

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL**Acórdão**

Processo

Data do documento

Relator

0595/04.0BEVIS 0631/18 22 de janeiro de 2020

Nuno Bastos

DESCRIPTORIOS

IVA > Dedução > Número de contribuinte

SUMÁRIO

Os artigos 19.º, n.º 2 e 35.º, n.º 5, alínea a) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, na redacção em vigor em 2001, devem ser interpretados no sentido de que a circunstância de o emitente da fatura não ter actualizado o número de identificação fiscal que anteriormente lhe foi atribuído pelo Ministério da Justiça não é, por si só, suficiente para obstar à dedução do imposto nela facturado.

TEXTO INTEGRAL**Acordam em conferência na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:****1. Relatório**

1.1. **A..... e filhos, lda.**, contribuinte fiscal n.º, com sede na,,, recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, na parte em que

julgou improcedente a impugnação judicial das liquidações de imposto sobre o valor acrescentado dos períodos de 2000, 2001 e 2002, e de juros compensatórios dos períodos de 0003T 0006T, 0009T, 0012T e 0112T (liquidações n.ºs 03314447, 03314449, 03314458, 03314443, 03314444, 03314445, 03314446 e 03314448, respectivamente, no montante global de € 17.953,42).

O recurso foi admitido com subida imediata nos próprios autos e com efeito devolutivo.

Notificado da sua admissão, apresentou alegações, que condensou nas seguintes conclusões: «(...)

A. É nula, por omissão de pronúncia, a sentença que omite a apreciação do vício de violação de reserva de lei que foi alegado pela impugnante; Com efeito, a reprodução na decisão do regime da instrução administrativa com a qual se adere, sem prévia apreciação da sua conformidade com a norma habilitante, como era alegada pela Impugnante, não pode ter-se como pronúncia sobre o vício alegado, falhando assim por completo a apreciação do vício imputado;

B. É nulo por violação de reserva de lei, o teor do Ofício Circulado n.º 30030 de 15.12.2000, porquanto, o Art.º 2º do Dec.-Lei n.º 19/97 de 21 de Janeiro, atribui a competência para regular a situação aos Ministros da Justiça e das Finanças, através de Despacho Conjunto dos dois, falecendo assim competência ao Director Geral dos Impostos para regular a situação;

C. Tendo sido proferido em Fevereiro de 2002 o Despacho Conjunto n.º 85/2002 dos Ministros das Finanças e da Justiça que fixou como termo do período transitório o dia 1 de Janeiro de 2003, tal data limite é a única data com capacidade de produzir efeitos legais, não podendo produzir quaisquer efeitos, por ser nula a instrução administrativa a data fixada de 1 de Março de 2001;

D. Tendo sido fixada nos termos da lei habilitante e pelas entidades legalmente competente para o efeito, o dia 1 de Janeiro de 2003 como data limite para a utilização do número de identificação fiscal começado por “8” para os

empresários em nome individual, a utilização de tal número de identificação nos anos de 2001 e 2002, é conforme com a lei, e como tal, a factura da qual conste o número de identificação começado por “8”, não enferma de qualquer vício para efeitos de aplicação do disposto no Art.º 35º n.º 5 al. a) do CIVA;

E. Com efeito, decorre do regime do Dec-Lei n.º 19/97 de 21 de Fevereiro conjugado com os termos do Despacho Conjunto n.º 85/2002, que o número de identificação fiscal em vigor no ano de 2001 e 2002, para os empresários em nome individual, porque equiparados a pessoas colectivas, ainda era o iniciado por “8”, cumprindo assim a factura que identifique o empresário individual com o n.º “8” os requisitos formais impostos pela al. a do n.º 5 do Art.º 35º do CIVA.».

Pediú fosse concedido provimento ao presente recurso, fosse revogada a decisão recorrida e fosse proferido acórdão que julgasse a impugnação procedente.

A **Recorrida** não apresentou contra-alegações.

O Mm.º Juiz a quo lavrou duto despacho de sustentação no sentido de que não se verifica a nulidade imputada à sentença recorrida.

Através de decisão sumária da Ex.ma Senhora Juiz Desembargadora Relatora, o Tribunal Central Administrativo Norte julgou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e competente para o efeito a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1.2. Recebidos os autos neste tribunal, foi ordenada a abertura de vista ao Ministério Público.

O Ex.mo Senhor Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer cujo teor a seguir se transcreve parcialmente: «(...)

