



Tax & Business Lawyers

NEWSLETTER

4 OUTUBRO 2023

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA FISCAL ARBITRAL (2.º TRIMESTRE DE 2023)

A presente informação Fiscal apresenta uma síntese trimestral das principais decisões proferidas pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em matéria tributária, analisando o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter e tem por referência ao 2º trimestre de 2023.

Tax Litigation team



1.

NÚMERO DO PROCESSO: 503/2022-T

DATA: 4 de abril de 2023

ASSUNTO: IRC/IVA – Subcontratação – Omissão de faturação.

A REQUERENTE apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral, com vista à anulação parcial do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) referente ao exercício de 2018 e, bem assim, a anulação total dos atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”).

FACTOS

A REQUERENTE, enquanto sociedade, dedica-se à prestação de serviços de operações de sistemas aéreos não tripulados, bem como à execução de projetos de investigação e desenvolvimento associados à conceção de novos produtos e tecnologias associadas à referida indústria.

Em 10 de outubro de 2016, foi celebrado um Framework Contract for Services (2016/EMSA/OP/06/2016) entre a European Maritime Safety Agency e a Sociedade D e a E, em consórcio.

Foram igualmente celebrados entre a European Maritime Safety Agency e Sociedade D e a E, em consórcio, quatro Specific Contracts em execução do contrato anterior, abrangendo a Initial Set-up phase, a Mobilisation, On-site activities and Missions, o Remotely Piloted Aircraft Service, e o Interfacing.

Em 2 de março de 2017 foi celebrado outro Framework Contract for Services (2017/EMSA/OP/12/2016) entre a European Maritime Safety Agency e a Sociedade D e a E, em consórcio.

Foram igualmente celebrados entre a European Maritime Safety Agency e a Sociedade D e a E, em consórcio, quatro Specific Contracts em execução do contrato anterior, abrangendo

a Initial Set-up phase, a Mobilisation, Onsite activities and Missions, o Remotely Piloted Aircraft Service, e o Interfacing.

Os serviços realizados ao abrigo dos referidos contratos durante o ano de 2018 foram faturados pela Sociedade D, com a inclusão de IVA a 23%.

Os serviços foram materialmente prestados pela REQUERENTE, tendo esta deduzido fiscalmente os gastos que realizou na prestação desses serviços.

Em 21.12.2018 foi celebrado um aditamento ao Framework Contract for Services (2016/EMSA/OP/06/2016), nos termos do qual a REQUERENTE substituiu a Sociedade D, como líder do consórcio.

Também em 21.12.2018 foi celebrado igualmente um aditamento ao Framework Contract for Services (2016/EMSA/OP/12/2016), nos termos do qual a REQUERENTE substituiu a sociedade D, como líder do consórcio.

Em 22 de junho de 2021, foi a REQUERENTE foi alvo de uma inspeção tributária, o qual resultaram os atos de liquidação aqui em causa.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada e elencadas as posições das partes, o Tribunal identificou como questão *decidenda* (i) a limitação dos poderes de cognição do Tribunal, invocado pela Administração tributária, no sentido, de o Tribunal não poder decretar a anulação total das liquidações impugnadas; (ii) da necessidade de solicitar o reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia e (iii) a ilegalidade das liquidações impugnadas.

Relativamente à primeira questão, invocou a Administração tributária, na sua Resposta que, os poderes de cognição do Tribunal estão limitados pelo pedido e pela causa de pedir, e, portanto, o Tribunal não poderia apreciar a declaração de ilegalidade total das liquidações.

Neste sentido, a REQUERENTE veio esclarecer ao Tribunal que *“(...) a anulação parcial que solicita só será aplicável para os atos tributários referentes ao IRC, mas já não em relação àqueles respeitantes ao IVA, os quais a Requerente contenta na integra.”*

Assim, concluiu o Tribunal que *“(...) face a essa clarificação (...) os seus poderes de cognição apenas ficam limitados, em função do pedido apresentado, à anulação parcial de IRC, mantendo-se, no entanto, a possibilidade de anulação total das liquidações de IVA, caso o pedido venha a ser julgado procedente.”*

Quanto ao pedido de reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia, considera o Tribunal que só os tribunais de última instância estão obrigados a submeter ao TJUE questões de interpretação de direito da União Europeia que sejam suscitadas no processo.

