

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 685/2024-T

Tema: Vício procedimental. Extensão do âmbito da inspeção. Direito de audição.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dra. Sofia Quental e Prof. Doutor Francisco Nicolau Domingos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, constituído em 06-08-2024, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA., NIPC..., sociedade por quotas com sede na Rua ..., nº ..., ...-... Porto, (doravante “Requerente”), veio, ao abrigo do disposto no artigo 268.º, da Lei n.º 82/2023, de 29 de Dezembro, , apresentar pedido de pronúncia arbitral submetendo à apreciação do Tribunal Arbitral as pretensões que tinha formulado no processo de impugnação judicial n.º 958/19.6BEPRT, relativas à liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), referente ao 4º trimestre do ano de 2014 e no montante de €56.549,87, ao qual acrescem juros compensatórios no total de €8.484,02.

Por decisão de 29-05-2024, o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou extinta a instância naquele processo de impugnação judicial n.º 958/19.6BEPRT (documento n.º 1 do processo do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 29-05-2024.

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, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo os signatários desta decisão, que comunicaram a sua aceitação no prazo legal.

Em 17-07-2024, as partes foram notificadas dessa designação e não manifestaram 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 redacção dada pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído no dia 06-08-2024.

É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Na sequência de notificação, a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) apresentou resposta, em defesa da improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em 11-12-2024, realizou-se uma reunião em que foi produzida prova testemunha e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

Apenas a AT apresentou alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, *ex vi* o disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.º 1, do RJAT, e é competente.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, como determinado pelos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, não enfermando o processo de quaisquer nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos Provados

Com interesse para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

- A. A Requerente iniciou a actividade em 20-03-2003, tendo-se colectado para o exercício da actividade COMÉRCIO A RETALHO DE CALÇADO EM ESTABELECIMENTOS ESPECIALIZADOS·-(CAE47721);

-
- B. Antes do ano de 2013, a Requerente foi afectada por furtos e inundações que lhe destruíram sapatos que tinha para venda em duas lojas (depoimentos das testemunhas B..., C... e D... e documento n.º 2 junto com a petição inicial);
- C. A Requerente constatou que uma software que adquiriu em 2013 provocou grandes erros de contagem de stocks, dando como existentes mercadorias que não existiam (depoimentos das testemunhas B..., C... e D...);
- D. A Requerente fez um novo inventário em 2019, depois de ter mudado de software (depoimentos das testemunhas B..., C... e D...);
- E. Foi efectuada uma inspecção à Requerente ao abrigo da Ordem Serviço interna n.º 012017..., com data de 29-12-2017;
- F. A acção de inspecção, «*foi desencadeada na sequência da ficha de codificação n.º - Ações Especiais -PNAITA 2016, oriunda da DSPCIT -Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributaria, respeitante à atividade 116-05-. Controlo. do valor dos inventários iniciais e finais declarados na IES da 2014, visando mais especificamente a análise da divergência verificada entre os valores finais de inventários constantes na IES/DA referente a 2013 e os Iniciais mensurados na IES de 2014*» (Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, doravante “RIT”)
- G. Essa Ordem de serviço refere-se a uma acção de inspecção parcial para IRC, tendo os actos ao procedimento sido executados nos Serviços de Inspeção da Direção de Finanças do Porto (RIT);
- H. A extensão do procedimento de inspecção foi estabelecida para o exercício económico de 2014;
- I. Em 11-09-2018, foi pedida a alteração do âmbito da inspecção, nos seguintes termos:
- “*Solicita-se alteração do âmbito da credencial para IRC+IVA*” (página 225 do processo administrativo);
- J. No mesmo documento foi proferido um Chefe de Divisão despacho datado de 11-09-2018, com o seguinte teor:

“Altere-se”;

- K. Nessa inspeção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

III.1.) Face aos elementos disponíveis no sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), foi emitida a Ordem de Serviço n.º 012017..., objectivando o controlo da divergência verificada entre os montantes declarados a título de INVENTÁRIOS FINAIS valor dos inventários iniciais e finais declarados na declaração anual IES, por ter sido identificada uma divergência no valor de 245.889,00 EUR entre o valor dos Inventários finais de 2013 e o valor dos inventários iniciais de 2014, conforme - declarado nas respetivas. Declarações anuais de informação empresarial simplificada (IES). A divergência detetada é a seguinte:

