



ANTÓNIO FERNANDES,
MARTA MARTINS & ASSOCIADOS
SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, LDA.

F&M SROC
NEWSLETTER #53 julho de 2023

SUMÁRIO

**RETIFICAÇÃO DO IVA INDEVIDAMENTE LIQUIDADO EM OPERAÇÕES
ABRANGIDAS PELA REGRA DE INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO**

- 1. NOTAS INTRODUTÓRIAS**
- 2. ACÓRDÃO DO CAAD – PROC.º 670/2022-T, 27-04-2023 – RETIFICAÇÃO DO
IVA INDEVIDAMENTE LIQUIDADO EM OPERAÇÕES ABRANGIDAS PELA
INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO**
 - 2.1. Factos**
 - 2.2. Posição da Requerente**
 - 2.3. Posição da Requerida (AT)**
 - 2.4. Posição do Tribunal**
 - 2.5. Comentário**

1. NOTAS INTRODUTÓRIAS

Na presente *newsletter* é analisada uma decisão arbitral (CAAD) que versa sobre um tema, na área do IVA, com acentuada relevância prática.

Está em causa uma decisão arbitral em que se discute a regularização, a favor da empresa, de IVA anteriormente liquidado, indevidamente, pelo prestador de serviços, em serviços de construção civil abrangidos pela regra de inversão do sujeito passivo, regularização essa que foi negada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), pelo facto de, alegadamente, ser extemporânea, tese defendida no âmbito da ação inspetiva e, posteriormente, reiterada no processo arbitral.

Tal regularização acabou por vir a ser considerada legítima/legal pelo Tribunal, por entender estar-se perante uma situação de duplicação de coleta, mas sem que o mesmo se pronunciasse quanto à extemporaneidade, isto é, quanto ao prazo de regularização (argumento utilizado pela AT).

Com efeito, em operações abrangidas pela regra de inversão do sujeito passivo, nomeadamente em serviços de construção civil, em que é liquidado IVA indevidamente e em que a situação é detetada pela AT, pode acabar por vir suceder o seguinte:

- i) Caso a empresa adquirente dos serviços tenha direito à dedução do IVA suportado (porque se trata, por exemplo, de empreitadas visando imóveis afetos a atividades que conferem direito à dedução), a AT corrige o IVA deduzido, por aplicação do n.º 8 do art.º 19 do Código do IVA ⁽¹⁾, o que se materializa numa liquidação adicional corretiva que gera imposto em falta, procedendo igualmente à liquidação oficiosa do IVA que não foi autoliquidado, pese embora corrija também o IVA dedutível, não advindo deste último segmento das correções (liquidação e dedução simultânea) qualquer consequência em termos de imposto a pagar. Perante este facto, tendo em conta que a empresa adquirente, em princípio, pagou o IVA ao fornecedor (prestador de serviços de construção civil), acabará a mesma por suportar o IVA por duas vezes. A forma de corrigir tal situação passa por o prestador de serviços emitir notas de crédito (“anulando” as faturas anteriores), emitir novas faturas sem IVA (“IVA – Autoliquidação”), regularizar a seu favor o IVA indevidamente liquidado e, posteriormente, reembolsar o adquirente do IVA que lhe havia

⁽¹⁾ Segundo o qual: “Nos casos em que a obrigação de liquidação e pagamento do imposto compete ao adquirente dos bens e serviços, apenas confere direito a dedução o imposto que for liquidado por força dessa obrigação.”

sido pago anteriormente ⁽²⁾.