I. Da nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

É invocada a mesma quanto ao vício de violação de reserva de lei que se alega ter sido invocado, tendo-se feito aplicação do Ofício Circulado n.º 30030 de

15.12.2000, o que não seria possível por o art. 2.º do Dec.-Lei n.º 19/97, de 21 de janeiro, atribuir competência aos Ministros da Justiça e das Finanças.

Contudo, na impugnação apresentada acabou-se a pedir que fossem anuladas as liquidações dos anos de 2000, 2001 e 2002 e dos respetivos juros moratórios.

É válido supor que a dita omissão de pronúncia não ocorre, atento se ter conhecido do dito pedido tal como foi formulado na impugnação, conforme se expressa JORGE LOPES DE SOUSA, citando a jurisprudência do STA (CPPT anotado e Comentado, 6.ª ed., vol. II, pág. 364.).

II. Da aplicação do despacho conjunto n.º 85/2002 dos Ministros das Finanças e da Justiça quanto à data-limite para os empresários em nome individual utilizarem o NIF iniciado em “8”.

Decorre do disposto no Dec.-Lei n.º 19/97, de 21 de janeiro, da Portaria n.º 386/98, de 3 de julho e do despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Justiça n.º 85/2002, publicado na II série do DR de 1/2/2002, de 3 de julho, que a aplicação de um n.º de pessoa coletiva pela DGCI com uma nova terminação “7” é de aplicar em diferentes datas, quanto a pessoas coletivas e empresários em nome individual (“comerciantes individuais”, na letra da lei).

Para melhor elucidação transcreve-se o dito despacho nos seus vários pontos:

“1 - Para as pessoas colectivas ou entidades equiparadas que iniciaram a actividade a partir de Janeiro de 2000, que apresentaram a declaração de início referida nos artigos 110.º do Código do IRC, 112.º do Código do IRS e 30.º do Código do IVA, ou que por qualquer outro motivo já disponham do cartão de contribuinte de pessoa colectiva, só é válido, para efeitos fiscais, o referido cartão, emitido de acordo com o modelo aprovado pela Portaria n.º 862/99, de 8 de Outubro;

2 - Para as pessoas colectivas e entidades equiparadas que, tendo iniciado a sua actividade antes de 1 de Janeiro de 2000, ainda não disponham do cartão de contribuinte de pessoa colectiva, será válido, para efeitos fiscais e até à sua

substituição pelo cartão emitido de harmonia com a referida Portaria n.º 862/99, o cartão de identificação de pessoa colectiva, emitido nos termos do artigo 16.º do Regime do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/98, de 13 de Maio;

3 - A Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA) emitirá, até 31 de Dezembro de 2002, para as pessoas colectivas e entidades equiparadas referidas no número anterior, o cartão de contribuinte de pessoa colectiva, de acordo com o modelo aprovado pela Portaria n.º 862/99, desde Outubro;

4 - A partir de 1 de Janeiro de 2003, só será válido, para efeitos fiscais, o cartão de contribuinte de pessoa colectiva, emitido de harmonia com a Portaria n.º 862/99, de 8 de Outubro;

5 - Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, as pessoas colectivas e entidades equiparadas poderão, até à emissão do cartão de contribuinte de pessoa colectiva, utilizar, para efeitos fiscais, o certificado de admissibilidade de firma ou denominação ou o cartão provisório de identificação de pessoa colectiva, emitidos pelo Registo Nacional de Pessoas Colectivas, ao abrigo, respectivamente, dos artigos 45.º e 18.º do Regime do Registo Nacional de Pessoas Colectivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/98, de 13 de Maio.”

Resulta do mesmo apenas que a dita nova numeração é de aplicar consoante se tenha ou não iniciado atividade até 1-1-2000.

E que no mesmo foi fixado 1-1-2003 como data-limite para a anterior numeração.

III. Do requisito da fatura relativo à identificação do empresário quanto ao NIF iniciado em “8” - al. a) do n.º 5 do art. 35.º do C.I.V.A..

Segundo o relatório de inspeção para que se remete no probatório, não terá sido utilizado o novo n.º 1 ou 2, atribuído pelo Ministério das Finanças.

Tal circunstância não é suficiente para que se considere o referido fornecedor como sujeito passivo, estando cumprido o requisito da al. a) do n.º 5 do art. 35.º

do CIVA, se na fatura em causa foi utilizado o anterior NIF, o qual é referido ser iniciado em “8”, conforme se fundamenta ainda no dito relatório de inspeção.