Porém, quando haja jurisprudência europeia sobre o assunto, ou a questão seja impertinente ou clara a interpretação do direito comunitário, os Tribunais ficam dispensados de efetuar o reenvio prejudicial.

No caso em apreço, conclui o Tribunal que *“(...) além de não estarmos perante um tribunal nacional cuja decisão seja em absoluto insusceptível de recurso, não se julga que a questão colocada seja relevante para a decisão desta causa, uma vez que, conforme bem salienta a Requerida, não está em causa a natureza da EMSA como organização internacional para efeitos de aplicação da alínea b) do n.º 1 do artigo 151.º da Diretiva 2006/112/CE [ou seja, de aplicação da isenção aplicável a determinadas operações assimiladas a exportações] e, conseqüentemente, da alínea m) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA português. O que está em causa é antes saber se se verificou omissão de facturação de IVA por parte da Requerente em relação à D..., Lda.”*

Por fim, quanto à ilegalidade das liquidações impugnadas, considera a Administração tributária que *“(...) no período de 2018, a B... [Requerente] contabilizou gastos relativos a mão-de-obra, materiais e outros incorridos na execução dos serviços prestados à EMSA no âmbito dos contratos OP06 e PO12, mas não registou a totalidade dos rendimentos que lhe*

estão associados, sendo esse o facto que explica a incongruência detetada desde o início do procedimento inspetivo entre gastos e rendimentos".

E neste sentido, a Administração tributária efetuou uma correção ao lucro tributável da Requerente, através do acréscimo do montante de €2.344.000,09 ao seu resultado fiscal.

Contudo, no entender a REQUERENTE o montante de €2.344.000,09 não dever ser acrescido ao seu lucro tributável, mas sim serem desconsiderados os custos indevidamente contabilizados pela Requerente no interesse direto e imediato da Sociedade D.

Por outro lado, relativamente ao IVA considera a REQUERENTE haver duplicação da coleta, uma vez que sustenta ter havido liquidação de IVA por parte da Sociedade D. à EMSA referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

Porém, considera a Administração tributária inexistir qualquer duplicação de coleta, uma vez que *"(...) no caso vertente, apenas haviam sido tributados os serviços prestados pela B... à EMSA, quando houve uma subcontratação dos serviços acordados entre aquelas entidades, tendo estes ficado a cargo da Requerente, sujeito passivo autónomo da D... . Verifica-se, por isso, uma omissão de proveitos na esfera da Requerente, em virtude da ausência de faturação de rendimentos ente duas entidades residentes: a D... e a B..."*

Face ao exposto, considera o Tribunal que *"o facto de a Requerente ter efectuado uma prestação de serviços de vigilância marítima que tinha sido contratada a outra sociedade do grupo constitui uma situação de subcontratação, a qual permite deduzir os gastos incorridos nessa actividade, mas obriga igualmente à faturação dos serviços prestados."*, pelo que a omissão de faturação conduz a um resultado fiscal incorreto em IRC, ao não incluir a totalidade dos rendimentos resultantes dos serviços prestados.

Assim, entende o Tribunal que *"a subcontratação efectuada à Requerente, e que justificou a realização por esta da prestação de serviços de vigilância marítima, constitui naturalmente uma operação tributável em IVA, para efeitos do art. 4º do CIVA, que por isso obriga à faturação em IVA."*, concluindo, deste modo, que no âmbito de uma subcontratação não existe qualquer possibilidade de omissão de faturação em IVA.

Concluindo, ainda, que *“(...) nem se verifica qualquer duplicação de colecta, uma vez que não está em causa a relação entre a D... e a EMSA, mas sim a relação entre a B... e a D...”*, e, portanto, nem sequer é relevante a apreciação da qualificação da EMSA, enquanto organização internacional para feitos de aplicação da isenção das transmissões de bens e prestações de serviços destinadas a organizações internacionais (artigo 14.º, n.º 1, alínea m) do CIVA).

Em face do exposto, concluiu o Tribunal pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, não enfermando as liquidações aqui em causa de qualquer vício.

2.

NÚMERO DO PROCESSO: 614/2022-T

DATA: 4 de maio de 2023

ASSUNTO: IRS - Exceção dilatória de incompetência material do tribunal.

