

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:**53/2014 -T

**Tema:** IVA – conceito de atividade económica; direito à dedução

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr.ª Marta Gaudêncio e Professora Doutora Ana Maria Rodrigues, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 26-03-2014, acordam no seguinte:

### 1. Relatório

**A, S.A.**, NIPC ..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**.

A Requerente impugna o «*acto datado de 31-12-2013, da autoria do Director de Finanças de Lisboa Adjunto, em regime de substituição, notificado através do ofício n.º ..., de 7-01-2014, junto com o n.º 1, que indeferiu a reclamação graciosa apresentada pela Requerente contra as correcções efectuadas pelos Serviços da Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa e consequentes liquidações adicionais de IVA e Juros Compensatórios, no montante de € 320.775,42, € 51.921,68 e € 438,41 respectivamente*».

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 23-01-2014, aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 24-01-2014 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 27-01-2014.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 26-03-2014.

No dia 14-07-2014, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em que se procedeu à produção de prova oral (depoimento de parte e testemunha) e à junção de 4 documentos pela Requerente.

Por acórdão de 24-07-2014, o Tribunal Arbitral decidiu admitir a junção dos documentos referidos.

A Requerente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

*1.ª O IVA é um imposto geral sobre o consumo que visa tributar a utilização final de bens e serviços, pelo que os operadores económicos apenas o devem suportar quando actuem, eles próprios, como consumidores finais ou quando utilizem os bens ou serviços adquiridos para a prestação de serviços ou vendas de bens isentos sem direito à dedução, sendo o direito à dedução que assegura o correcto funcionamento do mecanismos em que assenta o IVA e, conseqüentemente, a neutralidade, característica essencial do presente imposto.*

*2.ª A detenção das participadas B, SL visa a prossecução da actividade no mercado espanhol, designadamente na Província de Sevilha tendo-se assumido como conveniente que no mercado espanhol a actividade da ora requerente se fizesse através do recurso a empresas sediadas em tal região, ou seja, a detenção das participadas inseriu-se na política de internacionalização e de expansão da Requerente através do prolongamento da sua área de negócios para Espanha; verifica-se, pois, um nexo directo e imediato entre tais despesas e o conjunto de actividade económica da Requerente, pelo que as mesmas consubstanciam despesas gerais que conferem o direito à dedução.*

*3.ª A actividade social da Requerente desenvolve-se também no plano da prestação de serviços de consultadoria, apoio administrativo, gestão e avaliação de negócios, designadamente às participadas B, SL e C, tendo contratado os*

*serviços em causa no âmbito do exercício dessa sua actividade, pelo que apresentam um nexo com as operações tributadas por se inserir nas despesas gerais da Requerente, tratando-se de investimento prévio ao desenvolvimento de novos projectos e à obtenção de know-how sem o qual não pode ocorrer a subsequente prestação de serviços e o desenvolvimento da actividade comercial da Requerente.*

*4.ª O direito à dedução não se exige que se verifique uma ligação material com um output podendo a operação ainda não ter ocorrido ou até nem chegar a ocorrer, uma vez que a dedução do imposto é financeira e não física; Assim, poderemos estar perante outputs que já tenham ocorrido no passado ou que, por razões externas, não se cheguem a verificar.*

*5.ª A dedução de IVA alegadamente indevida, deve apenas ser corrigida, não se verificando qualquer diferença para ser liquidada adicionalmente a favor do Estado, uma vez que a requerente contabilizou esse imposto (liquidado nas facturas da D) e não o descontou no imposto devido pelas suas operações tributáveis, nem pediu o reembolso do crédito existente.*

*6.ª A ratio do art.º 87.º do CIVA é permitir a correcção das declarações entregues quando das mesmas resulte que houve um enriquecimento injustificado do sujeito passivo, através da não entrega de quantias devidas ao Estado, o que não é o caso.*