Rubricas	Montantes
[1] Inventários Finais de 2013	430.398,00 €
[2] Inventários Iniciais de 2014	184.529,00 €
[3]=[1]-[2] Divergência 2013/2014	245.869,00 €

III.2.) Tendo em consideração as actividades para que está registada e os normativos contabilísticos aplicáveis, e dadas as divergências entre os valores dos Inventários finais em 31.12.2013 e iniciais em 01.01.2014, evidenciadas no quadro acima, e para as quais não se encontrou justificação aprioristicamente partindo dos dados disponíveis, foi enviada uma notificação ao contribuinte, através do ofício n.º 2018..., de 01.03.2018, para remeter, no prazo de 10 dias, os elementos seguidamente indicados:

- "(...) a) Justificar de forma devidamente justificada tais divergências;
b) Enviar balancetes analíticos antes e após apuramentos de resultados de – 2013 e 2014;
c) Enviar cópias de todos os documentos de suporte subjacentes aos movimentos dos inventários finais e iniciais – 2013 e 2014, respectivamente.

III.3) Como resposta ao solicitado, o contribuinte enviou a resposta (ENTRADA n.º 2016..., de 19.03.2018) que seguidamente se replica (e outros elementos justificativos), quanto às partes consideradas relevantes, nomeadamente:

"(...)

Cumpre-nos esclarecer que com a alteração à lei, que obriga à comunicação de Stocks a partir de 2014, e devido ao nosso complexo stock existente, já que se trata de sapatos de vários modelos, estações e com vários números, em 2014 fizemos a recontagem do stocks existente. Constatamos que não tinham sido atualizados durante as várias vezes em que houve roubos e inundações, conforme comprovativos dos mesmos que também anexamos:

- 21.09.2003 – Roubo, por arrombamento, c/subtração de vários artigos de calçado
- 23-02-2008 – Roubo, por arrombamento, c/ prejuízo igual ou superior ao anterior
- 18-05-2012 – Roubo, por arrombamento, nas condições das duas ocorrências anteriores
- 30-05-2014 – Grave inundação, danificando um avultado número de artigos de calçado
- 16-10-2014 – Grave inundação, causando o mesmo problema da 1ª inundação

A comprovar o atrás exposto anexamos indemnizações feitas pelas seguradoras, com a atribuição da indemnização máxima permitida na apólice.

Após recontagem, efetuamos uma regularização ao inventário, no valor de 245.868,49 euros, resultante de vários problemas ocorridos supra referidos. Podemos ainda, como reforço de prova, solicitar fotos às companhias de seguros intervenientes nas ocorrências, as quais justificam os estragos mencionados nas inundações.

Por fim, por lapso no preenchimento da IES de 2014, no quadro 05-A, nas existências iniciais (1) deveríamos ter mencionado o valor de 430.398,00 euros, conforme nosso balancete analítico de 2013, e deveríamos ter retirado o valor das regularizações das existências (3) - 245.868,49 euros, conforme balancete de 2014, valor o qual foi mencionado no quadro 06-A

(...)"

III.4.) A análise aos elementos enviados pelo contribuinte em conjugação com os constantes no quadro inserto no Item III.1) e nas bases de dados da AT, permitem referir e concluir o seguinte:

i} Como justificação para a divergência apurada e correções operadas, o contribuinte vem alegar de forma sucessiva:

1. a existência de um lapso no preenchimento do valor da rubrica Existências iniciais do quadro 05-A da IES relativa a 2014, em que deveria ter sido mencionado o montante de 430.398,00 €, conforme balancete analítico de 2013 e não a importância indevidamente considerada de 184.529,00 €;
2. efectivamente a correção só foi operada através dos movimentos de regularização já acolhidos no balancete de "31.15.2014 -Regularização do Exercício de 2014", efectuados nas subcontas 38 - RECL·REGUL·INVENT·ACTIVOS BIOLÓGICO e 68 - PERDAS EM INVENTARIOS, no montante de 245.868,49 €.

