

[Acórdãos STA](#)

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo: 0184/20.1BEALM
Data do Acórdão: 27-11-2024
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: GUSTAVO LOPES COURINHA
Descritores: IVA
REVENDA
Sumário:
Nº Convencional: JSTA000P32870
Nº do Documento: SA2202411270184/20
Recorrente: A..., LDA.
Recorrido 1: AT – AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

 Texto Integral

Texto Integral: Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

I – RELATÓRIO

I.1 Alegações

A..., **Ida**, com os demais sinais dos autos, vem recorrer da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou improcedente a presente impugnação judicial por si apresentada visando os atos de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”) e respetivos juros compensatórios, emitidos com referência ao ano de 2017, no montante global de € 1.188.830,81.

Apresenta as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões a fls. 2028 a 2048 do SITAF:

A) O presente recurso é interposto contra a Sentença proferida pelo Tribunal a quo e nos termos da qual se negou provimento à pretensão da RECORRENTE de anulação das liquidações de IVA e IRC relativas ao ano de 2017, assim as mantendo na ordem jurídica.

B) Assim mesmo, entendeu o Tribunal a quo que não mereciam acolhimento as posições vertidas pela RECORRENTE na sua IJ, quer quanto à adequação dos procedimentos de liquidação de IVA nas vendas realizadas (contabilizadas, não contabilizadas e contabilizadas, mas com imposto em falta) por aplicação do regime de IVA na margem, quer quanto à adequada determinação da base tributável para efeitos de liquidação de IVA nos termos do regime geral (IVA por dentro ou IVA por fora).

C) A Recorrente interpõe o presente recurso, em especial, da parte da decisão que, assumindo aplicar-se o regime geral de IVA ao invés do regime do IVA na margem, aceita a liquidação de IVA sobre o preço final de venda dos veículos aos consumidores.

D) E recorre dessa parte da douda decisão na medida em que entende que a mesma é incompatível com a legislação aplicável,

com os princípios do sistema comum do IVA e, bem assim, com a jurisprudência uniforme e constante do TJUE sobre a matéria.

E) Destarte, a interpretação sustentada pela ATA e pela Sentença recorrida viola frontalmente a legislação nacional sobre a matéria, quer no que respeita à fixação de preços, quer no que respeita às regras sobre a quantificação e repercussão do IVA.

F) É pacífico e prática legalmente estabelecida que os preços de venda a particulares devem ser indicados com todos os impostos incidentes sobre os bens.

G) É também pacífico e prática legalmente estabelecida que o IVA é um imposto neutro para os sujeitos passivos e que onera – por via da repercussão – apenas os consumidores finais.

H) Nesse sentido, liquidar, nesta fase, IVA com base no preço de venda dos veículos importaria a fixação de um custo para a RECORRENTE contrário aos princípios mencionados.

I) Tais princípios são claramente reconhecidos pela jurisprudência do TJUE, nomeadamente no ac. Elida Gibbs.

J) O mesmo tribunal também já várias vezes se pronunciou sobre situações absolutamente idênticas àquela que aqui se discute, tendo fixado jurisprudência constante no sentido de que, havendo que liquidar IVA nos termos do regime geral quando o sujeito passivo aplicou erroneamente o regime do IVA na margem nas suas vendas, o imposto deve considerar-se como ínsito no preço de venda, devendo ser desse retirado.

K) Solução contrária implicaria um custo financeiro efetivo para o sujeito passivo que não se coaduna com os princípios de neutralidade do imposto.

L) Tal interpretação – pacífica na linha do TJUE – foi também corroborada em diversos arestos proferidos em Portugal por tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD.

M) As conclusões acima referidas não saem beliscadas pelo recente acórdão do TCA Sul sobre matéria equivalente em que o Tribunal acaba por tomar uma oposição oposta.

N) E isto porque, desde logo, a situação fáctica parece ser distinta daquela que se nos apresenta.

O) Ao passo que ali o Tribunal considerou que o sujeito passivo indicou o preço nas faturas como exclusivo de IVA, aqui o oposto torna-se aparente.

P) Resulta claro da factualidade provada e dada como assente que as faturas emitidas pela RECORRENTE contêm a referência expressa ao IVA na margem, o que desde logo inviabilizaria a indicação do montante de IVA em causa.

Q) O facto de essas faturas conterem também a indicação de IVA a 0% deve-se apenas a questões de parametrização do sistema e que não podem ofuscar as referências claras ao regime de IVA que a RECORRENTE pretendeu aplicar no pressuposto de que preenchia os requisitos legais para o efeito.

R) Assim, não deverão existir razões que obstem à aplicação da jurisprudência comunitária na matéria, aliás definidora em temas

de IVA, revertendo-se a decisão proferida em primeira instância. S) Assim se julgando para efeitos de IVA, deverão retirar-se as respetivas consequências em sede de IRC.

T) Ora, não fazendo o IVA parte da matéria coletável do IRC, e estando o mesmo contido no preço de venda, deverá também a matéria coletável do IRC ser revista em baixa, na justa medida do IVA – revisto – que venha a ser liquidado nos termos legais.

U) Considerando a matéria em causa – interpretação das regras e princípios do sistema comum do IVA – suscita-se ainda a necessidade de reenvio prejudicial para o TJUE caso o douto Tribunal entenda que a questão não está, ainda, suficientemente esclarecida por via da jurisprudência já referida.

V) Por último, atenta a complexidade do tema e a conduta da Recorrente, desde já se solicita a dispensa da taxa de justiça remanescente.

I.2 – A Fazenda Publica não veio apresentar contra-alegações no âmbito da instância.

I.3 – Parecer do Ministério Público

O Ministério Público emitiu parecer com o seguinte conteúdo:

“I – OBJETO –

A Recorrente, não se conformando com o teor da douta sentença proferida em 01/03/2023 pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, dela veio interpor recurso, por se fundamentar exclusivamente em matéria de direito.

A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra os atos de liquidação de IVA (... e ...) e de IRC do ano de 2017, bem como dos respectivos juros compensatórios.

A Recorrente delimita que “...a questão, exclusivamente de direito, que importa decidir é a de saber se, num caso como o dos autos em que se decida pela aplicabilidade do regime normal de IVA ao invés do regime do IVA na margem, havendo imposto por liquidar, o mesmo deve considerar-se como um acréscimo ao valor de venda ao consumidor ou, ao invés, como (IVA) incluído no preço cobrado ao adquirente.”

Porém, retira-se desde logo das suas alegações de recurso o entendimento de que: “..., a douta Sentença recorrida padece de diversas deficiências, lapsos de análise, incongruências e, com o devido respeito, que é muito, incompreensão dos mecanismos e princípios próprios do sistema comum do IVA, pelo que não poderá ser mantida.” “...nas faturas emitidas pela ora RECORRENTE, como referenciado no RIT, é sempre indicado o regime do IVA na margem, ... a RECORRENTE atuou na convicção de estar a aplicar corretamente o regime do IVA na margem, sendo tal espelhado nas faturas emitidas, pelo que não se poderá agora querer dizer que o preço de venda deve ser um preço sem IVA.”

Realça-se das suas conclusões de recurso o seguinte:

“B) ... entendeu o Tribunal a quo que não mereciam acolhimento as posições vertidas pela RECORRENTE na sua IJ, quer quanto à adequação dos procedimentos de liquidação de IVA nas vendas realizadas (contabilizadas, não contabilizadas e contabilizadas, mas com imposto em falta) por aplicação do regime de IVA na margem, quer quanto à adequada determinação da base tributável para efeitos de liquidação de IVA nos termos do regime geral (IVA por dentro ou IVA por fora).

P) Resulta claro da factualidade provada e dada como assente que as faturas emitidas pela RECORRENTE contêm a referência expressa ao IVA na margem, o que desde logo inviabilizaria a indicação do montante de IVA em causa.