*7.ª Mesmo aceitando-se a tese da indedutibilidade do IVA, é por demais evidente que, não se tendo verificado qualquer pedido de reembolso incidente sobre a dedução do IVA das facturas aqui em crise, o qual, de acordo com a posição sustentada pela AT seria indeferido - mas obviamente não daria lugar a qualquer liquidação adicional de IVA - e mantendo-se esse mesmo crédito por utilizar, não é devido qualquer montante de IVA à Administração Tributária que deva ser pago pela Requerente, podendo dizer-se que “a conclusão a extrair seria a de considerar indevida a dedução e indeferir qualquer pedido de reembolso, mas nunca liquidar adicionalmente um valor de imposto já cobrado e notificar o sujeito passivo que o havia pago, para o pagar de novo quando é certo que nunca chegou a receber o reembolso do 2.º pedido que lhe foi deferido.*

*As liquidações adicionais referidas enfermam de ilegalidade, por violarem o disposto nos artigos 99.º, al. a) e c) do CPPT e 82.º do CIVA, bem como o princípio da justiça material, inscrito no art.º 5.º da “Lei Geral Tributária” e devem, por tal motivo, ser anuladas.” - (cf. Ac. do TCA Sul, de 26.02.2008, proferido no processo n.º 00917/05, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).)*

*8.ª Os juros compensatórios constituem uma compensação para o credor, designadamente do ganho perdido até à integração do seu crédito, sendo que no presente caso não se verifica qualquer crédito a favor do Estado, que dê lugar ao pagamento de juros compensatórios;*

*9.ª Como se decidiu já em caso similar, “No caso em apreço e com referência às liquidações adicionais referidas em 1), o Estado não esteve, tempo algum, privado do imposto e por isso não ocorre o pressuposto retardamento justificativo da compensação, na forma de juros.” – cf. Ac. do TCA Sul, de 26.02.2008 citado.*

*10.ª O prazo de caducidade é de 4 anos contados para efeitos de IVA de 2006, desde 1.01.2007, pelo que o prazo para liquidar qualquer imposto no caso de ser devido imposto o que como se demonstrou é um absurdo, terminou em 1.01.2011 – cf. art.º 45.º da Lei Geral Tributária, tendo as liquidações de IVA e juros compensatórios, em questão, sido notificadas à Requerente em 10.07.2013, decorridos mais de 2 anos sobre o termo do prazo de caducidade.*

*Nestes termos, deve a presente impugnação ser julgada provada.*

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou contra-alegações em que formulou as seguintes conclusões:

*A. As correcções aqui sindicadas têm por base a não-aceitação da dedução de imposto suportado com prestações de serviços de controlo administrativo e financeiro efectuadas às empresas B, SL, C, SL e E, SL, das quais a Requerente é detentora de participações sociais.*

*B. O objecto social da Requerente, descrito na certidão da conservatória do registo comercial e constante do cadastro de actividade da AT, não coincide com o objecto social que a empresa desenvolve, pois, desde praticamente o início de actividade da Requerente que esta, apesar de operar no sector da construção civil, fá-lo através da prestação de serviços de consultadoria, subcontractando a terceiros a realização de certos trabalhos.*

*C. A Requerente exerce igualmente a actividade de detenção de partes sociais, como resultou directamente da prestação de depoimento da segunda testemunha.*

*Efectivamente, a forma como os dividendos obtidos foram registados contabilisticamente indicia claramente que os dividendos obtidos nunca poderiam ser resultado da participação social que detém na empresa espanhola.*

*D. A simples detenção de participações sociais não constitui, em sede de IVA, uma actividade sujeita a imposto, uma vez que não tem previsão expressa nos artigos 1º n.º 1 e 2º, ambos do Código do IVA, sendo uma operação fora do campo de aplicação do imposto.*

*E. Neste sentido veja-se os Acórdãos do TJUE, no processo C-77/01 de 29.04.2009, bem como o do processo C-437/06 e ainda o do processo C-98/98 de 08.06.2000.*

*F. No que diz respeito à alegação de que se verificou o direito à caducidade, cumpre informar que, nos termos dos artigos 19º a 22º do Código do IVA, o direito à dedução do imposto suportado nas prestações adquiridas nasce no momento em que se torna exigível, de acordo com as regras dos artigos 7º e 8º do mesmo Código.*