Tal o que é de entender, de acordo com o já decidido em caso semelhante pelo acórdão do S.T.A. de 14-12-2011, proferido no proc. 076/11, cujo sumário também se reproduz tal como acessível em www.dgsi.pt:

“I — Só através da factura (ou documento equivalente) que respeite todas as exigências do artigo 35.º, n.º 5 do CIVA o sujeito passivo poderá provar o facto tributário e exigir o direito à dedução.

II — A alínea a) do nº 5 do art. 35º impõe a obrigação das facturas mencionarem a identificação fiscal dos sujeitos passivos, mas não comete explicitamente ao adquirente a obrigação de controlar se essa identificação é ou não verdadeira.

III — A circunstância de não se ter actualizado o número fiscal nos livros de facturas e de esse número não ser válido perante o registo administrativo, não é suficiente, por si só, para se deixar de considerar o emitente de tais documentos como sujeito passivo para efeitos da dedução do imposto neles facturado.”

Concluindo:

É de julgar o recurso procedente quanto à dita III questão, sendo em consequência de revogar o decidido na parte em que se julgou a impugnação improcedente, a qual resulta totalmente procedente.».

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.



2. Das questões a decidir

São duas as questões fundamentais a decidir:

- saber se a sentença recorrida é nula por omissão de pronúncia, isto é, por ter omitido a apreciação os vícios que são imputados ao ato em crise, nomeadamente por falta de norma habilitante para a prolação do despacho a

que alude o ofício circulado n.º 30030 de 15 de Dezembro de 2000;

· saber se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento de direito ao concluir que a fatura que contenha o número de identificação fiscal anteriormente atribuído pelo Ministério da Justiça (iniciado em “8”) não observa os requisitos formais de que depende a dedutibilidade do imposto nela mencionado.



3. Dos fundamentos de facto

Foi o seguinte o julgamento de facto em primeira instância:

«Com interesse para a boa decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

1. A atividade desenvolvida pela impugnante respeita a Turismo Rural – cfr. relatório de inspeção de fls. 23 do PA anexo aos presentes autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, o mesmo se dizendo para os demais elementos infra referidos.
2. No âmbito de procedimento de análise externa de pedido de reembolso de IVA respeitante aos anos de 2000 a 2002, os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Viseu, emitiram o seguinte relatório, datado de 16/10/2003:

DIRECÇÃO DE FINANÇAS DE VISEU

DIVISÃO DE PREVENÇÃO E INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA I

ASSUNTO: ANÁLISE EXTERNA DO PEDIDO DE REEMBOLSO DE IVA

1- IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

- A..... E FILHOS, LDA.

- NIPC:
- Sede: -
- RF:

1- ASSUNTO: Correções propostas no decorrer da análise externa do pedido de reembolso de IVA de 0112T

2- APRESENTAÇÃO DA SITUAÇÃO

O Sujeito Passivo acima identificado solicitou o seguinte pedido de reembolso:
Período

Valor pedido (euros)

Ordem de serviço

0112T11.700,00€31528

No decorrer da análise interna efectuada aos elementos remetidos a esta DDF nos termos do DN 342/93, foi proposta a análise externa do reembolso em causa - apresentando-se na presente informação os elementos recolhidos.

Tendo em conta que no decorrer da acção foi verificada a dedução indevida do IVA relativo às obras do imóvel foi proposto o alargamento da mesma para efeitos de IVA e para os anos de 2000, 2001 e 2002.

3- ELEMENTOS RECOLHIDOS NA ANÁLISE EXTERNA

3.1- ACTIVIDADE DESENVOLVIDA

De acordo com a escritura de constituição da sociedade e a declaração de início de actividade apresentada pelo sujeito passivo a actividade desenvolvida é o turismo rural.

A empresa declarou o início de actividade em 1997 contudo apenas em 1999 começou efectivamente a desenvolver a actividade iniciando a remodelação/construção das instalações.

Na presente data a fase de investimentos relativos ao imóvel e ao equipamento encontra-se concluída, prevendo-se para breve a abertura e entrada em funcionamento da unidade hoteleira.