Q) O facto de essas faturas conterem também a indicação de IVA a 0% deve-se apenas a questões de parametrização do sistema e que não podem ofuscar as referências claras ao regime de IVA que a RECORRENTE pretendeu aplicar no pressuposto de que preenchia os requisitos legais para o efeito.”

II – QUESTÃO PRÉVIA –

Da incompetência do Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia. Constitui jurisprudência pacífica que o âmbito do recurso é definido pelas conclusões extraídas das respectivas alegações, salvo as questões que sejam do conhecimento oficioso e cujos elementos necessários à sua consideração se encontrem nos autos (cfr. artº 635º do CPC ex vi do artº 281º, do CPPT).

No que diz respeito aos recursos das decisões do tribunais tributários de 1ª instância, há que atender ao disposto na al. b) do art. 26º e al. a) do art. 38º, ambos do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), conjugados com o disposto no nº 1 do art. 280º do CPPT, ao determinar que a competência para conhecer dos mesmos pertence à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo quando a decisão proferida for de mérito e o recurso tenha por exclusivo fundamento matéria de direito.

Sendo a intervenção do STA reservada para os casos em que a matéria de facto controvertida no processo se encontre estabilizada e apenas se mantém em discussão o direito, afigura-se-nos que no caso em apreço a Recorrente vem, não só, invocar erro de julgamento de direito, mas também, uma incorrecta apreciação e valoração da matéria factual, ao divergir das ilações de facto que devem ser retiradas dos factos levados ao probatório, face às ilações retiradas pelo tribunal a quo, conforme resulta das conclusões de recurso supra mencionadas. Ou seja, no presente recurso, a Recorrente pretende extrair ilações de facto distintas daquelas a que chegou o Tribunal a quo, colocando em causa a apreciação e valoração da matéria factual decorrente do probatório.

Tal como se pode ler no sumário do douto Acórdão do STA de 26/10/2022, processo nº 0249/14.9BEVIS:

“III - O critério jurídico para destrinçar se estamos perante uma questão de direito ou uma questão de facto, passa por saber se a Recorrente faz apelo, nos fundamentos do recurso substanciados nas conclusões, apenas a normas ou princípios jurídicos que tenham sido na sentença recorrida supostamente violados na sua determinação, interpretação ou aplicação.” No mesmo sentido, cfr. os douts Acórdãos do STA de 01/07/2020, processo nº 0759/16.3BESNT, 0521/18, de 26/10/2022, processo nº 0249/14.9BEVIS, de 01/07/2020, processo nº 0759/16.3BESNT, de 03/05/2023, proc. nº 01751/22.4BEBRG. (todos disponíveis in www.dgsi.pt)

Deste modo, invoca-se a excepção de incompetência absoluta deste Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, sendo que a competência para conhecer do presente recurso pertence, não a este Supremo Tribunal Administrativo, mas ao Tribunal Central Administrativo Sul, nos termos dos referidos normativos constantes da al. a) do art. 38º do ETAF e nº 1 do 280º do CPPT.

III - CONCLUSÃO –

Termos em que se emite parecer no sentido de ser julgada por verificada a excepção de incompetência do Supremo Tribunal Administrativo, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, remetendo-se os autos ao Tribunal Central Administrativo Sul (cfr. art. 18.º do CPPT).”

I.4 – Notificadas as Partes do teor do Parecer do Ministério Público, a Recorrente veio pugnar pela competência deste Supremo Tribunal.

I.5 – Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

II – FUNDAMENTAÇÃO

II.1 – De facto

A sentença recorrida julgou provada a seguinte matéria de facto a fls. 1972 a 2016 do SITAF:

A) A Impugnante é uma sociedade que se dedica ao exercício da atividade de comércio de veículos automóveis ligeiros e registou-se para o exercício da atividade principal de “Comércio de veículos automóveis ligeiros” a que corresponde o CAE 045110, com início em 22-10-2010, encontrando-se ainda inscrita com os CAE secundários 045190 “Comércio de outros veículos automóveis”, CAE 045200 “Manutenção e reparação de veículos automóveis” e CAE 066190 “Out. Act. Aux. Serv. Financ., exc. Seguros e fundos pensões”. [cfr. a fls. 2 do RIT a fls. 333 e ss. dos autos]; B) Em sede de IVA, a Impugnante estava enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral desde 11 de Fevereiro de 2015, tendo sido enquadrada no regime normal de periodicidade mensal em 1 de Janeiro de 2018. [cfr. RIT a fls. 333

e ss. dos autos];

C) Foi realizado procedimento de inspeção à impugnante - A..., LDA. com referência aos anos de 2015 e 2016 e ao abrigo das ordens de serviço n.º ...92 e ...93, no qual foi apurado irregularidades ao nível do IVA liquidado pelo regime da margem – bens em segunda mão. [cfr. facto que se extrai por acordo das partes e da folha 32 do RIT a fls. 333 e ss. dos autos];

D) No exercício da sua atividade, a Impugnante adquire veículos a diversos fornecedores de diferentes Estados-Membros nomeadamente, Luxemburgo, Holanda, França, Bélgica, Espanha e Alemanha, através de leilão on line, normalmente na “Lease Plan”, revendendo-os no território nacional. [cfr. facto que se extrai do RIT a fls. 333 e ss. dos autos e das declarações de parte];

E) Nas faturas emitidas, durante o período de 2017, por fornecedores de outros Estados-Membros, consta que não foi liquidado IVA (isenção e IVA) e não consta qualquer menção relativa ao regime especial da margem. [cfr. facto que se extrai do Anexo 25, 26, 27 e 28 do RIT a fls. 333 e ss. dos autos e das faturas juntas pela Impugnante com as alegações escritas a fls. 276 dos autos];

F) Durante o ano de 2017, a Impugnante, emitiu faturas numeradas de 2017/01 a 2017/398, bem como notas de crédito numeradas de ...a..., utilizando o software de faturação denominado FaturaVirtual. [cfr. folha 4 do RIT a fls. 333 e ss. dos autos];

G) Na transmissão dos veículos a adquirentes no território nacional, a Impugnante aplicou, durante o período de 2017, para efeitos de IVA, o Regime Especial da Margem. [cfr. folha 4 do RIT a fls. 333 e ss. dos autos e declarações de parte e prova testemunhal];

H) A Impugnante foi objeto de uma ação de inspeção realizado ao abrigo da Ordem de Serviço n.ºs ...93, de âmbito geral, em IVA e IRC para o ano de 2017. [cfr. RIT a fls. 333 e ss. dos autos];

I) Em 26 de Fevereiro de 2019 foi assinada o Ordem de Serviço ...93 pelo sócio-gerente da Impugnante AA. [cfr. informação que se extrai da página 1 do RIT a fls. 333 e ss. dos autos];

J) Através do ofício n.º ...95 de 31 de Julho de 2019, foi enviado à Impugnante o Despacho do Diretor de Finanças de Setúbal com a autorização da prorrogação do procedimento inspetivo por um período adicional de três meses, em concordância com a informação dos serviços inspetivos que se reproduz, em parte: “(...) No decorrer do procedimento de inspeção foram detetadas situações tributárias de especial complexidade resultantes, do grande volume de operações a serem analisadas na contabilidade do sujeito passivo, acrescido da necessidade de realização de diligências adicionais junto da Alfândega do Jardim Tabaco e da Alfândega de Peniche, por forma a recolher a totalidade das faturas das compras de veículos automóveis

efetuadas no mercado intracomunitário e que não se encontram nos elementos da contabilidade do sujeito passivo e apesar de notificado para tal, o mesmo não os apresentou. Dado que ainda não foram recebidos por parte dessas entidades, a totalidade dos documentos solicitados, não é possível cumprir o prazo estipulado no n.º 2 do artigo 36.º do Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA). Face ao anteriormente descrito, propõe-se a prorrogação adicional por mais três meses, do prazo de conclusão do procedimento de inspeção tributária, referente à ordem de serviço ...93, nos termos das alíneas a) do n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA, prevendo-se que o termo do procedimento ocorra até ao dia 25 de novembro de 2019.” [cfr. Anexo 1 do RIT a fls. 333 e ss. dos autos];