Como se justificará, em termos de facto e de direito, nos Itens seguintes, trata-se de uma questão meramente acessória e sem interesse relevante no apuramento da verdade material que aqui se almeja.

ii) De forma complementar, o contribuinte vem alegar, remetendo cópias dos relatórios dos autos de vistorias elaborados pelas diversas companhias de seguros e de recibos relativos a compensações efectuadas (3, todas de valores inferiores a 2.700,00 €), invocando a existência de diversos roubos (3: em 2003, 2008 e 2012) e graves inundações (2: em 30.05 e 16.10.2014), sem que o valor dos inventários tenha sido objecto de correção.

Quanto a esta parte, refira-se que artigo 18.º do Código do IRC (CIRC), define as regras quanto à periodização do lucro tributável, pelo que as correcções relativas a factos ocorridos em 2003, 2008 e 2012, não podem produzir efeitos fiscais no exercício de 2014; quanto as inundações de 2014, a A... não veio justificar que foram incluídas tanto mais que, pelos menos inicialmente, com a apresentação da IES, o valor das existências iniciais, a 01.01.2014, já tinha sido objecto de correcção, não ficando inequivocamente comprovado a ligação entre os efeitos das inundações e a correcção em "Perdas em inventários" consideradas, até porque as correcções aos inventários a operar deveriam ter sido executadas no momento da sua ocorrência e não nos balancetes de regularização.

III.5.) Por seu turno, o artigo 86.º do Código do IVA (CIVA), presume como transmitidos os bens não encontrados em quaisquer dos locais em que o contribuinte exerce a sua actividade, salvo prova em contrário.

Quando pela realização do inventário, efectuado, de acordo com a A..., no seguimento da"(...) alteração à lei, que obriga à comunicação dos Stocks, a partir de 2014 (...) em 2014 fizemos a recontagem do stock existente (...)\" ou através da verificação dos livros e registos dos sujeitos passivos, for evidenciada a falta de bens adquiridos, importados ou produzidos nas Instalações onde se desenvolve a actividade, presume-se a sua transmissão, dando lugar à respectiva liquidação do Imposto.

Se os bens, pelo menos até 31.12.2013, estavam registados em inventários, então os mesmos foram adquiridos, Importados ou produzidos pelo SP em data anterior. Se o contribuinte assumiu de forma categórica, que existiam divergências entre o inventário físico e os valores declarados, a lei determina que se presuma a sua transmissão, facto sujeito a tributação em sede de IVA.

Dai que, no intuito de prevenir a evasão fiscal que tal facto proporciona, o legislador tenha previsto no referido artigo 86,a indicada presunção de transmissão dos bens em falta e a consequente sujeição a Imposto.

III.6.) De referir, pela sua importância para a situação tributária em escrutínio, que, dado tratar-se de dupla presunção: de aquisição e de transmissão que admite prova em contrário, no decurso do procedimento inspectivo, considera-se que o SP não apresentou comprovação real e objectiva, tida como válida com vista a ilidir a presunção de transmissão tipificado no referido artigo 86.º do CIVA, na justa medida em que:

1. No que concerne às ocorrências de 2014, o contribuinte não demonstrou, a forma de valoração das perdas consideradas e não exibiu autos de destruição ou de inutilização dos bens. Sendo uma área muito sensível, causadora de inúmeros litígios entre contribuintes e a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), no participou a esta, embora a isso não estivesse legalmente obrigada, na sua própria defesa, atentando nos valores envolvidos, a quebra ocorrida nos inventários em nº de unidades e em valores resultantes das inundações e dos atos de destruição e/ou de inutilização que se seguiram, se foi o caso. Ou seja, deste procedimento a A... só retiraria vantagens ao indicara data e a hora da sua realização, para que a AT pudesse, se assim o entendesse, exercer o devido controle.

Quanto aos roubos ocorridos antes de 2014, chama-se a atenção para o invocado no item 4.1.i.).

Dito de outra forma, de forma aparentemente arbitrária considerou como valor atribuível às perdas decorrentes das ocorrências relatadas à diferença valorimétrica entre os inventários contabilísticos e os reais, estes mesmos susceptíveis de muitas dúvidas, tendo em conta o seu valor absoluto quando comparado com as vendas declaradas e os rácios normais para o sector (Exist. Finais de 166.137,78€ e Vendas declaradas de 189.574,36 €).