Na análise efectuada constatou-se que o sujeito passivo se candidatou com um projecto para exploração de uma unidade de turismo rural a desenvolver no imóvel denominado ".....", sito em - O imóvel em causa é propriedade particular de uma das sócias da empresa, Sra. A....., que, na sequência de um contrato de comodato gratuito outorgado, transmitiu para a sociedade o pleno gozo e fruição desse prédio.

Na visita efectuada a essa unidade de turismo rural verificou-se que dispõe de sete quartos duplos, sendo 6 deles destinados à exploração da actividade e o outro à habitação dos promotores. Dispõe ainda de cozinha, salas, salão de jogos e área exterior (jardim e piscina) - que serão de utilização comum.

3.2- INFRACÇÕES VERIFICADAS - em termos de IVA

3.2.1- DEDUÇÕES DE IVA INDEVIDAS - deduções com base em documento sem forma legal

a) identificação de deduções de IVA indevidas

Na análise dos elementos da contabilidade verificou-se que o sujeito passivo contabilizou uma dedução de IVA relativas a aquisições de bens e serviços suportadas por um documento pré-impresso onde o sujeito passivo fornecedor é identificado com o NIF (número de identificação fiscal) iniciado em "8", ou seja, o número de identificação fiscal anteriormente atribuído pelo Ministério da Justiça.

O documento em causa é o seguinte:

Nome do fornecedor

Nº factura

Data emissão

Valor do IVA deduzido (\$)

Valor do IVA deduzido (€)

B.....

187

25/5/2001

2.182.970\$10.888,61 **b) enquadramento legal**

Os empresários em nome individual encontram-se obrigados a utilizar o número de identificação fiscal de pessoa singular (iniciado por 1 ou por 2 e atribuído pelo Ministério das Finanças) em todos os actos e documentos de natureza fiscal.

Deste modo, este requisito deve ser cumprido na emissão de facturas, as quais deverão conter, nos termos do disposto na alínea a) do nº 5 do artº 35.º do IVA, o número de identificação fiscal dos sujeitos Passivos de imposto.

Na apreciação do documento indicados no ponto anterior verificou-se que corresponde a um documento pré impresso com o anterior número (iniciado em "8") - documentos estes que apenas poderiam Ter sido utilizados até 31 de Março de 2001 (de acordo com o despacho de 10.09.2000 do Exmo. Sr. Director Geral dos Impostos).

Deste modo, verificou-se que o documento em causa não obedece aos requisitos legalmente definidos, pelo que não cumprindo a condição definida no nº 2 do artº 19º do CIVA, não confere direito à dedução do imposto suportado.

Assim, **não pode ser aceite a dedução de IVA** contabilizada no montante de **10.888,61€**.

A situação descrita constituindo infracção ao nº 2 do artº 19º do CIVA é punível

nos termos do artº 114º do Regime Geral das Infracções Tributárias - RGIT (aprovado pela Lei nº 15/2001 de 5 de Junho).

3.2.2- DEDUÇÕES DE IVA INDEVIDAS - deduções de IVA relativas a aquisições para fins não empresariais

a) enquadramento fiscal da situação

A actividade desenvolvida pelo sujeito passivo, de exploração de um empreendimento de turismo no espaço rural, na modalidade de hospedagem em turismo rural, encontra-se regulamentada no DL 54/2002 de 11 de Março.

Tendo em conta o disposto no nº 2 do artº 5º desse diploma verifica-se que o turismo de habitação só pode ser explorado por pessoas singulares ou sociedades familiares que sejam as proprietárias, possuidoras ou legítimas detentoras da casa e que nelas residam durante o período de tributação.

Tendo em Conta este requisito, o imóvel deve destinar-se simultaneamente à residência do promotor e ao turismo rural - pelo que apenas parte do empreendimento será objecto de operações tributáveis.

Assim, nos termos do disposto na alínea a) do nº 1 do artº 20º do IVA, o sujeito passivo apenas pode deduzir o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos para a realização de operações tributáveis, pelo que não pode deduzir a totalidade do imposto suportado nas obras mas apenas o IVA na percentagem correspondente à área do imóvel destinado a actividade turística.

Pelo exposto e considerando o número de quartos como o critério de imputação, verifica-se que o sujeito passivo não pode deduzir o IVA correspondente a 1/7 do IVA suportado.