K) Em 16 de Setembro de 2019, foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária (RIT) no âmbito do qual foram efetuadas correções em sede de IRC - ao lucro tributável corrigido no valor de €1.475.215,02 e em sede de IVA no montante total de €990.377,73. [cfr. folha 1 do RIT a fls. 125 e ss. dos autos];

L) Do teor do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) consta a descrição dos factos e os fundamentos das correções efetuadas, as quais se reproduzem, na parte que importam aos autos:

“III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

(...) I

II.2 DADOS OBTIDOS JUNTO DE TERCEIROS

III.2.2 PEDIDOS EFETUADOS ÀS FINANCEIRAS COM QUE A SOCIEDADE TRABALHA

Foram também solicitados às sociedades financeiras com as quais o sujeito passivo tem contratos de intermediação financeira, cópia dos contratos, extratos de contas e relação de todos os contratos de intermediação realizados por intermédio do sujeito passivo, indicando a matrícula da viatura transacionada.

Os dados fornecidos pelas financeiras foram confrontados com os documentos registados na contabilidade do sujeito passivo, nomeadamente, foi verificado se a viatura transacionada foi faturada pelo sujeito passivo e se o valor do financiamento foi creditado na conta bancária do sujeito passivo.

Banco 1...

De acordo com o contrato realizado entre as partes, o capital financiado referente ao crédito corresponde ao PVP com IVA deduzido da entrada inicial.

A financeira enviou o quadro com identificação das viaturas financiadas por intermédio da A..., o valor do financiamento e o PVP (última coluna do quadro).

Enviou ainda o extrato de conta corrente referente às comissões obtidas pela A.... (guardado em papeis de trabalho) Da confrontação dos dados constantes do quadro enviado pela financeira com as faturas emitidas pelo sujeito passivo, verificou-

se a falta de emissão de faturas referentes a 65 viaturas.

Banco 2...

A financeira enviou o mapa resumo dos contratos de crédito com identificação das viaturas financiadas por intermédio da A..., o valor do financiamento, o valor das comissões atribuídas.

Da confrontação dos dados constantes do quadro enviado pela financeira com as faturas emitidas pelo sujeito passivo, verificou-se a falta de emissão de fatura referente a 1 viatura, cujo valor do financiamento foi creditado na conta bancária do sujeito passivo.

B... – (Banco 3...)

A financeira enviou um quadro com identificação das viaturas financiadas por intermédio da A..., o valor do crédito, do Preço Compra (Valor do bem indicado pelo cliente) e o valor das comissões atribuídas.

Da confrontação dos dados constantes do quadro enviado pela financeira com as faturas emitidas pelo sujeito passivo, verificou-se a falta de emissão de fatura referente a 1 viatura, cujo valor do financiamento foi creditado na conta bancária do sujeito passivo.

C...

A financeira enviou um quadro com identificação das viaturas financiadas por intermédio da A..., o valor do crédito e o PVP. Da confrontação dos dados constantes do quadro enviado pela financeira com as faturas emitidas pelo sujeito passivo, verificou-se a falta de emissão de faturas referentes a 8 viaturas, cujo valor do financiamento foi creditado na conta bancária do sujeito passivo.

Banco 4...

A financeira enviou um quadro com identificação das viaturas financiadas por intermédio da A..., o valor do crédito e o PVP. Da confrontação dos dados constantes do quadro enviado pela financeira com as faturas emitidas pelo sujeito passivo, verificou-se a falta de emissão de faturas referentes a 23 viaturas.

III.2.3 INFORMAÇÃO OBTIDA JUNTO DA AUTORIDADE ADUANEIRA

A Autoridade Aduaneira forneceu à Autoridade Tributária, a listagem das DAV – Declaração Aduaneira de Veículo, emitidas em nome do sujeito passivo e referente aos veículos adquiridos no exterior e matriculados em Portugal.

Com base nessa listagem foi possível conhecer os veículos adquiridos e legalizados anualmente pelo sujeito passivo, os dados do veículo constantes da fatura de aquisição apresentada na alfândega, nomeadamente, o valor de aquisição, a data, o fornecedor, os KMs, as características do veículo, o valor do IA, e demais dados constantes dessa listagem.

III.2.4 CRUZAMENTOS SISTEMA VIES – TICB DECLARADAS PELOS VENDEDORES INTRACOMUNITÁRIOS

De acordo com informação do sistema VIES, verificou-se que o sujeito passivo, nos anos em análise, adquiriu diversas viaturas usadas no espaço comunitário, designadamente e por ordem

decrecente, em França, Holanda, Bélgica, Luxemburgo, Alemanha, Espanha e Irlanda. [quadro do RIT]

As viaturas adquiridas, com base nas declarações dos vendedores intracomunitários, foram transmitidas com isenção de IVA, ao abrigo do Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitárias.

III.3 IMPOSTO EM FALTA – IVA

III.3.1 ENQUADRAMENTO DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELO SP EM SEDE DE IVA

Da análise efetuada aos elementos de contabilidade, foram identificadas as seguintes operações ativas (transmissões e prestações de serviços) realizadas pelo sujeito passivo durante o ano de 2017:

- Transmissões de viaturas adquiridas pelo regime normal, sujeitas ao regime normal do IVA, nos termos do artigo 1.º do Código do Imposto sobre o valor Acrescentado (CIVA);
- Transmissões de viaturas adquiridas pelo regime especial da margem, sujeitas ao regime especial de tributação da margem, por força do previsto no DL 199/96, de 18/10;
- Comissões por intermediação financeira, isentas de IVA, nos termos da alínea 27) do artigo 9.º do CIVA;
- Outras prestações de serviços, sujeitas ao regime normal do IVA, nos termos do artigo 1.º do CIVA.

Desta forma, pode concluir-se que estamos perante um sujeito passivo que realiza operações ativas com direito a dedução, e outras sem direito a dedução, como é caso das comissões. Este facto permite enquadrar a sociedade A... como um sujeito passivo misto em sede de IVA.

No entanto, dado o carácter meramente acessório da atividade financeira em relação à atividade principal, este facto não será levado em linha de conta na análise do IVA dedutível.

Tal como referido pelo sócio-gerente e da análise dos elementos de contabilidade, verificou-se que o mesmo praticou o regime especial da margem, relativamente às transações de viaturas automóveis, tendo adquirido a grande maioria das mesmas em estados membros da EU.

O regime de bens em segunda mão, também designado por regime especial da margem, é um regime especial de tributação de bens, regulamentado pelo Decreto lei 199/96, de 18 de Outubro.

Este diploma procede, em matéria de harmonização comunitária, à transposição para a ordem jurídica nacional da Diretiva n.º 94/5/CE, do Conselho, de 14 de Fevereiro de 1994, relativa à tributação, em imposto sobre o valor acrescentado, das transmissões de bens em segunda mão, objetos de arte, de coleção e antiguidades.

Este regime tem como finalidade eliminar ou atenuar a dupla tributação ocasionada pela reentrada no circuito económico de

bens que já tinham sido definitivamente tributados e incide sobre a diferença entre o preço de venda e o preço de compra.

(...)