- ii) Já no caso de a empresa adquirente dos serviços não ter direito à dedução do IVA suportado (por se tratar de imóveis afetos a atividades isentas, nomeadamente por se tratar de construção para venda, operações isentas pela alínea 30) do art.º 9.º do CIVA), embora não esteja em causa o direito à dedução (logo, não é aplicável o referido n.º 8 do art.º 19.º do Código do IVA), a correção subsequente, relacionada com a obrigação de autoliquidação, irá gerar imposto em falta, na medida em que a AT procede à liquidação de imposto e não atribui o direito à dedução, tendo em conta que, como referido, a atividade não confere direito à dedução (não existindo aqui a liquidação e dedução simultânea acima referida). Uma vez mais, a empresa adquirente dos serviços acaba por suportar o IVA duas vezes, dado que terá pago o IVA ao fornecedor e terá também que o entregar, novamente, ao Estado, por via da correção efetuada pela AT. Mais uma vez, a forma de colmatar esta situação passará pela emissão, por parte do prestador de serviços, de notas de crédito, visando obter a dedução do IVA (regularização do IVA a seu favor) e a sua posterior devolução ao cliente (adquirente dos serviços), e emissão de novas faturas aplicando o regime de autoliquidação (sem IVA, portanto).

No caso subjacente ao processo arbitral em análise está em causa a primeira tipologia acima referida, ou seja, a empresa prestadora dos serviços de construção civil liquidou IVA indevidamente em serviços de construção civil abrangidos pela regra de inversão do sujeito passivo e a empresa adquirente dos serviços deduziu o IVA suportado que lhe havia sido liquidado (embora indevidamente).

Mais tarde, a empresa adquirente é inspecionada e a AT corrige o IVA deduzido, por aplicação do n.º 8 do art.º 19.º do Código do IVA, tendo esta empresa que entregar tal imposto ao Estado, imposto esse que já havia sido pago por esta ao fornecedor (prestador de serviços de construção civil).

Tal como suprarreferido, tendo em vista colmatar a anomalia, a empresa prestadora de

⁽²⁾ Entende a AT, na ficha doutrinária relativa ao processo n.º 8404, com despacho de 24-07-2015, relativamente às faturas emitidas com liquidação indevida de imposto e ausência, obrigatória, da menção "IVA-autoliquidação", que a retificação deve respeitar o disposto nos n.ºs 3 e 5 do art.º 78.º do Código do IVA, devendo proceder-se do seguinte modo: i) Proceder à emissão de nota(s) de crédito, no sentido da anulação da(s) fatura(s) anteriormente emitida(s) com liquidação do imposto; ii) Emitir nova fatura sem liquidação de imposto, contendo a expressão "IVA – autoliquidação", de acordo com o n.º 13 do art.º 36.º do CIVA; iii) Proceder à substituição da(s) declaração(ões) periódica(s) anteriormente entregue(s), através da correção (diminuição) dos valores anteriormente apresentados na base tributável e imposto a favor do Estado (Campos 3 e 4 do Quadro 06) e inscrição do valor da nova fatura no Campo 8 do Quadro 6 ("Isentas ou não tributadas").

serviços emitiu notas de crédito (e novas faturas aplicando o regime “IVA – Autoliquidação”), regularizou o IVA a seu favor (tendo em vista a sua devolução ao cliente) e pediu o reembolso desse imposto, reembolso este que veio a ser objeto de decisão de indeferimento por parte da AT, corrigindo através de uma liquidação o crédito existente em conta-corrente, por considerar que estava ultrapassado o prazo de dois anos previsto no n.º 3 do art.º 78.º do Código do IVA ⁽³⁾ aplicável a “faturas inexatas”.

Tal como mencionado inicialmente, a ação arbitral veio a ser julgada procedente, pese embora, como veremos, o que motivou o sentido da decisão não tenha sido propriamente a questão da ultrapassagem, ou não, do prazo para regularização (o Tribunal não se pronuncia quanto a este fundamento), mas sim ter-se concluído que se estava perante uma situação de duplicação de coleta.

Afigura-se que se trata de uma decisão bastante relevante, tendo em conta que as situações em que não é aplicada a regra de inversão do sujeito passivo, em operações abrangidas por tal regra, são bastante frequentes na vida prática, sendo que é também bastante frequente que a regularização ocorra num momento em que já está ultrapassado o prazo de dois anos, desde logo porque o prazo de caducidade do direito à liquidação, ou seja, o prazo de que a AT dispõe para poder proceder a liquidações adicionais, é, em geral, de quatro anos.