Este entendimento encontra-se também expresso no ofício circulado nº 33130 de 2/4//993 da DSCA do SIVA.

b) descrição das situação verificada

As declarações de IVA enviadas pelo sujeito passivo apresentam as seguintes deduções:

período

Campo 20 - IVA dedutível imobilizado

0003T

4.348,50

0006T

6.952,16

0009T

3.623,75

0012T

14.612,33

0103T

55,12

0106T

224,76

0109T

0,00

0112T

11.191,23

0203T

0,00

0206T

2.434,34

0209T

2.582,36

0212T

644,26

Estas deduções correspondem à totalidade do imposto suportado pelo sujeito passivo pelo que, tendo em conta o exposto no ponto 2, conclui-se que o sujeito passivo deduziu indevidamente IVA, na medida em que deduziu a totalidade do IVA suportado quando apenas tinha direito a deduzir 6/7 desse imposto.

Pela falta, que é **punível nos termos do artº 29º do RJIFNA**: Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (Aprovado pelo Dec-Lei n.º 20-A/90, de 15/1) - para o ano de 2000 e 1º trimestre de 2001 **e nos termos do artº 114º do Regime Geral das Infracções Tributárias** (aprovado pela Lei 15/2001 de 5 de Junho), para os restantes períodos, será emitido o respectivo auto de notícia.

4- OUTRAS INFRACÇÕES VERIFICADAS

Na consulta efectuada ao sistema informático (guias de pagamento entregues pelo sujeito passivo) verificou-se que não procedeu a entrega, nos anos de 2000, 2001 e 2002, do pagamento especial por conta a que se encontrava obrigado, nos termos do disposto no artº 98º do CIRC.

No contacto estabelecido com o sócio gerente da empresa, Dr. C....., foi o mesmo alertado para esta falta - contudo a situação não foi regularizada até à presente data.

O montante devido em cada ano ascende ao valor mínimo, ou seja, 498.8€ dado que o volume de negócios foi nulo em todos os anos.

Pela falta, que é **punível nos termos da alínea f) do nº 5 do artº 29º do RJIFNA**: Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (Aprovado pelo Dec-Lei nº 20-A/90, de 15/1), para o ano de 2000 e **nos termos da alínea f) do nº 5 do artº 114º do Regime Geral das Infracções Tributárias**, - para os anos de 2001 e 2002. Pela falta será emitido o respectivo auto de notícia.

5- CONCLUSÕES E PROPOSTAS

Conforme descrito nos pontos anteriores foram propostas as seguintes correcções para efeitos de IVA (IVA deduzido indevidamente) - respeitante aos anos de 2000, 2001 e 2002:

- fls. 23 a 27 do PA anexo aos autos

3. Perante o exercício do direito de audição pela Impugnante, a AT procedeu à respetiva apreciação, nos seguintes termos:

6- DIREITO DE AUDIÇÃO - FUNDAMENTAÇÃO

O sujeito passivo exerceu o direito de audição previsto no artº 60º da LGT e artº 60º do RCPIT.

Analizando **a exposição apresentada pelo sujeito passivo verifica-se que a mesma apenas confirma os factos recolhidos pela Administração Fiscal no âmbito da acção inspectiva e devidamente descritos na informação elaborada** - conforme a seguir se demonstra.

- PONTO 1- DEDUÇÕES COM BASE EM DOCUMENTO SEM FORMA LEGAL

Os factos apresentados pelo sujeito passivo (desconhecimento da lei e a involuntariedade verificada na prática dos factos) não alteram os factos descritos e constatados na acção inspectiva, nomeadamente aqueles que comprovam a prática de infracções (deduções indevidas) ao Código do IVA.

- PONTO 2 - DEDUÇÕES DE IVA RELATIVAS A AQUISIÇÕES NÃO EMPRESARIAIS

Na exposição apresentada o sujeito passivo refere que o imóvel em causa se

destina exclusivamente à actividade turística alegando que os membros da sociedade familiar dispõem de outra casa onde residem. Contudo este facto, conforme seguidamente se explica, não os dispensa de residir no imóvel afecto à unidade de turismo rural.

As informações recolhidas permitiram confirmar os seguintes factos:

- o sujeito passivo desenvolve apenas a actividade de turismo rural na modalidade de hospedagem com turismo rural
 - a actividade de turismo rural encontra-se regulamentada no DL 54/2002 de 11/3
 - a regulamentação da exploração da actividade de turismo rural, na modalidade de hospedagem, obriga à permanência/residência dos promotores no imóvel esta obrigação c uma condição imposta pela Direcção Geral de Turismo quer para efeitos de classificação quer para efeitos de licenciamento
- Aliás a definição legal de turismo rural refere que o mesmo respeita a serviços de hospedagem de natureza familiar, ou seja, pressupõe que os serviços são prestados no âmbito da unidade familiar - só conseguida com a habitação simultânea dos membros da sociedade familiar e dos hóspedes.