Da análise das faturas emitidas pelo sujeito passivo, das faturas de aquisição registadas na contabilidade, e dos restantes elementos contabilísticos, verificaram-se os seguintes factos:

- Quanto às vendas das viaturas, pela análise das faturas, verifica-se que estas foram emitidas não sendo indicado o montante do imposto (IVA), dado o sujeito passivo ter considerado que as vendas foram realizadas ao abrigo do regime especial da margem;
- Quanto às compras das viaturas, é necessário distinguir as aquisições de veículos nacionais, das aquisições de veículos intracomunitários;
- As aquisições de veículos nacionais foram efetuadas a sujeitos particulares, registadas através de um documento de intenção de compra, assinado pelo proprietário do veículo;
- As aquisições de veículos intracomunitários foram efetuadas a operadores registados noutros estados membros, cujas faturas indicam que foram sujeitas ao regime normal de transmissões intracomunitárias;

Concluindo-se, portanto, que nos documentos aquisição que não cumprem os requisitos impostos no n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-lei n.º 199/96, de 18/10, a transmissão de bens (viaturas) por parte do sujeito passivo é sujeita ao regime normal de IVA, sendo o seu valor tributável determinado nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do CIVA e não nos termos da alínea f) do n.º 2 do artigo 16.º do CIVA.

III.3.2 IVA DAS AICB

Apesar do sujeito passivo não ter declarado nas suas DP's de IVA valores referentes a AICB's (nem base tributável, nem IVA liquidado), constatou-se no decurso do presente procedimento de inspeção que o sujeito passivo adquiriu no espaço comunitário diversas viaturas usadas sujeitas ao regime normal de IVA e enquadráveis como tal no âmbito do estipulado nos artigos 1.º e 3.º, ambos do RITI.

As viaturas foram adquiridas a operadores intracomunitários estabelecidos na Holanda, França, Bélgica, Espanha, Alemanha e Luxemburgo.

As faturas emitidas pelos operadores espanhóis mencionam "Operacion exente de IVA art. 25 de La ley 37/1991 de 28 de Diciembre".

As faturas emitidas pelos operadores belgas mencionam "...ingevolve artikel 39, ...".

As faturas emitidas pelos operadores holandeses mencionam "Intracommunautaire levering aartikel 138, lid 1...".

As faturas emitidas pelos operadores franceses mencionam "Operation exonérée de IVA en vertu de l'article 262 ter...". As faturas emitidas pelos operadores alemães mencionam

“Steuerfrei innergemeinschaftliche Lieferung gem...”.

As faturas emitidas pelos operadores luxemburgueses mencionam “...article article 43.1/D du code de la IVA”.

As faturas emitidas pelos operadores italianos mencionam “...dell’art. 6 D.M.MEF 17 giugno 2014”.

O que significa que as transmissões foram isentas de IVA no Estado membro de origem por se considerarem transmissões intracomunitárias, e não foram realizadas ao abrigo do regime especial da margem.

De acordo com os artigos 12.º e 13.º, ambos do RITI, o imposto relativo às aquisições intracomunitárias de bens torna-se exigível na data da emissão da fatura ou documento equivalente (considerando que a mesma foi emitida antes do prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 13.º do RITI), sendo que na determinação da sua base tributável para além do valor de aquisição é incluído o ISV, conforme n.º 3 do artigo 17.º do mesmo diploma legal.

Quanto à taxa de IVA aplicável, o artigo 18.º do RITI define que é a prevista no artigo 18.º do CIVA para as transmissões dos bens, sendo a que estiver em vigor no momento em que o imposto se torne exigível.

Da análise efetuada aos registos contabilísticos, verificou-se que o sujeito passivo apenas registou a aquisição das viaturas aquando da sua alienação, à qual aplicou sempre o regime especial da margem, e por isso, não liquidou o correspondente IVA pela aquisição intracomunitária do bem, nem procedeu à correspondente dedução do imposto a que tem direito.

Tal como já atrás referido, o sujeito passivo tem a obrigação de declarar a AICB no campo 10 das DP’s, liquidar o correspondente IVA à taxa normal no campo 11 das DP’s, e tem o direito a deduzir esse IVA no campo 22 das DP’s.

Dado que os elementos de contabilidade do sujeito passivo dificultam o cálculo dos valores a declarar nas DP’s, na elaboração do presente relatório, apesar de termos presente estas obrigações, não se procederá ao seu cálculo, uma vez que do correto registo e correta declaração nas respetivas DP’s não resulta imposto em falta, o efeito é nulo (apenas declarativo).

III.3.3 FALTA DE LIQUIDAÇÃO DE IVA NAS TRANSMISSÕES REGISTADAS NA CONTABILIDADE

III.3.3.1 2017-03T

Comissões por intermediação financeira

No período de 2017-03T, a sociedade declarou comissões por intermediação financeira isentas de IVA nos termos do artigo 9º do CIVA, no valor de 140.210,58€ e outras prestações de serviços sujeitas a IVA nos termos do artigo 1º do CIVA, no valor de 77.991,12€.

Quadro 6: Mapa resumo das Faturas de intermediação financeira - 2017-03T

[quadro do RIT]

Da análise dos registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte que constam em papéis de trabalho (faturas emitidas) não se verificaram divergências relativamente aos valores declarados.

No entanto, apesar do sujeito passivo ter inscrito o valor de 140.210,58€ no campo 08 da declaração periódica, tal como referido no campo III.3.1, estas operações devem ser declaradas no campo 09 da declaração periódica.

Transmissões de viaturas sujeitas ao regime especial de tributação da margem, por força do previsto no DL 199/96, de 18/10/24

No período 2017-03T o sujeito passivo declarou transmissões de viaturas sujeitas ao Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão no montante de 1.850.078,08€, tendo declarado uma base tributável sujeita no valor de 614.230,80€ e uma base isenta no valor de 1.235.847,28€.

Pela análise aos documentos de aquisição e alienação das viaturas alienadas no período, constatou-se que apenas as transmissões suportadas pelos documentos relacionados no quadro seguinte, se enquadram no artigo 3º do DL 199/96.

Quadro 7: Mapa resumo das faturas de venda de viaturas sujeitas ao regime da margem - 2017- 03T

[IMAGEM]

Verificou-se ainda, relativamente à viatura ...-SF-..., alienada na fatura ...8, que o sujeito passivo considerou um valor de aquisição no montante de 13.043,67€, quando o valor constante da fatura de compra é de 10.000,00€. Consequentemente, a margem bruta (PV-PC) que serviu de base ao cálculo do IVA liquidado foi mal apurada, bem como o IVA liquidado, resultando IVA em falta, nos termos do n.º 1 do artigo 4º do DL 199/96 e da alínea f) do n.º 2 do artigo 16º e artigo 27º, ambos do CIVA, no montante de 569,15€.

Transmissões de viaturas sujeitas ao regime normal, nos termos do artigo 1.º do CIVA

No período 2017-03T, a sociedade declarou todas as transmissões de viaturas, sujeitas ao Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão, tendo nas faturas emitidas inscrito a menção “Regime da margem de lucro –Bens em segunda mão”.

No entanto, da análise efetuada aos documentos de suporte e aos registos contabilísticos, verificou-se que as faturas de aquisições de viaturas usadas indicadas no quadro do Anexo 25, foram sujeitas ao regime geral das Transmissões

Intracomunitárias de Bens, ou seja, foram isentadas de imposto no Estado Membro de origem, sendo sujeitas a imposto pela aquisição no Estado membro de destino, não cumprindo portanto, as condições exigidas no DL 199/96 para que a transmissão no

mercado nacional seja sujeita ao regime da margem. Pelo que, face ao disposto, conclui-se que as vendas discriminadas no Anexo 25, referem-se a transmissões de bens sujeitas a IVA pelo regime normal, à taxa de 23% conforme artigo 18.º do CIVA e cujo valor tributável é definido no n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, estando em falta neste período a liquidação de IVA no montante de 257.455,62€. Relativamente ao cálculo do valor tributável é de referir que ao valor da contraprestação foi retirado o valor do IVA já liquidado pelo regime da margem, de forma a não calcular imposto sobre imposto.

[quadro do RIT]

III.3.3.2 2017-06T

Comissões por intermediação financeira

No período de 2017-06T, a sociedade declarou comissões por intermediação financeira isentas de IVA nos termos do artigo 9º do CIVA, no valor de 105.940,15€ e outras prestações de serviços, sujeitas a IVA nos termos do artigo 1º do CIVA, no valor de 32.140,51€.