Pese embora nada tenha a ver com o assunto anterior, deixa-se, a título de nota final, a informação de que, no passado dia 19 do corrente mês, foi aprovado na AR o pacote legislativo denominado “Mais Habitação” [texto final da Proposta de Lei n.º 71/XV/1.ª (GOV), com votos a favor da bancada do PS, votos contra das bancadas do PSD, CH, IL, PCP e BE e abstenção do PAN], diploma que contém várias alterações legislativas, nomeadamente em matéria tributária, contendo alterações aos seguintes diplomas:

- Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF);
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS);
- Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI);
- Código do Imposto do Selo (IS); e
- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

⁽³⁾ Segundo o qual: “Nos casos de facturas inexatas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a rectificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efectuada no prazo de dois anos.”

Cumpre salientar, no entanto, que, para que as alterações legislativas incluídas no pacote “Mais Habitação” entrem em vigor, falta ainda a respetiva promulgação por parte do Presidente da República e a posterior publicação em Diário da República, algo que, até à presente data, ainda não ocorreu.

Caso tais alterações venham a entrar em vigor em tempo útil, dedicaremos a este tema a próxima *newsletter*, referente ao mês de setembro.

2. ACÓRDÃO DO CAAD – PROC.º 227/2022-T, 20-12-2022 – RETIFICAÇÃO DO IVA INDEVIDAMENTE LIQUIDADO EM OPERAÇÕES ABRANGIDAS PELA INVERSÃO DO SUJEITO PASSIVO

- ✓ Tema: IVA - Inversão do sujeito passivo; duplicação de coleta;
- ✓ Árbitro: João Menezes Leitão;
- ✓ Valor do proc.º: 33.561,44 EUR;
- ✓ Sentido da decisão: Procedente.

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.

2.1. Factos

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 e à instalação de sistemas de alarmes contra roubo e incêndio.

No âmbito da sua atividade, nos anos de 2017, 2018 e 2019, a mesma procedeu à emissão de diversas faturas à sociedade B, com liquidação de IVA à taxa normal, no montante de 33.561,44 EUR, imposto este que foi refletido nas declarações periódicas.

Foi realizada inspeção tributária à referida sociedade B (cliente da Requerente), tendo-se considerado que as faturas emitidas pela Requerente titulavam serviços de construção civil (dado os bens fornecidos e instalados ficarem ligados materialmente ao bem imóvel com carácter de permanência), pelo que terá sido liquidado IVA indevidamente, pois deveria ter ocorrido a autoliquidação, por inversão do SP, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do Código do IVA.

Assim, a AT corrigiu o IVA deduzido pela sociedade B, com fundamento no n.º 8 do art.º 19.º do Código do IVA (imposto este que, não obstante, havia sido pago por esta sociedade à

Requerente e entregue por esta ao Estado) e, concomitantemente, corrigiu também, em sede da sociedade B, a situação de autoliquidação, considerando a liquidação do IVA e, simultaneamente, a dedução do mesmo (correções estas que se revelaram inócuas do ponto de vista do imposto a pagar).

Tendo tomado conhecimento da atuação da AT relativamente à referida sociedade B, a Requerente procedeu, em outubro de 2021, à emissão de notas de crédito com vista à “anulação” das faturas anteriormente emitidas e à emissão de novas faturas substitutivas das anteriormente emitidas, sem liquidação de IVA e com a menção a “IVA – autoliquidação”.

Consequentemente, fruto da emissão das notas de crédito, procedeu à regularização do IVA a seu favor, na declaração periódica do quarto trimestre de 2021, com preenchimento do respetivo campo 40, onde incluiu o montante de 33.561,44 EUR relativo ao IVA mencionado nas referidas notas de crédito, tendo solicitado um reembolso de IVA no montante de 31.373,25 EUR.

Tal reembolso de IVA foi selecionado para inspeção (interna), no âmbito da qual se considerou que o mesmo estava influenciado pelas regularizações do IVA acima mencionadas, regularizações essas que a AT considerou serem indevidas por estar ultrapassado o prazo de dois anos previsto no n.º 3 do art.º 78.º do Código do IVA.

Em consequência do referido entendimento, a Requerente foi notificada de uma liquidação adicional de IVA no valor de 33.561,44 EUR (que não gerou imposto a pagar, mas que anulou o crédito existente em conta-corrente), bem como foi notificada da decisão de indeferimento do pedido de reembolso de IVA, com fundamento em “insuficiência de crédito em conta-corrente”.