Pelo exposto é irrelevante o facto dos membros do agregado familiar disporem de outra casa para habitação na medida em que, independentemente disso, para a exploração da actividade de turismo rural eles são obrigados a residir no imóvel e a proporcionar aos hóspedes um ambiente familiar.

As más condições de um dos sete quartos não invalida o cumprimento desta condição. Aliás nada obriga a que seja este o quarto a ocupar pelos promotores. Dado que se, por um lado (conforme confirma o sujeito passivo no direito de audição), este quarto pode ser ocupado por os hóspedes, também por outro lado, os promotores podem ocupar um dos outros quartos - esta situação foi até verificada na visita efectuada às instalações no âmbito da acção inspectiva, dado que, pelos objectos de carácter pessoal existentes num dos quartos, era evidente a sua utilização pelos membros da família.

- PONTO 3 INFRACÇÕES VERIFICADAS

O sujeito passivo alega a inactividade da empresa para justificar uma "isenção" no pagamento especial por conta. Contudo a empresa não se encontra inactiva dado que se encontra desde 1997, devidamente registada para efeitos de IRC e IVA, pelo exercício da actividade de turismo no espaço rural - actividade esta efectivamente desenvolvida, encontrando-se o sujeito passivo na fase de investimento inicial, ou seja, a remodelar/construir as instalações necessárias para a realização de operações activas (tributáveis).

Assim, o sujeito passivo, desde que declarou o início de actividade, é obrigado a cumprir todas as obrigações que lhe são legalmente impostas - entre elas a obrigação de efectuar o pagamento especial por conta definido no artº 98º do Código do IRC. E, de acordo com o definido no nº 4 desse preceito legal, os sujeitos passivos apenas são dispensados de efectuar o pagamento especial por conta no exercício em que se inicia a actividade e no seguinte (redacção dada pela Lei 32B/2002 de 30/12).

Por tudo o exposto, e porque os factos apresentados não acrescentam nada de novo nem alteram os factos descritos na informação elaborada, considera-se que se mantém válidos os elementos que estiveram na base das correcções - por isso mantêm-se as propostas constantes do projecto de relatório e consequentemente os montantes dos impostos (IVA e IRC) detectados em falta. De acordo com o solicitado pelo sujeito passivo no ponto 4 - considerações finais, do direito de audição, prestam-se os seguintes esclarecimentos:

- o montante dos impostos apurados em falta é o que consta do projecto de conclusões da acção inspectiva de que foi remetida cópia ao sujeito passivo e que se encontra resumidamente descrito no mapa resumo das correcções propostas constante da página 1 da presente informação
- de modo a obter esclarecimentos sobre a melhor forma de proceder à regularização da situação tributária poderá, o sujeito passivo, consultar os Serviços Locais de Finanças da área da sua sede

- cfr. Fls. 31 a 33 do PA anexo aos autos.

4. A Administração Tributária procedeu à emissão das seguintes liquidações:

tributo

ano/período

n.º liquidação

data

valor €

data limite de pagamento

IVA

2000

03314447

11/11/2003

4.219,53

31/01/2004

IVA

2001

03314449

11/11/2003

10.971,82

31/01/2004

IVA

2002

03314458

11/11/2003

808,71

31/01/2004

JC

0012T

03314446

11/11/2003

363,96

31/01/2004

JC

0009T

03314445

11/11/2003

99,39

31/01/2004

JC

0003T

03314443

11/11/2003

141,19

31/01/2004

JC

0006T

03314444

11/11/2003

208,02

31/01/2004

JC

0112T

03314448

11/11/2003

1.140,80

31/01/2004

- cfr. Fls. 31 a 38 dos autos.

5. O pagamento das liquidações impugnadas ocorreu em 15/08/2011 - cfr. fls. 109 dos autos.

6. A presente Impugnação Judicial foi remetida em 29/04/2004 -cfr. fls. 1 dos autos.

b) Factos não provados:

Inexistem outros factos, para além dos que foram dados como provados, que revelem interesse para a boa decisão da causa.».