Quadro 9: Mapa resumo das Faturas de intermediação financeira - 2017-06T

[quadro do RIT]

Da análise dos registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte que constam em papéis de trabalho (faturas emitidas) não se verificaram divergências relativamente aos valores declarados.

No entanto, apesar do sujeito passivo ter inscrito o valor de 105.940,15€ no campo 08 da declaração periódica, tal como referido no campo III.3.1, estas operações devem ser declaradas no campo 09 da declaração periódica.

Transmissões de viaturas sujeitas ao regime especial de tributação da margem, por força do previsto no DL 199/96, de 18/10

No período 2017-06T o sujeito passivo declarou transmissões de viaturas, sujeitas ao Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão no montante de 887.835,75€, tendo declarado uma base tributável sujeita no valor de 308.569,98€ e uma base isenta no valor de 579.265,77€.

Pela análise aos documentos de aquisição e alienação das viaturas alienadas no período, constatou-se que apenas as transmissões suportadas pelos documentos relacionados no quadro seguinte, se enquadram no artigo 3º do DL 199/96. (Documentos de suporte encontram-se arquivados em papeis de trabalho).

Quadro 10: Mapa resumo das faturas de venda de viaturas sujeitas ao regime da margem - 2017-06T

[IMAGEM]

Transmissões de viaturas sujeitas ao regime normal, nos termos do artigo 1.º do CIVA

(...)

Pelo que, face ao disposto, conclui-se que as vendas discriminadas no Anexo 26, referem-se a transmissões de bens sujeitas a IVA pelo regime normal, à taxa de 23% conforme artigo 18.º do CIVA e cujo valor tributável é definido no n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, estando em falta neste período a liquidação de IVA no montante de 122.145,13€.

(...)

III.3.3.3 2017-09T

Comissões por intermediação financeira. No período de 2017-09T, a sociedade declarou comissões por intermediação financeira isentas de IVA, nos termos do artigo 9º do CIVA, no valor de 144.627,40€ e outras prestações de serviços sujeitas a IVA nos termos do artigo 1º do CIVA, no valor de 19.665,40€. Transmissões de viaturas sujeitas ao regime especial de tributação da margem, por força do previsto no DL 199/96, de 18/10

No período 2017-09T o sujeito passivo declarou transmissões de viaturas, sujeitas ao Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão no montante de 1.074.003,83€, tendo declarado uma base tributável sujeita no valor de 363.701,46€ e uma base isenta no valor de 710.302,37€. Quadro 13: Mapa resumo das faturas de venda de viaturas sujeitas ao regime da margem - 2017-09T

[*IMAGEM*]

Transmissões de viaturas sujeitas ao regime normal, nos termos do artigo 1.º do CIVA

(...) Pelo que, face ao disposto, conclui-se que as vendas discriminadas no Anexo 26, referem-se a transmissões de bens sujeitas a IVA pelo regime normal, à taxa de 23% conforme artigo 18.º do CIVA e cujo valor tributável é definido no n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, estando em falta neste período a liquidação de IVA no montante de 147.534,05€. (...) **III.3.3.4 2017-12T**

Comissões por intermediação financeira.

No período de 2017-12T, a sociedade declarou comissões por intermediação financeira, isentas de IVA, nos termos do artigo 9º do CIVA, no valor de 113.364,16€ e outras prestações de serviços, sujeitas a IVA nos termos do artigo 1º do CIVA, no valor de 29.675,26€.

Da análise dos registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte que constam em papéis de trabalho (faturas emitidas) não se verificaram divergências relativamente aos valores declarados.

No entanto, apesar do sujeito passivo ter inscrito o valor de 113.364,16€ no campo 08 da declaração periódica, tal como referido no campo III.3.1, estas operações devem ser declaradas no campo 09 da declaração periódica.

Transmissões de viaturas sujeitas ao regime especial de

tributação da margem, por força do previsto no DL 199/96, de 18/10

No período 2017-12T o sujeito passivo declarou transmissões de viaturas sujeitas ao Regime Especial de Tributação dos Bens em Segunda Mão no montante de 1.174.665,40€, tendo declarado uma base tributável sujeita no valor de 537.387,59€ e uma base isenta no valor de 635.477,81€.

(...) Quadro 16: Mapa resumo das faturas de venda de viaturas sujeitas ao regime da margem - 2017-12T

[/IMAGE]

Transmissões de viaturas sujeitas ao regime normal, nos termos do artigo 1.º do CIVA

(...) Pelo que, face ao disposto, conclui-se que as vendas discriminadas no Anexo 26, referem-se a transmissões de bens sujeitas a IVA pelo regime normal, à taxa de 23% conforme artigo 18.º do CIVA e cujo valor tributável é definido no n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, estando em falta neste período a liquidação de IVA no montante de 140.409,90€. (...)

3.4 FALTA DE LIQUIDAÇÃO DE IVA – VENDAS OMISSAS

Conforme referido no ponto III.2.2, foram obtidos junto das financeiras, vários elementos, entre os quais, relação dos contratos realizados por intermédio do sujeito passivo, tendo esses dados sido comparados com os documentos registados na contabilidade do sujeito passivo.

Da confrontação dos dados, verificou-se que não foram contabilizadas as transmissões relativas a 98 viaturas que foram objeto de financiamento 29 durante o ano de 2017, e cujo valor de venda indicado pelas entidades financeiras totaliza 1.618.375,33€.

Relativamente a essas 98 viaturas, foi o sujeito passivo notificado em 16-05-2019 (ANEXO 8) para apresentar os documentos de alienação e aquisição. E tal como consta do auto de declarações datado de 27-05-2019, o sujeito passivo apenas apresentou os documentos de aquisição de 21 viaturas, não tendo apresentado quaisquer documentos de alienação. (ANEXOS 9 e 10)

Da confrontação dos valores de aquisição constantes das faturas apresentadas pelo sujeito passivo com os valores de aquisição constantes dos dados fornecidos pelas entidades financeiras, verificou-se que são coincidentes, permitindo face à não apresentação das restantes faturas de aquisição por parte do sujeito passivo, basear os cálculos a efetuar, nos valores da aquisição constantes dos dados fornecidos pelas financeiras. Sendo, no entanto, de referir, que esses valores não têm relevância para o apuramento do IVA em falta.

Relativamente ao valor de alienação das viaturas, e dado que o sujeito passivo, apesar de notificado para tal, não apresentou quaisquer dados ou documentos relativos à sua alienação, vai considerar-se o valor de venda (PVP) indicado pelas entidades

financeiras, uma vez que o mesmo lhe foi fornecido pelo sujeito passivo.

Relativamente às 98 viaturas identificadas, foram ainda tidos em conta os seguintes factos:

- a) As declarações do sujeito passivo;
- b) Datas de registo de alteração de propriedade dos veículos intermediados;
- c) Valores e datas registados a crédito da conta bancária do sujeito passivo por ordem das entidades financeiras.

Com base nesses dados, foram apuradas as viaturas alienadas pelo sujeito passivo em 2017, como se demonstra:

1) As 6 viaturas identificadas no quadro seguinte, o sujeito passivo identificou como tendo apenas sido objeto de intermediação financeira, e tendo-se verificado que o produto do empréstimo não foi creditado na sua conta bancária, aceita-se que não tenham sido alienadas pela A..., desconsiderando-se o montante de 116.099,50€ para o apuramento das vendas omissas em 2017.

Quadro 18: Viaturas apenas objeto de intermediação financeira

2) Foram identificadas 6 viaturas indicadas no quadro seguinte, cuja alteração ao título de propriedade apenas ocorreu em 2018, e da análise do extrato bancário, se verificou que o valor do crédito não foi creditado a favor do sujeito passivo em 2017. Pelo que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA, o imposto não é exigível em 2017, mas apenas em 2018, não se considerando, portanto, o montante de 109.665,00€ para o apuramento das vendas omissas em 2017.

