o que rege as relações entre a AT, os SP e os consumidores finais.
- A AT poderia ter corrigido em sede de IRC a despesa da viagem qualificando-a como despesa de representação, mas não como despesa não dedutível, sendo que não o fez e, a posteriori, já não pode corrigir.

A AT defende:

- Que ordenou a correção IVA ao abrigo de norma em vigor e das circulares interpretativas que regulam a matéria no que diz respeito ao IVA que obriga o adquirente a auto liquidar o IVA devido por adquirir serviços de construção civil – artigo 2.º n.º 1 alínea j) do CIVA.
- Que o custo da viagem dos gerentes (que incluiu a família) não pode ser considerada como despesa feita a abrigo de atividade empresarial pelo que viola o n.º 1 do artigo 23.º do CIRC e tem de ser desconsiderada.

3.2. Apreciação da questão.

O objeto da pronúncia arbitral foi delimitado no PPA pela Requerente pelo que é sobre as questões aí suscitadas que o Tribunal se pronunciará.

I – Quanto ao IVA e a violação do princípio da neutralidade.

A lei no artigo 2.º n.º 1 alínea j) do CIVA impõe ao Sujeito Passivo adquirente de serviços de construção civil que proceda à autoliquidação do IVA devido num processo de inversão do sujeito passivo vulgarmente conhecido pela expressão inglesa «reverse charge».

Esta é uma determinação imposta ao sujeito passivo adquirente entendida como primordial pelo legislador nacional e autorizada na Diretiva IVA Europeia e tem como função assegurar o efetivo recebimento do imposto.

A atividade a que se dedica a Requerente está isenta de IVA – cfr. artigo 9.º do IVA que dispõe nos seus n.ºs 29 e 30:

Estão isentas do imposto (IVA):

29) A locação de bens imóveis. Esta isenção não abrange:

- a) As prestações de serviços de alojamento, efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo;
- b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento colectivo de veículos;
- c) A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial;
- d) A locação de cofres-fortes;
- e) A locação de espaços para exposições ou publicidade;

30) As operações sujeitas a imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis;

O facto de a Requerente estar isenta de IVA reforça a importância da inversão do SP porquanto se singulariza a situação da responsabilidade de entrega do imposto. Acresce que, estando a Requerente isenta, não tem o poder de deduzir o imposto, ou seja, é a Requerente que é material, jurídica e factualmente o consumidor final e pagador deste imposto.

Resulta claro do relatório da AT que a Requerente tem outras atividades em que é SP do imposto e é qualificada como um SP misto com afetação real.

Significa isto que a inversão do sujeito passivo é negligenciável? Pelo contrário. Um Sujeito Passivo misto (com atividades sujeitas e outras isentas) está particularmente obrigado à demonstração e evidência do cumprimento da obrigação de ter suportado o imposto.

A obrigação de declaração/liquidação com a possibilidade de imputar discriminadamente às atividades imobiliárias (vendas e arrendamentos) é um dever da Requerente.

O relatório da inspeção analisa a questão com rigor e acuidade nos seguintes termos:

«Significa isto que, nestes casos específicos, aplica-se a inversão do sujeito passivo, cabendo ao adquirente a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, sem prejuízo do direito

à dedução, nos termos gerais do CIVA, designadamente do previsto nos seus artigos 19.º a 25.º.

Assim:

- i. caso se trate de aquisição de serviços de construção civil a serem usados exclusivamente na atividade que confere o direito à dedução, o IVA pode ser deduzido atendendo unicamente às condições legalmente exigidas para esse efeito, e que constam dos artigos 19.º a 21.º do CIVA;
- ii. pelo contrário, quando os serviços adquiridos são utilizados unicamente em operações isentas (como por exemplo as previstas no artigo 9.º do CIVA), o direito à dedução do imposto encontra-se vedado, atendendo a que se trata de operações que não conferem o direito à dedução, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA (a contrario);
- iii. caso os serviços adquiridos sejam de utilização mista (atividades que não conferem direito à dedução e atividades que conferem tal direito) ficarão sujeitos à disciplina do artigo 23.º do CIVA, não sendo possível deduzir o imposto imputável às aquisições afetas à atividade isenta, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA (a contrario)».

Ora, mais resulta do relatório de inspeção que no período referido o Requerente não declarou nenhuma atividade sujeita a imposto nem aplicou a regra do artigo 23.º do CIVA (pro rata).

Aquilo que o SP fez foi declarar os valores das faturas com IVA em contas da classe 62 – cfr. alínea D) dos factos provados.

Para cumprir o desiderato legal deveria tê-las contabilizado nas contas classe 24 o que não fez. Colocada a questão nestes termos vejamos se a douta posição assumida no Acórdão Arbitral n.º 745/2020-T se aplica à situação da Requerente tal como esta defende (nomeadamente glosando a decisão arbitral referida no seu texto do PPA).

No Acórdão Arbitral n.º 745/2020-T o adquirente dos serviços de construção civil era uma empresa que se dedicava a atividades agrícolas primárias e de transformação sendo, em consequência um SP pleno sem isenção própria ou renunciada (artigo 12.º do CIVA).

Este estatuto leva a que a liquidação feita pelo prestador de serviços de construção civil emitente tenha o mesmo efeito económico da liquidação e dedução subsequente feita pelo adquirente do serviço, ou seja, o resultado da liquidação feita pelo SP prestador de serviços e suportada pelo SP adquirente conduz e garante a liquidação e reembolso do imposto atingindo-se o efeito

pretendido da neutralidade embora tenha sido feito em erro no cumprimento de deveres declarativos.