◇

4. Dos fundamentos de Direito

4.1. Vem o presente recurso interposto da douta sentença do Mm.^o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, na parte em que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado do período de 2001 e dos respectivos juros compensatórios.

Com o assim decidido não se conforma a **Recorrente** por duas razões fundamentais: em primeiro lugar, porque o tribunal recorrido não se pronunciou quanto à nulidade do despacho do Senhor Director-geral dos Impostos de 10 de Setembro de 2000, a que alude o relatório de inspeção tributária, nulidade que agora reafirma (e aloca ao Ofício Circulado que divulga internamente aquele despacho) e pretende seja reconhecida pelo tribunal de recurso; em segundo lugar, porque a utilização de factura com o número de identificação fiscal começado por “8” não enferma de qualquer vício para efeitos da aplicação do artigo 35.^o, n.^o 5, alínea a) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Ora, apesar de começar por invocar a nulidade da sentença recorrida por omissão de pronúncia, a **Recorrente** apressa-se a alegar também que a nulidade invocada não obsta a que o tribunal superior aprecie a questão omitida em substituição do tribunal recorrido e, assim, obvie à uma demora ainda maior do processo, que já leva mais de onze anos de pendência.

Trata-se, porém, da alegação que dirigiu ao Tribunal Central Administrativo, tendo em vista, certamente, o preceituado no artigo 665.^o, n.^o 1, do Código de Processo Civil. Disposição que, todavia, se não considera aplicável ao recurso per saltum para o Supremo Tribunal Administrativo, face ao que dispõe o artigo 679.^o do mesmo Código.

Ainda assim, extrai-se também dessa alegação que pretende seja dada prioridade ao conhecimento dos vícios imputados à sentença recorrida e que permitam o julgamento do mérito e, por essa via, uma tutela mais efetiva.

Razão porque se decide conhecer em primeiro lugar da última questão colocada no presente recurso, ou seja, a de saber se os artigos 19.^o, n.^o 2, e 35.^o, n.^o 5,

alínea a), ambos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (na redacção então em vigor) devem ser interpretados no sentido de que se opõem à dedução do imposto mencionado na fatura que indique o número de identificação fiscal antigo e não actualizado do emitente.

4.2. O Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou quanto a esta questão no acórdão indicado pelo Ex.mo Sr. Procurador Geral-Adjunto, no seu douto parecer (acórdão de 14 de Dezembro de 2011, no processo n.º 76/11, disponível no apêndice da Diário da República de 16/07/2012, págs. 2310 a 2317). Nele se consignou, além do mais, o seguinte:

«(...) para efeito de comprovação da transmissão de bens e serviços e de exercício do direito à dedução do imposto, o incumprimento da circular [leia-se: do Ofício-Circulado 30030] não significa que o fim que se pretende obter com a indicação do número de contribuinte nas facturas tenha sido frustrado. Se o anterior número cumpria a função de identificar correcta e rapidamente os sujeitos passivos interveniente[s] na transmissão dos bens e serviços, não é pelo facto de ter sido imposto diferente procedimento que meses depois deixou de a cumprir.

O que se verifica é que, contrariamente às indicações do ofício-circulado, os fornecedores continuaram a utilizar livros de facturas pré-impessos com a identificação fiscal anteriormente atribuída pelo Ministério da Justiça. Esta falta pode eventualmente ser sancionada, mas por si só não retira ao adquirente o direito à dedução do IVA mencionado nas facturas. As facturas contêm os números de identificação fiscal dos emitentes capazes de comprovar que foram eles quem efectivamente forneceram os bens e serviços nelas mencionados.

Não tendo sido invocada e provada a falsidade das facturas ou que as transmissões consubstanciaram operações simuladas, a irregularidade praticada com a manutenção nas facturas do anterior número de identificação não as invalida para efeito de dedução do imposto nelas liquidado. Pode dizer -

se que se tratou de uma irregularidade que de modo algum prejudicou os objectivos que se visam atingir com a indicação correcta do número de contribuinte do fornecedor.

Assim sendo, a circunstância de não se ter actualizado o número fiscal nos livros de facturas e de esse número não ser válido perante o registo administrativo, não é, por si só, suficiente para se deixar de considerar juridicamente o emitente de tais documentos como sujeito passivo para efeito da dedução do imposto neles facturado.»