*G. Tanto o reporte como o reembolso são formas do exercício do direito à dedução, sem limite de prazo para esse exercício, usadas em alternativa, sendo que qualquer um dos mecanismos está sujeito a ser aferido pela AT, como poderá ser sempre qualquer dedução indevida.*

*H. O acto de negação de reporte, tal como o de recusa de reembolso, é um acto de negação, que, nessa medida, não produz nem declara qualquer obrigação para o contribuinte que ele não tivesse anteriormente, pelo que não valem, para*

*estes, as razões de segurança jurídica que justificam a limitação temporal da possibilidade de efectuar actos de liquidação.*

*I. Sobre situação idêntica versa o Ac. do STA, proferido em 12.07.2007, no âmbito do Processo 0303/07. Também ali estava em causa saber se, para efeitos de reporte/reembolso de IVA, podem ser considerados créditos da AT, derivados de anteriores deduções indevidas efectuadas pelo mesmo contribuinte, concluindo-se que não há suporte jurídico para considerar que a AT está limitada pelo prazo de caducidade do direito à liquidação, ao apreciar a existência dos pressupostos da existência do crédito de imposto reportado sucessivamente.*

*Termos pelos quais e com o douto suprimento de V. Exa. deve a presente acção ser julgada improcedente com as legais consequências.*

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente iniciou a actividade, para efeitos fiscais, em 17-12-2002, consistindo a mesma na "prestação de serviços de consultoria, apoio administrativo, gestão e avaliação de negócios”;
- b) Em cumprimento das Ordens de Serviço n.ºs ..., ... e ..., de 09-11-2012, e despacho de 14-11-2012, emitidas no âmbito do código de actividade ... foi efectuada à Requerente A, S.A. a Inspeção Externa de âmbito parcial IVA, com incidência nos anos de 2009, 2010;

- c) Na sequência da inspeção foi elaborado um projecto de Relatório da Inspeção Tributária (documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- d) A Requerente pronunciou-se sobre o projecto de relatório nos termos que constam do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- e) Em 01-01-2009 a contabilidade revelava um crédito de IVA no montante de 357.898,29, tem como justificação IVA deduzido, com base em diversos documentos nos quais se incluem as facturas do fornecedor D, SA, seguidamente identificadas:

The image shows a screenshot of a spreadsheet with a dark background and red grid lines. The visible data is as follows:

|              | 1          | 2                   | 3                 | 4                   | 5          |
|--------------|------------|---------------------|-------------------|---------------------|------------|
|              | 100,00     | 1.100,00            | 1.200,00          | 300.000,00          | 300.000,00 |
|              | 300.000,00 | 300.000,00          | 300.000,00        | 300.000,00          | 300.000,00 |
| <b>TOTAL</b> |            | <b>1.500.000,00</b> | <b>315.000,00</b> | <b>1.815.000,00</b> |            |

- f) No Relatório da Inspeção Tributária, cujo teor se dá como reproduzido, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que os serviços prestados pela empresa D, SA serviram unicamente o propósito da análise da situação económica e financeira das empresas espanholas, com vista à sua futura aquisição e que a detenção de partes sociais não constitui uma actividade económica para efeitos de IVA, pelo que entendeu que o IVA pago em virtude daqueles serviços não é susceptível de ser deduzido, à luz do disposto no artigo 20.º do CIVA;
- g) A Requerente adquiria e vendia acções de outras empresas;
- h) Na sequência deste entendimento, a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que o valor do IVA contido nas facturas da D, SA, no montante de € 315.000,00 terá sido indevidamente deduzido;