Os REQUERENTE apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral, com vista à obtenção da declaração de ilegalidade do ato que determina a substituição da Declaração de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (“IRS”).

FACTOS

Em 8 de junho de 2022, os REQUERENTES entregaram a declaração de rendimentos Mod.3 de IRS referente ao ano fiscal de 2021, tendo para o efeito preenchido o Quadro 4 e 5 do anexo G, *referente a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis*.

Em 17 de agosto de 2022, foi o REQUERENTE A informado eletronicamente de que a Administração tributária tinha identificado uma divergência na Declaração de IRS 2021 apresentada, com a indicação de que deveria proceder à entrega de uma declaração de substituição, retirando os valores declarados no quadro 5 do anexo G, com o fundamento de que não cumpria os requisitos previsto na lei (artigo 10.º, n.º 5 do CIRS), nomeadamente porque o imóvel vendido não se encontrava afeto a habitação própria e permanente dos sujeitos passivos.

Neste seguimento, o REQUERENTE A apresentou a respetiva justificação, juntando documentos emitidos pelo Instituto dos Registos e do Notariado, através dos quais procurou provar que fazia do imóvel em causa a sua habitação própria e permanente.

No dia 22-08-2022, o REQUERENTE A foi notificado pela Autoridade tributária de que *“Da análise efetuada aos últimos documentos apresentados na divergência identificada na declaração IRS 2021, informamos que não comprova que o imóvel vendido era habitação própria e permanente à data da alienação. Para encerramento deste processo deverá entregar declaração de substituição e retirar os valores declarados no quadro 5 do anexo G”*.

No dia 26-09-2022, os REQUERENTES dirigiram um requerimento à Administração tributária, em concreto ao Chefe do Serviço de Finanças do Serviço de Finanças de Almada, onde expuseram os fundamentos de facto e de direito que, em seu entender, excluem de tributação a mais-valia em questão.

No dia 28-09-2022, o REQUERENTE A foi notificado, por correio eletrónico, de que, da análise aos últimos documentos e “argumentos” apresentados, a Autoridade Tributária e Aduaneira mantém o seu entendimento, de que o imóvel em causa não constituía habitação própria e permanente dos Requerentes à data da alienação.

No dia 14-10-2022 foi apresentado o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

À data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, não existia qualquer liquidação referente ao IRS de 2021 dos REQUERENTES.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada e elencadas as posições das partes, o Tribunal identificou como questão central conhecer da exceção de incompetência do tribunal arbitral em razão da matéria, suscitada pela Administração tributária.

Com efeito, começa o Tribunal por referir, após análise do artigo da competência dos tribunais arbitrais (artigo 2.º do RJAT) que os REQUERENTES não impugnam qualquer ato de

liquidação e que contrariamente ao que defendem também não estamos perante um ato de fixação da matéria tributável.

Neste sentido, entende o Tribunal que o convite da Administração tributária aos Requerentes para corrigirem a declaração de IRS, substituindo-a por uma nova declaração, não produz qualquer efeito imediato na esfera jurídica dos Requerentes.

Acrescentando que, *“caso haja liquidação do imposto, os Requerentes poderão impugnar o ato de liquidação, em conformidade com o princípio da impugnação unitária, expresso nos artigos 54.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e 66.º da Lei Geral Tributária (LGT).”*

Em face do exposto, considera o Tribunal que *“no caso vertente, não estamos perante qualquer ato que seja imediatamente lesivo dos direitos dos Requerentes, nem existe disposição legal expressa que permita a impugnação contenciosa do ato interlocutório em causa.”*

Concluindo, assim, pela absolvição da Administração tributária, por se verificar a existência de uma exceção dilatária quanto à competência do Tribunal arbitral em razão da matéria.

3.

NÚMERO DO PROCESSO: 375/2022-T

DATA: 23 de maio de 2023

ASSUNTO: Inadmissibilidade de fundamentação a posteriori - A fusão por incorporação de uma sociedade, não acarreta a cessação da respetiva atividade, apesar da extinção da sua personalidade jurídica - Erro imputável aos serviços.