2.2. Posição da Requerente

A Requerente peticiona que seja declarada a ilegalidade e consequente anulação da liquidação de IVA relativa ao quarto trimestre de 2021, no valor de 33.561,44 EUR, bem como a condenação da Requerida ao reembolso do imposto e pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal.

Em sustentação do peticionado, alegou a Requerente, em síntese, o seguinte:

- a) Começa por descrever os factos do processo, já anteriormente descritos, nomeadamente as correções efetuadas pela AT: quer a segunda, efetuada na sua esfera, relacionada com a inviabilização da regularização do IVA a seu favor com fundamento no n.º 3 do art.º 78.º

do Código do IVA (prazo de dois anos no caso de faturas inexatas); quer, também, a primeira, atinente à anulação da dedução efetuada pela sociedade B, imposto esse que lhe foi liquidado, e entregue ao Estado, pela Requerente.

- b) Alega que, 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 adquirente dos serviços e, ainda, a nova liquidação e dedução por força do regime aplicado de inversão do sujeito passivo, e que terá sido essa duplicação do imposto que a Requerente pretendeu eliminar com a emissão das notas de crédito e com a subsequente regularização desse imposto, obtendo assim um crédito de imposto correspondente com subsequente reembolso, no intuito de o restituir à referida sociedade B.
- c) Defende que 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, bem como que, ao corrigir o IVA regularizado (e indeferindo o reembolso do IVA correspondente), a AT está a impor que o mesmo IVA seja pago duplamente por ambos os sujeitos passivos.
- d) Sustenta que tal situação configura uma verdadeira duplicação de coleta, 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 tal fundamento.
- e) Finalmente, acrescenta que, mesmo que assim não se entendesse, a liquidação de IVA impugnada sempre mereceria censura, pois, no caso em apreço, existiu um 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.º 78.º do Código do IVA, que respeita apenas a situações de retificação de faturas inexatas.
- f) Entende, a este propósito, que, no caso em apreço, não se trata de mera retificação de faturas inexatas (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, pelo que não é aplicável o disposto no art.º 78.º do Código do IVA, mas sim o prazo geral de caducidade previsto

no art.º 45.º da Lei Geral Tributária (LGT) e no art.º 94.º do Código do IVA (que remete para o art.º anterior) ou nos termos da previsão do n.º 2 do art.º 98.º do Código do IVA ⁽⁴⁾.

2.3. Posição da Requerida (AT)

Os argumentos invocados pela AT, na sua resposta, em que peticiona a improcedência do pedido, são, em suma, os seguintes:

- a) Começa por delimitar o âmbito do processo, referindo que o seu objeto 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 dois anos previsto no n.º 3 do art.º 78.º do Código do IVA ou o prazo de quatro anos constante no n.º 2 do art.º 98.º do Código do IVA.
- b) Refere que, aplicando-se o mecanismo de “*reverse charge*”, previsto na alínea j) do n.º 1 do art.º 2.º do Código do IVA, competia ao adquirente dos serviços de construção civil a autoliquidação do imposto, pelo que, ao ter liquidado indevidamente IVA nas faturas e ao não ter cumprido com a formalidade exigida no n.º 13 do art.º 36.º do CIVA (colocação da menção “IVA autoliquidação”), a Requerente emitiu faturas inexatas, situação que foi relevada a nível contabilístico e a nível declarativo nas Declarações Periódicas de IVA.
- c) Sustenta que a regularização de IVA em questão assentou, essencialmente, na emissão de notas de crédito com vista a retificar faturas que foram emitidas, na grande maioria, há mais de dois anos, existindo inclusive algumas com mais de quatro anos (13 notas de crédito que totalizam o valor de 6.153,90 EUR de IVA regularizado), pelo que as referidas notas de crédito foram emitidas após os dois anos fiscalmente aceites pelo disposto no n.º 3 do art.º 78.º do Código do IVA.
- d) Acrescenta que o prazo de quatro anos previsto no n.º 2 do art.º 98.º do Código do IVA se refere ao prazo geral para o exercício do direito à dedução, sendo aplicável a situações não registadas contabilisticamente, pelo que, existindo uma disposição especial (n.º 3 do art.º 78.º do Código do IVA), prevalecerá o prazo especial de dois anos aí previsto.