2. Em anotação ao artigo 80.º escreveu J.A. VALENTE, IN Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotado e Comentado, 2005, Almedina, pág. 269.270" (...) 2-- Uma das situações em que este artigo pode ter aplicação é no caso de se constatar falta de mercadorias por estas se terem inutilizado ou terem sido furtadas ou destruídas por acidente (incêndio ou Inundação, por exemplo) (...)"

3. No mesmo sentido caminhou o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul n.º 07098/13, de 13.07.2016, ao referir "(...) Verifica-se assim que, conforme vem dito no dito acórdão, é, pois, indispensável que a sujeito passivo faça prova real e objectiva dos factos de modo a ilidir a presunção, nomeadamente de roubos destruição ou inutilização dos bens em causa, e que prove que o destino dos mesmos foi outro que não a sua venda(...)" (sublinhado nosso)

4. Ora, a comprovação de que o destino dos bens foi outro que não a sua venda foi feito de forma demasiado vaga e nada objetiva, sem os respectivos suportes contabilísticos e documentais e outros suportes probatórios idóneos, não constituindo contraprova considerada relevante e susceptível de destruir a presunção legal estabelecida no referido artigo 86.º do CIVA.

III.7.) Refira-se, pela sua relevância, o disposto no n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária (LGT) que estabelece a regra geral do ónus da prova: os factos constitutivos dos direitos invocados no procedimento tributário recaem sobre quem os invoca, sendo que o artigo 75.º do mesmo diploma dispõe taxativamente " Presumem-se verdadeiras as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos da lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na contabilidade ou escrita (...)" e assim sendo, o valor das existências em 31.12.2013 presume-se como verdadeiro.

III.8.) Em face do exposto nos itens anteriores, são propostas as correcções técnicas seguidamente apuradas, de acordo com as normas fiscais sucessivamente invocadas, em sede:

III.8.1. - de IVA:

III.8.1.1.) A norma de sujeição objectiva encontra previsão legal na redação dada à al. f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA que taxativamente determina "3 - Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo (...) ressalvando o disposto no artigo 26.º, a afetação permanente de bens da empresa, a uso próprio do seu titular, do pessoal, ou em geral a fins alheios à mesma, bem como a sua transmissão gratuita, quando relativamente a esses bens ou aos elementos que os constituem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.";

III.8.1.2.) No que concerne à quantificação do facto tributário indicado, a al. b) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA estabelece o critério a utilizar em sede de determinação do valor tributável, elegendo nas circunstâncias acima indicadas o preço de aquisição

dos bens ou de bens similares, ou, na sua falta, o preço de custo, reportados ao momento da realização das operações.

III.8.1.3.) Esta forma de quantificação da transmissão, garante que o IVA deduzido nos diversos momentos da constituição dos Inventários é reposto, sem prejuízo para os cofres do Estado e sem onerar o contribuinte com a margem de lucro conexas com o valor acrescentado presente numa operação de transmissão real.

III.8.1.4.) Quanto ao facto gerador e exigibilidade do imposto o n.º 4 do artigo 7.º do CIVA estabelece que "4 - Nas transmissões de bens e prestações de serviços referidas, respectivamente, nas alíneas e) e g) do n.º 3 do artigo 3.º e (...) o imposto é devido e exigível no momento em que as afectações de bens ou as prestações de serviços nelas prevista tiverem lugar."

III.8.1.5.) Em virtude do facto gerador de imposto se ter verificado no momento em que foi constatada pela gerência e pelo contabilista certificado a não existência de inventários nas suas instalações no montante de 245.869,00€, ou seja, no dia 31.12.2014.

-II.8.1.6.) Assim, foi apurado o imposto não entregue nos cofres do Estado na quantia de 56.549,87 €, - resultante da aplicação da taxa normal de imposto : 23% (prevista na al. c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA), sobre o valor global dos bens que se presumem transmitidos (245.869,00 €), valor que vai ser imputado a DP 201412T. (...)

V. Direito de Audição.

O sujeito passivo foi notificado, através do ofício nº 2018..., de 25.09.2018, para, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição previsto nos artigos 600 da Lei Geral Tributária (LGT) e do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA).