O erro não é grave (e é eventualmente desculpável) porque o prestador não suportou o imposto tendo sido exportado e repercutido nas transações subsequentes com o pagamento feito pelo beneficiário.

O erro poderia ser sancionado com uma coima (cfr. RGIT) mas a substância da operação económica e a sua efetivação no respeito pela neutralidade está assegurada.

Ora, o mesmo já não acontece no caso em análise, porquanto ao Requerente pagou uma fatura e contabilizou o IVA na sua conta corrente como potencialmente dedutível em rubricas de património (onde o IVA aparece como custo acrescido), sem que o pudesse fazer, porque os trabalhos contratados diziam respeito a atividades isentas, pelo que a Requerente estava obrigada a suportar o IVA como consumidor final, e isso teria de resultar da declaração/liquidação feita pela Requerente.

Acresce que os emitentes prestadores de serviços deram como pago o IVA e contabilizaram-no na sua conta-corrente, o que não poderiam fazer sem o escrutínio da declaração exigível ao beneficiário desses serviços que foram alocados a atividade isenta.

Ora, a omissão de pequenos detalhes declarativos que podem ser supridos pela informação em poder da Autoridade Tributária não se confundem com ausência de declaração, e esta é, no caso, necessária para garantir que o IVA a suportar pela beneficiária, aqui Requerente, tenha uma afetação real efetiva e demonstrada.

O que, no caso, não aconteceu.

Também não aproveita à Requerente o Acórdão do Tribunal de Justiça C-424/12, de 06.02.2014, onde se julgou que a ausência do cumprimento de uma obrigação de «reverse charge» implicava o pagamento do imposto ainda que uma segunda vez, porque, no caso, a insolvência do prestador determinou que o Requerente tivesse ficado sem a possibilidade de corrigir o erro imposto, o que teria sido evitado se a obrigação de retenção/liquidação tivesse sido realizada pelo adquirente como a lei impunha.

Finalmente também não se invoque a noção de duplicação de coleta porquanto a liquidação feita pelo prestador não se confunde com a feita pelo adquirente por existirem como contas correntes autónomas.

Haveria eventualmente reembolso por enriquecimento sem causa - Art. 78.º, n.º 6 da LGT - mas a dedução feita pelo fornecedor do IVA liquidado foi indevida.

Termos em que não se verifica a alegada ilegalidade do IVA corrigido em sede de inspeção, nem a ilegalidade dos correspondentes juros compensatórios.

II – Quanto às despesas de representação.

Com a reforma do CIRC de 2014 as despesas de representação com viagens passaram a constar como sujeitas a Tributação autónoma – artigo 88.º n.º 7 do CIRC.

Para que uma despesa seja sujeita a tributação autónoma tem de ser contabilizada como despesa. O escrutínio sobre o tipo de viagem ou quem dela beneficiou tem um valor limitado aquando da correção das despesas efetuadas pelo empresário. Uma viagem realizada em ambiente de cruzeiro (com apresentação da família) pode ser uma excelente forma de conhecer potenciais clientes e divulgar os produtos que se tem para venda porque o convívio e as atividades de um cruzeiro determinam um elevado grau de contato e exposição pessoal (familiar) que podem determinar a obtenção de clientes e negócios.

Os passageiros dos cruzeiros têm, em média, um elevado poder de compra e estão abertos a conhecer e investir noutros espaços territoriais.

Não é possível determinar ou corrigir uma despesa de viagem como não obedecendo ao «propósito empresarial» pelo facto de os dois gerentes viajarem acompanhados da família.

A Requerida já não pode efetuar a tributação como tributação autónoma pelo que procede o pedido da Requerente nesta parte.

III – Questões prejudicadas

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil (art. 608º do CPC, *ex vi* art. 29º, 1, c) e e) do RJAT).

3. Decisão.

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar:

1. Improcedente o pedido de pronúncia arbitral relativo às liquidações em IVA acima referidas - LIQUIDAÇÕES DE IVA N.º 2022..., 2022..., 2022..., 2022..., 2022..., 2022..., 2022..., 2022... E 2022... no montante global de 76 000,61 (setenta e seis mil euros e sessenta e um cêntimos) com as legais consequências.
2. ¹Anular parcialmente a Liquidação de IRC n.º 2022... na parte correspondente ao segmento do imposto respeitante à correção de despesas de representação no montante de 5 396,00 (cinco mil trezentos e noventa e seis Euro).
3. Não condenar a AT na devolução dos juros pela liquidação adicional de IVA.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em € 81.555,99, nos termos do artigo 97.º -A, n.º 1, alínea a do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo n.º 2 do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas: O valor das custas devido é de 2754,00 Euros (dois mil setecentos e cinquenta e quatro).

- Atento o desfecho da causa, vai a Requerente condenada em custas na percentagem do decaimento (93%), ou seja, Euro 2561,22 (dois mil quinhentos e sessenta e um Euro e vinte e dois cêntimos);
- A Requerida deverá suportar custas no valor de Euro 192,78 (cento e noventa e dois euro e setenta e oito cêntimos).

Lisboa, 22 de fevereiro de 2024

Os Árbitros

Fernando Araújo (Presidente),

¹ De acordo com o Despacho de Retificação de 2025-05-13

Vasco António Branco Guimarães (relator)

Fernando Marques Simões