

D – Tribunais Arbitrais Tributários (*)

148. IVA – Aplicação de métodos indiretos – Competência do Tribunal Arbitral

No processo arbitral n.º 310/2014-T foi analisada, entre outras questões, a competência do Tribunal Arbitral para a apreciação da legalidade de liquidações adicionais de IVA, resultantes da aplicação de métodos indiretos de determinação da matéria coletável, nos termos do disposto no art. 90.º do Código do IVA e das alíneas *b)* e *e)* do n.º 1 do art. 87.º e alíneas *a)* e *d)* do art. 88.º da LGT.

Em causa nos autos estava, assim, a interpretação do «disposto na alínea *b)* do art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/3 (“Portaria de Vinculação”), segundo a qual é subtraída à jurisdição arbitral a competência para apreciar “pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributária, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão”».

A incompetência do Tribunal Arbitral foi invocada pela requerida em sede de resposta, com fundamento na interpretação literal da alínea *b)* do art. 2.º da Portaria de Vinculação.

No entender da requerida, no caso em apreço, “foram apurados factos que revelam uma capacidade contributiva diversa da declarada, respeitante à divergência entre a rentabilidade com pessoal da requerente e o rácio para o mesmo setor de atividade e unidade orgânica, a qual consubstancia uma quebra acentuada de produtividade relativamente aos anos anteriores sem que a requerente tenha avançado qualquer justificação razoável para o efeito, ou apresentado documentos contabilísticos, designadamente o dossier de preços de transferência, ou outros, suscetíveis de comprovar a comparabilidade de preços praticados bem como os custos imputados aos serviços faturados, afastando também os sérios indícios de subfaturação”, motivo pelo qual foi ne-

cessário o recurso a métodos indiretos de determinação da matéria coletável da requerente.

Em sentido oposto, a requerente defendeu que, no caso dos autos, não estavam “preenchidos os pressupostos legais de aplicação de métodos indiretos, por terem sido disponibilizados todos os elementos necessários à comprovação e a quantificação direta e exata da matéria tributável”, o que determinaria, igualmente, a competência dos tribunais arbitrais para a apreciação da pretensão em causa.

Em sede de resposta à exceção, a requerente alegou ainda, no essencial, que ao “contrário do afirmado pela AT, a correção teve por fundamento a violação da disciplina dos preços de transferência em sede de IRC (art. 63.º do CIRC)” e “[e]m 2009 (exercício da correção), a disciplina dos preços de transferência não se encontra prevista no CIVA”. Concluindo a requerente pela “total inadequação/ilegalidade do recurso dos métodos indiretos para corrigir a base tributável em sede de IVA com base na (suposta) violação da disciplina dos preços de transferência prevista no CIRC”.

Analisadas as posições vertidas nas peças processuais apresentadas pelas partes, o Tribunal começou por referir que “o âmbito de competência material do tribunal é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria [art. 13.º do CPTA aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alínea *c)*, do RJAT], e que a infração das regras de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do tribunal, que é de conhecimento oficioso [art. 16.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT aplicável *ex vi* art. 29.º, n.º 1, alíneas *a)* e *c)*, do RJAT]”.

Mais referiu o mesmo Tribunal que “o pedido de anulação dos atos tributários alicerça-se no não preenchimento dos pressupostos legais de aplicação de métodos indiretos e no excesso de quantificação da matéria coletável, também por via da aplicação de critérios de avaliação indireta. Na verdade, a requerente considera ilegal o recurso aos métodos indiretos no caso em questão, colocando em causa a própria legalidade da quantificação. Supervenientemente, a requerente veio ainda invocar a questão da legalidade de se efetuarem correções em sede de IVA como base na alegada violação das regras de preços de transferência”.

(*) Textos integrais das decisões arbitrais disponíveis em www.caad.org.pt.

Assim, de acordo com o Tribunal Arbitral, a «alteração superveniente do fundamento do pedido da requerente apenas como resultado da resposta à exceção de incompetência material invocada pela requerida, na respetiva Resposta, para um pedido de “declaração de ilegalidade do recurso da aplicação de métodos indiretos em sede de IVA com base na violação dos preços de transferência em sede de IRC”, configura uma alteração superveniente da instância, que não encontra sustentação no processo administrativo instrutor, nem tão-pouco na existência de factos novos que tenham ocorrido na pendência do processo arbitral, ou dos quais a requerente só tivesse tido conhecimento em data posterior à da propositura do pedido de pronúncia arbitral, conforme previsto art. 20.º, n.º 1, do RJAT».

Em conclusão, o Tribunal Arbitral decidiu que se encontra “vedada aos tribunais arbitrais a apreciação de pretensões que se refiram à avaliação da base de incidência por métodos indiretos e à própria decisão do procedimento de revisão (cujo objeto respeita aos pressupostos de aplicação e à determinação da matéria tributável por métodos indiretos)”.

149. IVA – Ónus da prova – Direito à dedução do imposto

A questão central objeto de apreciação no processo arbitral n.º 278/2014-T prende-se com a análise e interpretação do disposto no n.º 5 do art. 78.º do Código do IVA.

O n.º 5 do art. 78.º do Código do IVA que dispõe que “[q]uando o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto sofrerem rectificação para menos, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução”.