Não concordando com a correção proposta, o SP, na pessoa do qualificado como gestor de negócios, NIF..., Dr. E..., veio referir que nomeadamente que "Resulta claro do alegado e documentado pela exponente aquando da prestação dos esclarecimentos (...) que as diferenças encontradas nos inventários e os valores objecto de regularização não correspondem de modo alguma a vendas efectivas(...)" e que "(...) ocorreram efectivamente tais perdas de existências/devidas a roubos e a inundações e essas existências não foram vendidas.~ solicitando, em virtude de não ter sido possível, dentro do prazo fixado, reunir " (...). todos os elementos susceptíveis de contribuir definitivamente para a cabal demonstração quantificada das perdas em cada um dos elencados incidentes", a extensão do prazo para o prazo máximo previsto no artigo 60.º do RCPITA.

Face ao referido anteriormente e, tendo em consideração nomeadamente que:

- nas alegações indicadas, formuladas de forma vaga, em bom rigor, não são apresentados elementos de facto ou de direito novos que permitam concluir de forma diversa;
- o alargamento do prazo solicitado, de 15 para 25 dias, já se encontra largamente ultrapassado, pelo que as correções propostas tomam-se definitivas nesta fase do processo administrativo tributário.

- L. Na sequência da inspecção foi emitida a liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 56 549.87, e a respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2018..., no valor de € 8 484.02, relativas ao período 201412T;
- M. A Requerente apresentou impugnação judicial da liquidação no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que deu origem ao processo de impugnação judicial n.º 958/19.6BEPRT;
- N. Em 27-05-2024, a Requerente apresentou nesse processo n.º 958/19.6BEPRT requerimento de remessa para a arbitragem tributária (certidão junta aos autos);
- O. Nesse processo foi proferida em 29-05-2024 decisão de extinção da instância “por cometimento dos autos ao Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 268.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro” (certidão junta aos autos);
- P. A referida decisão transitou em julgado (certidão junta aos autos);
- Q. Em 27-05-2024, foi apresentada no CAAD a petição inicial do processo de impugnação judicial que deu origem ao presente processo.

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

2.2.1. Não se provou que a divergência no valor de € 245.889,00 entre o valor dos Inventários finais de 2013 e o valor dos inventários iniciais de 2014, seja devia exclusivamente a vendas de mercadorias, sendo convicção que parte dessa divergência se deveu a erros provocados pelo primeiro software utilizado a partir de 2013, que foram referidos pelas testemunhas B..., C... e D... .

2.2.2. Os factos provados e não provados baseiam-se nos documentos apresentados com o pedido e no processo administrativo e ainda com base na prova testemunhal.

As testemunhas B..., C... e D... aparentaram depor com isenção e com conhecimento directo dos factos que foram dados provados com base nos seus depoimentos.

A testemunha B... foi dona da empresa, tendo nela trabalhado 15 anos, até 2022.

A testemunha C... trabalhou na Requerente durante 17 anos, até 2018.

A testemunha D... é filha da testemunha B... e trabalhou na empresa durante 10 anos, até 2019.

Todas as testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento directo dos factos dados como provados com base nos seus depoimentos.

3. Matéria de direito

Foi efectuada uma inspecção à Requerente, de que resultaram as liquidações de IVA e respectivos juros compensatórios impugnadas.

A Requerente imputa às liquidações impugnadas os seguintes vícios, em suma:

- preterição do direito de audição relativamente ao projecto de decisão;
- falta de fundamentação e de notificação do despacho que determinou o alargamento da inspecção:
- falta de realização de quaisquer procedimentos de investigação dirigidos à verificação da falta de bens em stock à data de 31/12/2014;
- caducidade do direito de liquidação de IVA por as divergências respeitarem a exercícios anteriores a 2014;
- a Autoridade Tributária e Aduaneira deveria ter recorrido a métodos indirectos.

De harmonia, com o preceituado o n.º 2 do artigo 24.º do CPPT, seguir-se-á a ordem de imputação e vícios utilizada pela Requerente, já que, mesmo a mera procedência dos vícios relativos ao procedimento de inspecção tem a potencialidade de fornecer estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente, em face da limitação temporal do início de procedimentos de inspecção prevista no n.º 1 do artigo 36.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira.

3.1. Vício de preterição do direito de audição

A Requerente foi notificada, em 01-10-2018, para exercício do direito de audição sobre o projeto de Relatório da Inspeção Tributária, tendo o prazo sido fixado em 15 dias (página 243 do processo administrativo).