Quadro 19: Viaturas cuja transmissão ocorreu apenas em 2018
[quadro do RIT]

3) Ainda com base na alteração ao título de propriedade e da análise do extrato bancário, verificou-se que relativamente a 22 viaturas identificadas no quadro seguinte 32, embora a alteração do título de propriedade tenha ocorrido no início do ano de 2018, tendo o produto do financiamento sido creditado durante o ano de 2017, o sujeito passivo tinha obrigação de liquidar o IVA correspondente ao valor recebido (creditado na sua conta bancária), nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do CIVA. Pelo que o montante 350.387,00€, correspondente ao PVP indicado pelas entidades financeiras, vai ser considerado no apuramento do IVA liquidado pelas vendas omissas.

Quadro 20: Viaturas cuja transmissão ocorreu em 2018 mas o recebimento ocorreu em 2017

[quadro do RIT]

4) Relativamente às restantes 64 viaturas, cujo PVP indicado pelas entidades financeiras totaliza 1.042.223,83€, de acordo com a alteração do registo de propriedade e o crédito do valor do financiamento na conta bancária do sujeito passivo, concluiu-se que foram transmitidas durante o ano de 2017, considerando-se a data da transmissão a data de alteração de propriedade, em

que o sujeito passivo tem a obrigação de liquidar o imposto exigível nos termos dos artigos 7.º, n.º1, alínea a) e artigo 8.º, n.º1, alínea b), ambos do CIVA.

Face ao exposto nos parágrafos anteriores, concluiu-se que das 98 viaturas intermediadas pelo sujeito passivo e indicadas pelas entidades financeiras, 64 viaturas foram transmitidas no ano de 2017 e 22 viaturas apesar de apenas terem sido transmitidas no início de 2018 (num total de 86 viaturas), tendo o sujeito passivo recebido o valor do financiamento em 2017, tem obrigação de liquidar o correspondente IVA nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do CIVA.

As transmissões das viaturas são sujeitas a imposto nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, e n.º 1 do artigo 3.º do CIVA, sendo o imposto exigível na data da transmissão da propriedade do bem, nos termos dos artigos 7.º, n.º 1, alínea a) e artigo 8.º, n.º1, alíneas b) e c), ambos do CIVA.

O valor tributável é o valor da contraprestação obtida, conforme disposto no n.º 1 do artigo 16.º do CIVA, sobre o qual incide IVA à taxa normal de 23%, conforme disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

Com base nestes pressupostos, procedeu-se ao apuramento do IVA liquidado pela transmissão das 86 viaturas acima indicadas, por período de imposto, e que constitui IVA em falta nos termos do artigo 27.º do CIVA.

Quadro 21: Vendas omissas em 2017-03T
[quadro do RIT]

Conclui-se, portanto, que em 2017 o sujeito passivo omitiu transmissões de bens sujeitas a imposto (incluindo os adiantamentos creditados na sua conta bancária) no montante de 1.392.610,83€, não tendo liquidado o correspondente IVA no montante anual de 320.300,49€.

III.3.5 IVA LIQUIDADO E NÃO ENTREGUE

Da confrontação dos valores registados na contabilidade com os documentos de suporte, verificou-se que nas faturas n.º ...96 e ...35, indicadas no quadro seguinte, apesar de nas faturas o sujeito passivo ter liquidado IVA pelo regime geral, no montante de 1.869,92€ e 2.250,50€, respetivamente, na contabilidade apenas registou os montantes de 934,96€ e 1.222,05€.

Dado que não registou o IVA efetivamente liquidado na contabilidade, também não o declarou nas DP's e não o entregou ao Estado, resultando IVA liquidado e não entregue no montante de 1.963,41€, tendo o sujeito passivo infringido o artigo 27.º do CIVA.

[quadro do RIT]

III.3.6 TOTAL DAS CORREÇÕES EM SEDE IVA

Conforme consta do ponto III.3.3, concluiu-se que o sujeito passivo aplicou incorretamente o regime especial da margem nas transmissões de viaturas adquiridas a operadores estabelecidos nos diversos estados-membros da U.E., cujas transmissões

foram efetuadas pelo regime normal das transmissões intracomunitárias de bens, tendo sido isentas de IVA no estado membro de origem ao abrigo do artigo 14.º do RITI.

Conforme consta do ponto III.3.4, concluiu-se que o sujeito passivo transmitiu as viaturas aí identificadas tendo recebido o valor da sua venda, não tendo, todavia, liquidado o IVA respetivo. Face à incorreta aplicação do regime especial da margem bem como à omissão de vendas, resulta falta de liquidação de IVA nos termos dos artigos 1.º, 7.º, 8.º, 16.º, 18.º e 27.º, todos do CIVA, nos montantes indicado no quadro seguinte.

Conforme consta do ponto III.3.5, concluiu-se que o sujeito passivo liquidou o IVA que recebeu dos seus clientes e não entregou pela sua totalidade nos cofres do Estado, obrigação prevista nos termos do artigo 27.º do CIVA, nos montantes indicados no quadro seguinte.

Quadro 26: Mapa resumo das bases tributáveis e respetivo IVA liquidado

[IMAGEM]

No decurso do presente procedimento foram analisados os documentos de suporte ao IVA deduzido pelo sujeito passivo tendo-se verificado que os valores de IVA neles suportados conferem direito à dedução nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA.

Nos termos dos artigos 27.º e 41.º, ambos do CIVA e conforme pontos III.3.3, III.3.4. e III.3.5, apura-se o imposto em falta, por trimestre para o ano de 2017, procedendo-se às liquidações adicionais nos termos do artigo 87.º do CIVA.

III.4 CORREÇÕES EM SEDE DE IRC

No período de 2017 a A... declarou um lucro tributável no montante de 955.695,74€, apurado com base nos valores dos rendimentos e dos gastos registados na sua contabilidade. (ANEXOS 4 e 6)

No entanto, no decorrer do procedimento de inspeção e conforme consta do ponto III.3.4, com base nos dados fornecidos pelas entidades financeiras, e da sua confrontação com os valores registados na contabilidade, verificou-se que não foram contabilizadas as transmissões relativas a 98 viaturas que foram objeto de financiamento durante o ano de 2017, e cujo valor de venda indicado pelas entidades financeiras totaliza 1.618.375,33€.

Embora o sujeito passivo tenha sido notificado em 16-05-2019 (ANEXO 8) para apresentar os documentos de alienação e aquisição, o mesmo não apresentou quaisquer documentos de alienação das viaturas. (ANEXOS 9 e 10)

Após a desconsideração de 34 viaturas, conforme consta do ponto III.3.4, e tendo por base a alteração do direito de propriedade das viaturas bem como o recebimento a crédito da sua conta bancária do produto do financiamento de cada uma das viaturas, concluiu-se que o sujeito passivo alienou em 2017,

64 viaturas que não se encontram registadas na contabilidade. Relativamente ao valor de alienação das viaturas, e dado que o sujeito passivo, apesar de notificado para tal, não apresentou quaisquer dados ou documentos relativos à sua alienação, vai considerar-se o valor de venda (PVP) indicado pelas entidades financeiras, uma vez que o mesmo lhe foi fornecido pelo sujeito passivo.

Assim, verifica-se que o sujeito passivo não declarou réditos no montante de 1.042.223,83€, tendo infringido o artigo 20.º, n.º 1 alínea a) e artigo 17.º, n.º 3, alínea b), ambos do CIRC.

Para o apuramento do valor de aquisição das viaturas, verificou-se que da confrontação dos valores de aquisição constantes das faturas apresentadas pelo sujeito passivo com os valores de aquisição constantes dos dados fornecidos pelas entidades financeiras, os mesmos são coincidentes, permitindo face à não apresentação das restantes faturas de aquisição por parte do sujeito passivo, basear os cálculos a efetuar, nos valores da aquisição constantes dos dados fornecidos pelas financeiras. Assim, no que respeita à aceitação dos gastos com a aquisição das viaturas, o montante de 522.704,55€ vai ser aceite como gasto nos termos dos artigos 18.º e 23.º, ambos do Código do IRC.