⁽⁴⁾ Com a seguinte redação: “2 - *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, respectivamente.*”.

e) Refere, por fim, que as correções levadas a cabo ao destinatário das faturas são, para a apreciação dos autos, perfeitamente indiferentes.

A título de comentário final, cumpre salientar que a AT acaba por não contestar, ao que tudo indica, pelo menos em função do resumo que é feito na sentença, o fundamento principal aduzido pela Requerente, relacionado com a duplicação da coleta, sem prejuízo do exposto, de modo lacónico, na última alínea anterior.

2.4. Posição do Tribunal

O Tribunal principia por determinar *thema decidendum*, sustentando que o mesmo respeita à legalidade da liquidação de IVA do quarto trimestre de 2021, no valor de 33.561,44 EUR, 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 art.º 78.º do Código do IVA, dado que se deveria considerar o prazo previsto no n.º 2 do art.º 98.º do CIVA e nos art.ºs 45.º da LGT e 94.º do Código do IVA.

Posteriormente, após elencar a matéria de facto (já anteriormente sintetizada), incluindo citações do relatório inspetivo e do requerimento contendo o exercício do direito de audição, o Tribunal debruça-se sobre o direito aplicável, começando por arguir que existe uma relação de subsidiariedade quanto aos vícios imputados à liquidação de IVA contestada, pelo que, assim sendo, caberá apreciar prioritariamente a questão suscitada de duplicação de coleta, tanto mais que se trata de matéria que é de conhecimento oficioso (alínea b) do n.º 2 do art.º 124.º do CPPT).

Neste âmbito, começa por referenciar o disposto no n.º 1 do art.º 205.º do CPPT, que define o conceito de duplicação de coleta, para depois citar o acórdão do STA, de 08-06-2022, proferido no Proc. n.º 0915/11.0BEBRG, segundo o qual:

“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 (...)”

Seguidamente, refere o Tribunal que a duplicação de coleta releva imediatamente em sede de execução fiscal e que se trata, igualmente, de fundamento de ilegalidade do ato tributário,

baseando-se no acórdão proferido no Proc.º n.º 349/2018-T, do CAAD, onde se refere, além do mais, 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.º 78.º da LGT em que se prevê a possibilidade de revisão do ato tributário com esse fundamento.”

Seguidamente, o Tribunal indaga sobre se se verifica, ou, não, no caso em apreço, uma situação de duplicação de coleta, concluindo, tal como resulta do exposto anteriormente, de modo afirmativo.

Segundo o Tribunal, após resumir os contornos da situação:

“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.”

Assim, atento o exposto, dada a duplicação de coleta que se verifica com a liquidação de IVA sindicada, conclui o Tribunal que se impõe julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e decretar a anulação da liquidação de IVA impugnada.

Sendo procedente o vício alegado de duplicação de coleta, considerou o Tribunal ficar prejudicado o conhecimento do erro sobre os pressupostos de direito (questão do prazo para a regularização), questão essa que, aliás, havia sido suscitada pela Requerente a título subsidiário.

Termina com a condenação da AT à restituição da quantia de imposto em excesso e respetivos juros indemnizatórios, bem como ao pagamento das custas processuais.

2.5. Comentário

A título preliminar, pese embora se trate de matéria que não foi, sequer, discutida nos presentes autos, cumpre salientar que o Tribunal arbitral se considerou competente para apreciar a questão que lhe foi submetida, uma vez que terá entendido estar em causa uma verdadeira liquidação adicional de IVA (que corrigiu o crédito existente em conta-corrente, apesar de, da referida liquidação, não ter resultado qualquer imposto a pagar), não estando em causa a discussão da legalidade de um mero despacho de indeferimento de reembolso de IVA (o que, no caso em apreço, também ocorreu), pois, caso assim fosse, poderia não ter existido decisão de mérito, tendo em conta os limites de jurisdição do CAAD.