A Requerente apresentou Pedido de Pronúncia de Arbitral, com vista à anulação do indeferimento da Reclamação Graciosa contra a liquidação adicional de IVA relativa ao período 2020/11 e, bem assim, à condenação da ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ao reembolso do montante de imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

FACTOS

A REQUERENTE exerce a atividade de venda, reparação, aluguer e manutenção de equipamentos de manutenção, estando registada com o CAE Principal 46900 - Comércio por grosso não especializado e os CAE Secundários 46690 - Comércio por grosso de outras máquinas e equipamentos e 33120 - Reparação e manutenção de máquinas e equipamentos.

No âmbito da sua atividade a Requerente emitiu, entre outubro de 2018 e dezembro de 2019, faturas à sociedade B.

Uma vez emitidas as faturas, o IVA foi liquidado e oportunamente declarado nas declarações periódicas respetivas e tempestivamente entregue ao Estado, tendo os elementos das faturas sido, igualmente, oportunamente comunicados à Administração tributária.

Em 20 de maio de 2020, a sociedade B foi, na modalidade de fusão por incorporação, incorporada pela sociedade incorporante D, tendo sido transferido todo o património da sociedade B para a sociedade D, extinguindo-se a sociedade B.

Neste sentido, a sociedade B procedeu à devolução à REQUERENTE das faturas enviadas alegando que as mesmas não continham menção do pedido de compra ou pedindo que as mesmas fossem emitidas a nova entidade.

Devolvidas as faturas, a REQUERENTE procedeu à emissão das correspondentes notas de crédito em novembro de 2020, para a sua anulação e, subsequentemente, à emissão de novas faturas conforme o solicitado pela sociedade que incorporou a sociedade B, sendo nessas novas faturas liquidado o IVA respetivo, oportunamente declarado e tempestivamente entregue ao Estado.

Emitidas as notas de crédito em novembro de 2020, o IVA subjacente foi deduzido no campo 40, destinado às regularizações de imposto a favor do sujeito passivo, da declaração periódica correspondente de 2020/11.

Em 21 de janeiro de 2021, a REQUERENTE foi notificada pela Administração tributária da existência de incorreções verificadas no preenchimento do Anexo "Regularizações do Campo 40" da declaração periódica de IVA relativa ao período 2020/11.

Não tendo a REQUERENTE procedido à correção da sua declaração, a Administração tributária emitiu a liquidação adicional de IVA referente ao período de 2020/11, pelo valor de € 4.087,66 acrescido de juros de mora pelo valor de € 45,84.

Não se conformando com o ato de liquidação, a REQUERENTE apresentou, em 8 de setembro de 2021, Reclamação Graciosa contra o referido ato, tendo sido indeferido, o REQUERENTE apresentou o presente Pedido de Pronúncia Arbitral.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada e elencadas as posições das partes, o Tribunal identificou como questões a decidir: (i) da invocação de novos fundamentos para a prática do ato impugnado; (ii) a falta de fundamentação da decisão de liquidação e (iii) a apreciação da ilegalidade da liquidação adicional por violação do facto de a fusão por incorporação não determinar a cessação da atividade da sociedade incorporada (sociedade B).

Relativamente à primeira questão, entende o Tribunal que a Administração tributária invocou dois novos argumentos para fundamentar a liquidação adicional e que não constavam da comunicação de liquidação adicional notificada à Requerente: (i) o não cumprimento do prazo para efetuar a dedução do imposto nos casos em que haja anulação ou a redução da fatura (artigo 78.º, n.º 2 do CIVA) e (ii) o não cumprimento dos requisitos exigidos na lei nos casos de o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto sofrerem retificações para menos (artigo 78.º, n.º 5 do CIVA).

E, em conformidade com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, designadamente, o Acórdão de 28 de outubro de 2020, proferido no processo 02887/13.8BEPRT, entendeu o Tribunal que *“A reclamação graciosa, embora seja decidida pela AT é exterior ao ato cuja anulação se pretende e corresponde a uma tentativa em 1.º grau de anulação do ato tributário. Com efeito, como se releva no acórdão citado, não pode a AT invocar razões que não levou ao relatório ou à decisão que constitui a declaração formal fundamentadora das correções e das subsequentes liquidações.”*

Concluindo, deste modo, que *“Estamos, por isso, perante uma fundamentação a posteriori, claramente inadmissível, tendo em conta que o tribunal tem de quedar-se pela formulação de um juízo sobre a legalidade do acto sindicado tal como ele foi proferido e foi notificado ao contribuinte.”*, pelo que decidiu o Tribunal não apreciar estes novos fundamentos invocados pela Administração tributária que não constavam no ato de liquidação notificado à REQUERENTE.