Trata-se de um entendimento com o qual se concorda – pelas razões que explanaremos infra – e que tem aplicação integral no caso dos autos.

Na sequência da publicação do Decreto-Lei n.º 19/97, de 21 de janeiro, que definiu novas regras de atribuição do número de identificação fiscal às pessoas singulares e às pessoas coletivas e entidades equiparadas, tendo em vista adaptar as suas funções a maiores exigências de controlo, quer no plano nacional, quer no das relações intracomunitárias, foi também publicada a portaria n.º 271/99, de 13 de abril. Nos termos do n.º 2 do artigo 3.º desta portaria, os empresários em nome individual não abrangidos pela lista anexa ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (para que remetia então o n.º 2, do artigo 3.º deste Código), seriam considerados pessoas singulares para efeitos de atribuição do número fiscal.

No entanto, esta Portaria não continha nenhuma regra relativa à utilização de faturas emitidas por empresários em nome individual já anteriormente inscritos e que exibissem o n.º de identificação antigo, iniciado em “8”.

Foi essa lacuna a que, se bem vemos, pretendeu obviar a Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado através das informações n.ºs 45 e 46, divulgadas pelo Ofício-Circulado 30030, de 15/12/2000, ao consignar uma data limite para a utilização dessas faturas pelos empresários em nome individual que delas fossem emitentes.

Tratou-se de uma medida que, em boa verdade, pretendeu obviar aos

inconvenientes que derivariam para estes empresários em nome individual da migração automática para o novo número de identificação fiscal e da correspondente desatualização dos livros de faturas emitidos com o número antigo.

O que nem o legislador nem a própria Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado disseram foi que o destinatário da fatura indevidamente emitida com o número antigo não a poderia utilizar para efeitos de dedução do imposto.

A este propósito, deve anotar-se que o artigo 35.º, n.º 5, alínea a) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (na redação então em vigor) impunha que as faturas contivessem o número de identificação fiscal referente aos sujeitos passivos do imposto, mas nada referia sobre a necessidade de os dados constantes das faturas serem permanentemente atualizados ou sobre as consequências da utilização de faturas com dados relativos à identificação dos emitentes que fossem verdadeiros, ainda que se encontrassem desatualizados. Ora, tendo em conta que a finalidade da exigência formal da indicação do número de identificação fiscal é a de assegurar o efetivo controlo sobre as operações tituladas nessas faturas e sobre a verdadeira identidade do fornecedor de bens ou serviços (bem como o bom funcionamento dos instrumentos de controlo instituídos), deve entender-se que a utilização de um número de identificação desatualizado não deve obstar ao exercício do direito à dedução se dela não derivar também a impossibilidade ou menor possibilidade de controlo sobre a identidade do emitente.

Entendimento que está de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, segundo o qual o princípio da neutralidade fiscal exige que a dedução do IVA a montante seja concedida se as exigências de fundo foram cumpridas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais (ver, por todos, o acórdão do TJUE de 7 de agosto de 2018, processo n.º C-16/17). Desde que a Administração Fiscal disponha dos dados

necessários para determinar se o sujeito passivo, enquanto destinatário das transações em causa, é devedor do IVA, não pode impor, no que se refere ao direito deste último à dedução desse imposto, condições adicionais que podem ter por efeito a impossibilidade absoluta do exercício desse direito.

O que vale por dizer que a administração tributária não poderia obstar ao direito à dedução do imposto mencionado na fatura em causa apenas com base no facto de se tratar de um documento pré-impresso com o anterior número.

Tanto basta, a nosso ver, para concluir que o recurso merece provimento, logo por aqui, ficando prejudicado o conhecimento das demais questões invocadas.



5. Conclusão

Os artigos 19.º, n.º 2 e 35.º, n.º 5, alínea a) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, na redacção em vigor em 2001, devem ser interpretados no sentido de que a circunstância de o emitente da fatura não ter actualizado o número de identificação fiscal que anteriormente lhe foi atribuído pelo Ministério da Justiça não é, por si só, suficiente para obstar à dedução do imposto nela facturado.



6. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes da Secção Tributária deste Tribunal em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão na parte recorrida e julgar a impugnação procedente, no mesmo segmento.

Custas pelo **Recorrente**.

D.n.

Lisboa, 22 de janeiro de 2020. – Nuno Bastos (relator) – Gustavo Lopes Courinha
– José Gomes Correia.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>