O exposto anteriormente assume alguma relevância prática, pois temos conhecimento de que já houve casos em que a AT suscitou, a título de exceção, a incompetência do Tribunal arbitral (CAAD) com o argumento de que, em situações semelhantes, apenas estaria em causa o direito ao reembolso e não ao imposto pago através de liquidação adicional (uma vez que da mesma não resultou imposto a pagar), alegando que o âmbito dos processos arbitrais se restringe a questões que envolvam a legalidade de atos tributários que são abrangidos pela vinculação feita nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, não estando aí abrangidas as decisões administrativas de indeferimento de reembolsos de IVA.

A valer essa tese, estaríamos perante uma exceção dilatória, que obstaria ao prosseguimento do processo e conduziria à absolvição da instância (uma espécie de rejeição liminar, sem

apreciação do mérito da causa).

Deixa-se esta nota prévia, com o intuito de alertar os leitores para o facto de o Tribunal arbitral (CAAD) ter a sua competência decisória mais limitada que os Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF), tal como sucede, precisamente, no caso de decisões administrativas de indeferimento de reembolsos de IVA (sem que exista uma liquidação adicional de IVA), as quais podem ser objeto de impugnação judicial (e de recurso hierárquico ou reclamação), nos termos do n.º 13 do art.º 22.º do Código do IVA, mas não podem ser objeto de pedido de pronúncia arbitral.

Ultrapassada esta questão prévia (que, reitera-se, não foi discutida no âmbito do processo em apreço), considerou o Tribunal que se estava perante uma situação de duplicação de coleta, gerada pela AT, fruto das correções efetuadas em sede da sociedade B (adquirente dos serviços) e da Requerente (prestadora dos serviços), ainda que o imposto tenha sido exigido a pessoas diferentes: primeiro à sociedade B (cliente), ao ver coartado o direito à dedução do imposto, o que implicou a sua entrega ao Estado, e, depois, à Requerente, que viu negada a regularização a seu favor do IVA anteriormente liquidado indevidamente e entregue ao Estado.

Quanto à decisão arbitral em apreço, afigura-se que a mesma está muito bem fundamentada, de facto e de direito, e que o seu sentido, a procedência da ação, é totalmente acertado, não merecendo qualquer tipo de censura.

Note-se que, no caso em apreço, foi a própria AT que gerou a situação de duplicação de coleta, ao inviabilizar a regularização à Requerente, quando já anteriormente, na esfera da sociedade B (adquirente dos serviços), havia inviabilizado o direito à dedução, sendo certo que a duplicação de coleta decorrente de tal atuação é proibida por lei e que a mesma é suscetível de ser invocada, de acordo com a jurisprudência, não apenas em sede de execução fiscal, mas, também, em sede de impugnação judicial ou de pedido de pronúncia arbitral.

Na verdade, apesar de a duplicação de coleta se encontrar regulada nos art.ºs 204.º e 205.º do CPPT ⁽⁵⁾, ou seja, na parte do diploma dedicada à execução fiscal, enquanto fundamento

⁽⁵⁾ Artigos cuja redação é a seguinte:

Art.º 204.º - Fundamentos da oposição à execução: “1 - A oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos: (...) g) Duplicação de colecta; (...)”.

Art.º 205.º - Duplicação de colecta: “1 - Haverá duplicação de colecta para efeitos do artigo anterior 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. 2 - A duplicação de colecta só poderá ser

de oposição à execução, a verdade é que a mesma também aparece referenciada no n.º 6 do art.º 78.º da LGT ⁽⁶⁾, podendo ser invocada em processo de revisão do ato tributário, sendo certo que o processo de impugnação judicial, nos termos do art.º 99.º do CPPT, pode ter como fundamento “*qualquer ilegalidade*”, onde se inclui a ilegalidade que deriva de situações de duplicação de coleta.