Perante o exposto entendeu o Tribunal que *“apenas pode ser entendida como fundamentação do acto impugnado a invocada na comunicação considerada provada nos factos c) e d) dos factos provados, ou seja, que a regularização de IVA pretendida pela ora requerente não foi aceite, porque o sujeito passivo tinha cessado a sua actividade (L04), conforme consta da notificação que lhe foi feita para apresentar de nova declaração, o que a ora requerente não fez e que motivou a liquidação adicional ora impugnada.”*

Por fim, quanto à ilegalidade do ato de liquidação adicional de IVA, entende a Administração tributária que a dedução do IVA no campo 40, destinado às regularizações de imposto a favor do sujeito passivo, da declaração periódica já não era possível, porque a entidade que estava obrigada a pagar as faturas, cujo IVA foi entregue ao Estado, se extinguiu por força da fusão por incorporação ocorrida em abril anterior, portanto antes da data da requerida regularização de IVA.

Com efeito, entende o Tribunal que a atividade exercida pela sociedade B não cessou, mas sim passou a ser exercida pela sociedade incorporante D, pelo que a sociedade D tenha devolvido as faturas iniciais e solicitado a emissão de novas faturas em seu nome, exatamente porque a atividade da sociedade extinta, sociedade B, continuou a ser exercida pela sociedade incorporante D.

E é neste sentido, que converge a doutrina e a jurisprudência citada pelo Tribunal no qual *“por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 112.º do CSC, para a sociedade incorporante “se transmitem” ou nela “se reúnem”, como efeito da inscrição da fusão no registo comercial, os direitos e obrigações da sociedade incorporada, não sendo as obrigações fiscais excepção a esta regra, pois que esta sociedade (incorporante) sucedeu àquela ou,*

noutra concepção, sempre será responsável pelo seu pagamento (cfr. a alínea b) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, a contrario)."

Mais refere o Tribunal que tal posição é tanto mais estranha, uma vez que as informações vinculativas emitidas sancionaram a doutrina de que a *"transferência para a sociedade incorporante de todos os direitos e obrigações da incorporada e a extinção desta sociedade, mantinham a possibilidade da incorporante deduzir o IVA constante das faturas emitidas em nome da sociedade incorporada"*, como consta da ficha doutrinária emitida, no processo nº 13220, por despacho de 2018-03-13, da Diretora de Serviços do IVA.

Acrescentando, ainda, que, na ficha doutrinária correspondente ao despacho de 2018-01-05, proferido no processo nº 12763, da Diretora de Serviços do IVA, *"no que se refere à sociedade incorporante, atente-se que do princípio da continuidade subjacente à operação de fusão decorre que esta sociedade assume os direitos e obrigações da sociedade incorporada, incluindo, como reconhecido pela doutrina."*, pelo que *"a realização de operações que conferem o direito à dedução e que tenham sido efetuadas pela sociedade fundida, em data anterior à fusão, desde que tal direito não tenha já sido exercido na esfera destas últimas, engloba tanto as facturas cuja emissão possa ocorrer já após a fusão, como também as facturas com data anterior, mas que sejam rececionadas pela sociedade incorporante após aquela data."*

Deste modo, conclui o Tribunal que *"(...) dúvidas não restam que é ilegal e destituída de fundamento jurídico e legal a liquidação adicional de IVA relativa ao período 202011, ora impugnada"*, julgando o presente pedido de pronúncia arbitral procedente, determinado, em consequência, a anulação do ato de liquidação adicional de IVA e da liquidação de juros de mora.

Rogério M. Fernandes Ferreira

Vânia Codeço
Álvaro Pinto Marques
Mariana Baptista de Freitas
Inês Braga Reigoto

(Tax litigation team)

Avenida da Liberdade 136 4º (receção)

1250-146 Lisboa • Portugal

T: +351 215 915 220

contact@rfflawyers.com

www.rfflawyers.com



This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact.

**

Awards & recognitions 2023 Legal 500 | Chambers & Partners | International Tax Review | Best Lawyers | WWL | Leaders League and others.