A omissão das vendas das viaturas vai influenciar positivamente o lucro tributável declarado pelo sujeito passivo no montante da diferença entre o valor de venda e o valor de aquisição das mesmas, resultando uma correção ao valor do lucro tributável declarado no montante de 519.519,28€.

Face ao exposto, o lucro tributável declarado no montante de 955.695,74€ vai ser corrigido no montante de 519.519,28, resultando um lucro tributável corrigido no montante de 1.475.215,02€, em conformidade com o quadro seguinte:

Quadro 30: Correções em sede de IRC

[*IMAGEM*]

M) Na sequência das correções descritas na alínea anterior foram emitidas em nome da Impugnante, as liquidações de IVA e IRC e respetivos Juros compensatórios referentes ao ano de 2017 descritas no quadro infra, perfazendo o total de €1.188.830,81 (IVA: €990.377,73 + €75.771,79 (JC) e IRC: €122.681,29) e todas com data-limite de pagamento em 9 de Dezembro de 2019:

[*IMAGEM*]

N) Dos documentos “Demonstração de Liquidação de Juros de IVA” mencionados na alínea anterior consta a seguinte fundamentação: “Juros calculados nos termos do art.º 96.º do CIVA e do art.º 35.º e 44.º da Lei Geral Tributária, por ter sido retardada a liquidação de parte ou totalidade do imposto ou por se ter verificado atraso ou insuficiência do pagamento, por facto imputável ao contribuinte. // A sua contagem teve em conta a data em que foram enviados os pagamentos e ou, na sua falta ou

insuficiência, a data de disponibilização de outros créditos.” [cfr. doc. 1 da petição inicial];

O) Por falta de pagamento das liquidações descritas na alínea anterior foram instaurados, em nome da Impugnante, os processos de execução fiscal n.º ...67 (IVA) e n.º ...47 (IRC). [cfr. a fls. 1 do PA a fls. 90 dos autos];

P) A presente Impugnação deu entrada neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, via Sitaf, em 6 de Março de 2020. [cfr. a fls. 1 dos autos];

Mais resultou provado:

Q) Foi deduzida Impugnação Judicial contra as liquidações de IVA e IRC dos anos de 2015 e 2016 emitidas na sequência da inspeção tributária mencionada em D) a qual correu termos neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada com o n.º 93/19.7BEALM. [cfr. facto não controvertido e que o Tribunal tem conhecimento em razão das suas funções];

II.2 – De Direito

I. Vem o presente recurso interposto da decisão proferida pelo TAF de Almada, a qual julgou improcedente a presente impugnação judicial interposta pela impugnante, ora recorrente **A..., Lda.**, visando as liquidações adicionais de Imposto sobre o sobre Valor Acrescentado (IVA) e de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), relativos ao ano de 2017 no montante global de € 1.188.830,81.

Para assim decidir, entendeu o Tribunal *a quo* em resumo que as liquidações postas em crise tiveram como base o relatório no *“ponto III Descrição dos factos e Fundamentos das Correções Meramente Aritméticas”* e *“...concluimos que não padece do alegado vício de forma por falta de fundamentação, estando a mesma alicerçada nos motivos que conduziram às correções técnicas em matéria de IVA e IRC, bem como, o apuramento da base tributável sobre que incidiu o IVA e a indicação das correspondentes disposições legais. Igualmente, do mesmo documento, resulta os fundamentos que conduziram à correção do lucro tributável declarado pelo sujeito passivo.”*

Considerou, ainda, a decisão sob recurso que não ficou demonstrado pela impugnante, ora recorrente *“...o cumprimento dos requisitos formais e substanciais para aplicação do Regime Especial, isto é, que os fornecedores aplicaram o regime especial da margem – ónus que se lhe impunha, não podia a Impugnante transmitir os veículos pelo regime da margem. Pelo que, não resta à Autoridade Tributária outra alternativa que não seja a tributação à luz do regime geral de IVA”* Como também é de improceder o invocado erro quanto ao apuramento do valor da base tributável para efeitos de liquidação do IVA.

II. Com o assim decidido não se conforma a Recorrente sustentando que *“... atuou na convicção de estar a aplicar corretamente o regime do IVA na margem, sendo tal espelhado*

nas faturas emitidas, pelo que não se poderá agora querer dizer que o preço de venda deve ser um preço sem IVA.”

Alega a ora Recorrente, ainda, que ficou demonstrado de forma clara que a “... *factualidade provada e dada como assente que as faturas emitidas pela Recorrente contêm a referência expressa ao IVA na margem, o que desde logo inviabilizaria a indicação do montante de IVA em causa.*” E assim, no seu entender, a metodologia utilizada pela AT tem somente como finalidade “... *maximizar a receita fiscal, afastando-se esse órgão dos princípios da legalidade e boa-fé que devem reger a sua atuação.*”

III. Remetidos os autos a este Supremo Tribunal, veio o MP no seu parecer a fls. 2072 e seguintes do SITAF, levantar a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso, sendo que esta questão tem prioridade relativamente a todas as outras, conforme decorre do disposto no artigo 13.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA) aplicável por força do disposto no artigo 2.º, alínea c), do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), e a sua eventual procedência prejudica o conhecimento de qualquer outra questão.

IV. Cumpre, por isso, apreciar e decidir, a questão prévia suscitada pelo Ministério Público.

E, já se digna, que não merece acolhimento a propugnada incompetência deste Supremo Tribunal.

É que, como a Recorrente bem sublinhou – na sua pronúncia acerca do Parecer do MP – as considerações factuais feitas nas alegações do presente recurso são de natureza exclusivamente jurídica, sem contestação, em momento algo, dos factos sedimentados. Com efeito, é apenas o enquadramento jurídico dos factos assentes na decisão recorrida que está, ora, em discussão.

Pelo que, inevitavelmente, caberá a este Supremo Tribunal conhecer acerca do mérito do presente Recurso.

É o que se fará, de seguida.

V. A questão que aqui se coloca é a de saber se, no âmbito de um procedimento inspectivo e uma vez constatada a não verificação das condições de aplicação do regime de venda de bens em segunda mão – assente numa tributação pelo regime especial da margem -, deve a correção, segundo o regime geral de IVA, ser efectuada sobre o valor nominal das facturas (simplificadamente, “IVA por fora”) ou, ao invés, presumindo que o valor de IVA já se encontra incluído no valor nominal das facturas (simplificadamente, “IVA por dentro”).

Ora, esta questão – que não é, manifestamente, fácil – foi já equacionada por este Supremo Tribunal num processo em quase tudo semelhante ao presente (muito em especial na factualidade,

quase decalcada da ali fixada) e em que, no âmbito de um recurso de Revista e com base num reenvio prejudicial ao Tribunal de Justiça da União (bem como na jurisprudência europeia sobre o tema), se tomou partido sobre tal querela.