Assim, em termos sintéticos, a “questão controvertida traduz-se em saber se os movimentos de regularização de IVA efetuados a favor do requerente suportados nas notas de crédito (...) cumprem os requisitos previstos no n.º 5 do art. 78.º do Código do

IVA, por ter sido feita prova de que os adquirentes tomaram conhecimento das retificações de imposto operadas ou de que foram reembolsados do imposto ou, pelo contrário, como defende a requerida, se deverá considerar indevida a respetiva dedução por insuficiente demonstração dos factos cuja prova incumbia ao requerente”.

O Tribunal Arbitral começou por referir que, “no art. 78.º, n.º 5, do Código do IVA, é pacífico que o legislador nacional subordina a retificação ou redução do valor tributável relativamente ao valor inicialmente fixado numa fatura emitida, a determinadas exigências ou condições que visam assegurar a cobrança exata do IVA e evitar situações de fraude em sede deste imposto”.

Mais referiu o mesmo Tribunal que “[d]ecorre do referido preceito legal que o sujeito passivo, previamente à regularização, deverá obter comprovativo de que: a) [o] adquirente tomou conhecimento da retificação do imposto; ou b) [o] adquirente foi reembolsado do imposto. Sob pena de se considerar indevida a respetiva dedução”.

O Tribunal Arbitral defendeu, ainda, que o “ónus da prova do direito invocado pelo requerente recai sobre si, *ex vi* art. 78.º, n.º 5, do Código do IVA. Cabendo a prova deste facto ao requerente, nos termos do art. 414.º do CPC, em caso de dúvida, resolve-se contra a parte a quem o facto aproveita”.

A este respeito, o Tribunal Arbitral sublinhou que a “jurisprudência comunitária tem entendido que as exigências impostas pelas Administrações Fiscais dos Estados-Membros quanto às formalidades a cumprir pelos sujeitos passivos perante as autoridades fiscais dos referidos Estados, para efeitos de proceder, em caso de redução do preço depois de efetuada a operação, a uma redução do valor tributável, não poderão pôr em causa os princípios da neutralidade do IVA e da proporcionalidade”.

Mais referiu que tais «princípios exigem “que o Estado-Membro permita que o sujeito passivo demonstre através de outros meios, perante as autoridades fiscais nacionais, por um lado, que efetuou as diligências necessárias nas circunstâncias do caso concreto para assegurar que o adquirente dos bens está na posse da fatura retificada e de que dela teve conhecimento e, por outro lado, que a opera-

ção em causa foi efetivamente realizada em conformidade com as condições enunciadas na referida fatura retificada. (cf. Acórdão *Kraft Foods*, proc. C-588/10, do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias [TJCE], 2.^a secção, de 26/1/2012)».

No que respeita aos elementos de prova que podem ser invocados pelos contribuintes, o Tribunal Arbitral apelou uma vez mais à jurisprudência europeia.

Assim, “o TJCE indica designadamente os seguintes elementos de prova admissíveis: «cópias da fatura retificada e do lembrete dirigido ao adquirente dos bens e serviços para efeitos de envio do comprovativo da receção, provas dos pagamentos ou a apresentação dos registos contabilísticos que permitam identificar o montante efetivamente pago ao sujeito passivo a título da operação em causa, pelo adquirente dos bens ou serviços” (cf. Acórdão *Kraft Foods*, proc. C-588/10)».

Perante a factualidade descrita nos autos, o Tribunal Arbitral considerou pertinente “chamar à colação alguma da mais representativa jurisprudência acerca deste assunto, concretamente, as considerações tecidas no que toca à prova exigida pelo art. 71.º, n.º 5, do Código do IVA (atual art. 78.º, n.º 5)”.

Com efeito, no Acórdão de 16/2/2005, P. 1006/04 ⁽¹⁾, o STA foi claro ao decidir que “[s]obre o impugnante recaia o ónus da prova de que a adquirente tomou conhecimento da retificação por aquela efetuada, em virtude da emissão de nota de crédito ou de que foi reembolsada do imposto, sendo certo que essa prova podia ter sido feita através de qualquer documento idóneo”.

Mais referiu o STA, no aresto acima referido, que os “documentos comprovativos do conhecimento pela adquirente da retificação, ou reembolso do imposto deveriam constar da contabilidade do sujeito passivo, designadamente seria fácil à recorrente apresentar cópia do cheque eventualmente emitido a favor da adquirente para reembolso do IVA decorrente da retificação ou de extrato da conta corrente ou conta bancária onde aquele montante estivesse revelado”.

Tudo assente, o Tribunal Arbitral decidiu que, no caso dos autos, “os elementos probatórios oferecidos são consistentes e, apesar de terem sido detetadas lacunas quanto ao cumprimento dos requisitos previstos no art. 36.º, n.º 6, do Código do IVA, o requerente promoveu a obtenção de elementos probatórios complementares que se afiguram credíveis, sendo, por conseguinte, de aceitar a regularização de IVA constante da nota de crédito”.

DULCE NETO
(Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo)

PAULA CADILHE
(Jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Norte e do Tribunal Central Administrativo Sul)

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA (*)
(Jurisprudência dos Tribunais Arbitrais Tributários)

⁽¹⁾ Disponível em www.dgsi.pt.

(*) Com a colaboração de Jorge Lopes de Sousa.