Na sequência dessa notificação, a Requerente pronunciou-se efectivamente sobre o projecto de Relatório da Inspeção Tributária, nos termos que constam do requerimento de

páginas 241-242 do processo administrativo, em que requereu o alargamento o prazo para o máximo permitido.

Sobre o requerimento de alargamento de prazo deveria ter recaído um despacho, no prazo de 8 dias, como se prevê no artigo 57.º, n.º 2, da LGT, mas, mesmo sem deferimento da pretensão da Requerente, esta não estava legalmente impossibilitada de dizer o que entendesse até ao termo do prazo máximo permitido por lei, independentemente da relevância que a Autoridade Tributária e Aduaneira viesse a dar ou não ao que fosse alegado.

O que não poderia, em qualquer caso, era ser concedido à Requerente um prazo superior ao máximo legal.

Assim, uma vez que nada mais foi alegado no exercício do direito de audição até ao termo do prazo legal, é de considerar irrelevante a irregularidade que consubstancia a omissão de despacho.

Assim, tendo o RIT sido elaborado 16-11-2018, muito para além do prazo máximo do exercício do direito de audição, que era de 25 dias, previsto no n.º 6, do artigo 60.º, da LGT, sem que a Requerente nada mais tenha vindo dizer.

Neste contexto, o facto de não ter sido proferido um despacho sob o pedido de alargamento é irrelevante uma vez que, mesmo sem despacho deferindo o pedido de alargamento de prazo, a Requerente não ficou impedida de requerer no procedimento inspectivo o que entendesse.

Assim, improcede o vício de preterição do direito de audição arguido.

3.2. Vícios de falta de fundamentação e falta notificação do despacho que determinou a extensão da inspecção

O procedimento de inspecção tinha por âmbito inicial o IRC e foi estendido ao IVA.

O artigo 15.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira estabelece o seguinte:

Artigo 15.º

Alteração dos fins, âmbito e extensão do procedimento

- 1 - Os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspecção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspeccionada.
- 2 - O âmbito e extensão do procedimento de inspecção pode ser determinado a solicitação dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, nos termos do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro.

Como resulta daquele n.º 1, a extensão inicial do procedimento de inspecção depende de despacho fundamentado e da sua notificação.

Nos termos do artigo 77.º, n.º 1, da LGT, em sintonia com o artigo 153.º do Código do Procedimento Administrativo, a fundamentação deve consistir numa sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas.

No caso em apreço, a decisão tem como teor apenas a palavra «altere-se» e na proposta para que se entende que remete, apenas de refere «*Solicita-se alteração do âmbito da credencial para IRC+IVA*».

Como é evidente, não há aqui qualquer exposição das razões que motivaram a alteração, pelo que se está perante uma decisão infundamentada.

Por outro lado, esta decisão não foi notificada à Requerente, como impõe aquele artigo 15.º.

Está-se assim perante uma dupla violação do preceituado no artigo 15.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo é uniforme no sentido de que se trata de preterição de uma formalidade essencial, como pode ver-se pelos acórdãos do de 19-09-2018, processo n.º 01460/17, de 15-06-2016, processo n.º 01101/15 e de 04-12-2019, processo n.º 02243/16.6BEBRG.

Assim, procede o pedido quanto a este vício, o que justifica a anulação das liquidações de IVA e juros compensatórios que foram elaboradas com base no RIT.

3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Resulta do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações de IVA e juros compensatórios que são objecto do presente processo, por vícios que impedem a renovação dos actos, já que se referem ao procedimento inspectivo, que, por força do disposto no artigo 36.º, n.º

1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, não pode já ser reaberto, por já ter decorrido o prazo de caducidade do direito de liquidação previsto no artigo 45.º, n.º 1, da LGT.

Assim, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente às liquidações de IVA e juros compensatórios impugnadas.

4. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as liquidações de liquidação de IVA n.º 2018..., no valor de € 56 549,87, e a respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2018..., no valor de € 8 484,02 relativas ao período 2014/12T.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **65.033,89**, indicado pela Requerente sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 13-01-2025

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)
(Relator)

(Sofia Quental)

(Francisco Nicolau Domingos)