Ainda assim, com alguma pena nossa, ficou por decidir (e bem, uma vez que seria redundante a sua apreciação face à procedência do primeiro fundamento) o outro argumento que foi suscitado, a título subsidiário, pela Requerente, que se prende com a questão de saber se este tipo de regularização do IVA (regularização do IVA liquidado indevidamente em operações abrangidas pela regra de inversão do SP) está subordinado ao prazo de dois anos previsto no n.º 3 do art.º 78.º do Código do IVA (aplicável a faturas inexatas) ou, alternativamente, ao prazo de quatro anos estipulado no n.º 2 do art.º 98.º (por se tratar de erro de direito).

A este propósito, efetuou-se alguma busca de jurisprudência, mas o que é facto é que não se descortinou nenhuma decisão judicial/arbitral em que fosse abordado o tema do prazo de regularização do IVA em situações de errónea aplicação da regra de inversão do sujeito passivo.

Tal sucede porque os Tribunais, tal como ocorreu no caso em apreço, decidem exclusivamente com base na ocorrência de duplicação de coleta, dando-se o exemplo do acórdão arbitral proferido no Proc.º 349/2018-T, sob o tema “*IVA – Duplicação de colecta – Inversão do sujeito passivo – Reverse Charge*”, datado de 05-12-2018, cujo coletivo de árbitros foi presidido pelo Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, onde se determinou que:

“Assim, conclui-se que a liquidação de IVA impugnada, ao consubstanciar, através da recusa de reembolso pedido, exigência à Requerente do IVA que está pago pela B..., S.A., relativamente prestação de serviços efectuada pela Requerente, enferma de vício de duplicação de colecta, que justifica a sua anulação, nos

alegada uma vez, salvo baseando-se em documento superveniente demonstrativo do pagamento ou de nova liquidação. 3 - Alegada a duplicação, obter-se-á informação sobre se este fundamento já foi apreciado noutro processo e sobre as razões que originaram a nova liquidação. 4 - Para efeitos dos números anteriores, a alegação da duplicação de colecta será de imediato anotada pelos serviços competentes da administração tributária nos respectivos elementos de liquidação.”.

(⁶) Com a seguinte redação: “A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos.

termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.”

A propósito do prazo de regularização, pese embora não estivesse em causa um erro na aplicação da regra inversão do sujeito passivo ⁽⁷⁾, passa a citar-se o sumário do acórdão proferido pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA no âmbito do Proc.º 021/21.0BALSB, datado de 23-11-2022, aí se referindo que:

“A indevida aplicação do normativo de incidência fiscal configura um erro de Direito, a que é aplicável o prazo de regularização de 4 anos, previsto no artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA, e não uma simples inexactidão ou erro de cálculo constante de faturas, a que seria aplicável o prazo de 2 anos, previsto no artigo 78.º, n.º 3 do mesmo Código.”

Sobre o mesmo tema, embora, novamente, tendo subjacente uma situação diversa, cita-se o sumário do Acórdão do TCA Sul, proferido no Proc.º 984/14.1BELLE, de 08-07-2021, segundo o qual:

“É erro de direito, passível de possibilitar a correcção da dedução, através do prazo mais longo de quatro anos, o erro na dedução do imposto que consiste em não fazer qualquer dedução de IVA de bens e serviços adquiridos exclusivamente para a realização de operações tributáveis, bem como no apuramento errado da percentagem de dedução, com base em certo entendimento da Administração Tributária sobre o modo de aplicação dos métodos de dedução.”

Regressando ao tema da inversão do sujeito passivo, sabendo-se que tal regra suscita, na vida prática, questões complexas ao nível da sua aplicação, relacionadas, precisamente, com a interpretação das normas aplicáveis (de que são testemunho as várias dezenas de informações vinculativas publicadas sobre o tema), e não apenas nos serviços de construção civil (em especial em atividades híbridas, como é o caso daquela que é desenvolvida pela Requerente), como também nos setores das sucatas e da silvicultura, admite-se que possa ser defensável que, pelo menos em determinados casos, estejam em causa, de facto, erros de direito e, como tal, abrangidos pelo prazo de regularização de quatro anos.

Braga, 31 de julho de 2023

Luís Filipe Esteves

⁽⁷⁾ Mas sim um erro quanto à taxa do IVA aplicável no âmbito de uma operação tributável.