VI. Ora, por não vermos por que decidir em sentido distinto do ali sufragado – ademais, por concordarmos plenamente com a fundamentação ali expendida – entendemos ser de sufragar a mesma no presente processo, pelo que replicamos aqui o teor do Acórdão de 29 de Maio de 2024, deste Supremo Tribunal, lavrado no Processo n.º 599/18 (integralmente disponível em www.dgsi.pt):

“3. Fundamentação de direito

3.1. *A questão que importa dirimir, colocada pelo Recorrente e identificada no acórdão que admitiu o presente recurso de Revista, é “saber se em sede de procedimento inspetivo, havendo lugar a liquidações adicionais de IVA, e não sendo possível ao sujeito passivo repercutir o IVA adicionalmente liquidado nos consumidores finais, como deve a AT proceder ao apuramento do imposto em falta, considerando que o valor das facturas já inclui o IVA ou adicionar o valor do IVA ao valor das facturas?”*

3.2. Os contornos factuais/processuais do caso

Relevam para a decisão a adotar os seguintes factos: i) O Recorrente nas vendas de viaturas usadas aos clientes finais considerou aplicável o regime do IVA dos bens em segunda mão, fazendo constar das faturas a menção ao regime “Artigo 16.º, n.º 6 CIVA” ou “Regime da margem – Bens em segunda mão” e, quanto ao IVA “0%”.

ii) A AT entendeu que, por provenientes de aquisições intracomunitárias, as vendas das viaturas deveriam ter sido consideradas no regime geral, e corrigiu o IVA em falta fazendo acrescer ao valor constante da fatura de venda emitida pelo Recorrente ao consumidor final, uma taxa de IVA de 23%.

iii) Está dado como não provado que as faturas têm no preço de venda cobrado ao consumidor final IVA incluído.

3.3. *A questão que está em discussão no presente recurso respeita unicamente à forma como foi calculado o IVA em falta (não se discute que há IVA em falta), defendendo o Recorrente que o imposto deve ser calculado “por dentro” (deve ser considerado que o preço mencionado na fatura inclui já o IVA), e não, como foi, “por fora” (o IVA foi calculado fazendo acrescer ao valor da fatura a taxa de IVA) invocando a favor da sua tese a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.*

3.4. *Efetivamente o Tribunal de Justiça já se pronunciou nos diversos arestos identificados pelo Recorrente sobre o modo de cálculo do IVA em diferentes situações.*

Assim,

No acórdão de 22/11/2018, proferido no Processo C-295/17, o TJUE afirmou o seguinte:

55 Por outro lado, dado que o sistema do IVA tem como objetivo onerar unicamente o consumidor final, o valor tributável do IVA a cobrar pelas autoridades fiscais não pode ser superior à contraprestação efetivamente paga pelo consumidor final, sobre a qual foi calculado o IVA que recai em definitivo sobre esse consumidor (v., neste sentido, Acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, C 317/94, EU:C:1996:400, n.º 19).

56 Por isso, há que acrescentar, para todos os efeitos úteis e como a advogada geral salientou no n.º 55 das suas conclusões, que, se for necessário, caberá às autoridades nacionais competentes proceder, nas condições fixadas pelo direito nacional, à correção do IVA em conformidade, tal como previsto no artigo 90.º da Diretiva IVA, para que o IVA seja deduzido do montante que o prestador de serviços efetivamente recebeu do seu cliente.

No acórdão de 15/04/2021, proferido no Processo n.º C-846/19, o TJUE afirmou:

93 No que respeita, por outro lado, à hipótese, evocada pelo órgão jurisdicional de reenvio, de o prestador ter realizado prestações de serviços sem cobrança do IVA de que era devedor, e de não estar em condições de recuperar junto de quem pagou essas prestações o IVA posteriormente exigido pela administração tributária, há que considerar, se essa hipótese se concretizar, que as remunerações recebidas a esse título pelo prestador de serviços incluem já o IVA devido, pelo que a cobrança do IVA é compatível com o princípio de base da Diretiva IVA segundo o qual o sistema do IVA tem como objetivo onerar unicamente o consumidor final (v., neste sentido, Acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin, C 249/12 e C 250/12, EU:C:2013:722, n.ºs 34, 42 e 43).

No acórdão de 01/07/2021, proferido no Processo n.º C-521/19 (a Administração detetou operações ocultas sujeitas a IVA e não faturadas), o TJUE decidiu aplicar esse regime mesmo nos casos de fraude, tendo declarado:

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, nomeadamente os seus artigos 73º e 78º, lidos à luz do princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), deve ser interpretada no sentido de que, quando os sujeitos passivos do IVA, por meio de fraude, não indicaram a existência da operação à Administração Tributária, não emitiram fatura nem incluíram os rendimentos gerados por ocasião desta operação numa declaração a título de impostos diretos, deve considerar-se que a reconstituição, no âmbito da inspeção de tal declaração, dos montantes pagos e recebidos durante a operação em causa levada a cabo pela Administração Tributária em causa é um preço que já inclui o IVA, a menos que, nos termos do direito nacional, os sujeitos passivos tenham a possibilidade de fazer repercutir e deduzir ulteriormente o IVA em

causa, não obstante a fraude.

Dos arestos citados facilmente se conclui que o TJUE entende, como refere o Recorrente, que o sistema do IVA tem como objetivo onerar unicamente o consumidor final e que o valor tributável do IVA a cobrar pelas autoridades fiscais, não pode ser superior à contraprestação efetivamente paga pelo consumidor final. O que aponta para o cálculo do IVA “por dentro”, tal como defende o Recorrente. Acontece que o caso sub judice apresenta a particularidade de o sujeito passivo ter mencionado nas faturas “Artigo 16.º, n.º 6 CIVA” ou “Regime da margem – Bens em segunda mão” e, quanto ao IVA “0%”, e de ter sido dado como não provado que “as faturas têm no preço de venda cobrado ao consumidor final IVA incluído”, situação que se diferencia daquelas em que na fatura nada foi dito sobre o IVA, ou nenhuma fatura foi emitida.

3.5. *Ora, conjugando o que foi exposto com a decisão inequívoca e clara do Tribunal de Justiça da União Europeia em resposta à questão formulada:*

Tendo em conta os contornos particulares do caso, em face do disposto nos artigos 73.º e 78.º da Diretiva 2006/112/CE, e do princípio da neutralidade fiscal, é conforme ao direito da União, considerar-se que o preço/valor constante das faturas já inclui o IVA, ou deverá antes considerar-se que se trata de um valor ao qual deve acrescer o IVA? no sentido de que “O artigo 73.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lido em conjugação com o artigo 78.º, alínea a), e o artigo 2.º, n.º 2, alínea b), desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que: quando um sujeito passivo de IVA tenha erradamente feito constar das faturas que emitiu aos consumidores finais uma taxa de IVA de zero, embora fosse aplicável uma taxa superior, deve não obstante considerar-se que o preço ou o montante indicado nessas faturas é um preço que já inclui IVA, a menos que, nos termos do direito nacional, o sujeito passivo tenha a possibilidade de repercutir nos consumidores finais e de recuperar junto destes últimos o IVA correspondente à aplicação da taxa retificada”; ganha suporte sólido a posição do recorrente que defende que o imposto deve ser calculado “por dentro” (deve ser considerado que o preço mencionado na fatura inclui já o IVA), e não, “por fora” (IVA calculado fazendo acrescer ao valor da fatura a taxa de IVA), como sustenta a AT.

4. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes da Secção Tributária do Supremo Tribunal Administrativo em dar provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e julgar parcialmente procedente a impugnação judicial, anulando-se as liquidações de IVA nos termos acima referidos.”

VII. Assim sendo, e na linha do ali decidido e que aqui reiteramos,

impõe-se a anulação parcial das liquidações de IVA na medida do excesso, impondo-se o recálculo do IVA devido por referência ao IVA por dentro, determinado em atenção ao valor das facturas como já pressupondo aquele imposto, nos termos acima referidos.

Mais se impõe, no seguimento do recálculo acima referido, a anulação parcial das liquidações de IRC, na medida do respectivo excesso.

III. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes da Secção Tributária deste Supremo Tribunal em conceder provimento ao presente recurso, revogar a decisão recorrida e anular parcialmente as liquidações de IVA e IRC impugnadas, nos termos acima referidos.

Custas pela Recorrida, com dispensa da Taxa de Justiça por não ter apresentado contra-alegações na presente instância.

Lisboa, 27 de novembro de 2024. – Gustavo André Simões Lopes Courinha (relator) – Isabel Cristina Mota Marques da Silva – Francisco António Pedrosa de Areal Rothes.