- i) Além das referidas facturas, estavam também incluídos no crédito de IVA dedutível valores relativos a outros serviços igualmente relacionados com a aquisição e detenção de partes sociais, que a Autoridade Tributária e Aduaneira, pelos motivos já referidos, entendeu não poderem ser aceites;
- j) O IVA suportado pela Requerente com as referidas facturas foi superior ao IVA liquidado nas operações activas da Requerente pelo que esta entendeu que se gerou, em 2007, o referido crédito de imposto a seu favor, que manteve nos períodos seguintes, nunca tendo efectuado subtracção do montante do crédito referido ao montante de IVA que entregou à Administração Tributária nos períodos de imposto seguintes e nunca tendo solicitado o seu reembolso;
- k) Com base nas correcções efectuadas em sede de IVA, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou a liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 0903T, no montante de € 320.775,42 e as liquidações de juros compensatórios n.º ..., no valor de € 438,41 e n.º ..., no valor de € 51.921,68, todas com data limite de pagamento de 31-08-2013 (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- l) Em 17-09-2013, a Requerente apresentou uma reclamação graciosa das referidas correcções e liquidações (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- m) Em 09-10-2013, a Requerente foi citada para a execução fiscal n.º ..., que visa a cobrança coerciva de uma dívida de IVA no montante total de 373.455,96 €, referente às liquidações adicionais objecto do presente pedido de pronúncia arbitral (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- n) A Requerente apresentou junto do Serviço de Finanças de Lisboa, um pedido de prestação de garantia tendo por objecto participações sociais de que a ora reclamante era titular, consistindo em 612.590 acções da sociedade F, S.A. – sociedade comercial anónima com sede na Rua ...



Lisboa, com o Número de Identificação de Pessoa Colectiva ...  
(documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

Em 17-12-2013 e 23-12-2013, a Administração Tributária penhorou diversos activos que a Requerente detinha junto do Banco, designadamente todos os saldos bancários (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

Em 27 de Dezembro de 2013, a Requerente reclamou judicialmente do acto do órgão de execução fiscal que ordenou as penhoras referidas no número anterior (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

A reclamação graciosa referida foi indeferida por despacho de 31-12-2013, proferido pelo Senhor Director de Finanças Adjunto, em regime de substituição, despacho esse que manifestou concordância com a informação em cuja primeira página o despacho foi proferido, cujo teor se dá como reproduzido;

Em 23-01-2014, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

## 2.2. Factos não provados

2.2.1. Não se provou que a Requerente se dedicasse à actividade de detenção de participações sociais nem que não se dedicasse a essa actividade.

A prova produzida não permite formular um juízo seguro num sentido ou noutro.

2.2.2. Não se provou que as facturas referidas se reportassem à actividade de serviços relacionados com aquisição de participações sociais das empresas B SL, empresa C SL e E SL., com sede em Espanha, serviços esses que tivessem como objectivo, proceder à análise destas empresas no sentido de verificar a viabilidade económica destas, com o intuito de a Requerente adquirir participações sociais nestas empresas.

No Relatório da Inspeção Tributária refere-se que foi esta a explicação para as despesas que foi dada pelo administrador da empresa no procedimento inspectivo, mas a Requerente

nega que tenha sido dada tal informação e no Relatório da Inspeção Tributária não há qualquer documento que comprove que ela tenha sido dada.

Por outro lado, o «termo de declarações» do administrador da Requerente que foi junto ao Relatório da Inspeção Tributária não contém qualquer afirmação do tipo referido (página 19 do documento que contém a 1.<sup>a</sup> parte do Relatório da Inspeção Tributária, junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira ao presente processo).

Para além disso, ao exercer o direito de audição no processo inspectivo, a Requerente refere que as suas participações naquelas empresas foram adquiridas em 2003, pelo que não podiam com essa aquisição relacionar-se despesas efectuadas em 2006. A Autoridade Tributária e Aduaneira, ao apreciar as observações da Requerente efectuadas no exercício do direito de audição, nada diz sobre esta afirmação da Requerente, limitando-se a dizer que o que referira no projecto de relatório lhe tinha sido dito pelo administrador.

Nestas condições, tem de se concluir que, no mínimo, há dúvidas sobre se as despesas referidas têm a ver com a aquisição ou detenção de participações sociais.

2.2.3. Não se provou que a prestação de serviços contratada à empresa D consistisse na obtenção e análise de informações de mercado, estudos de diversos projectos em carteira e dinamização de projectos em desenvolvimento, destinadas à actividade comercial da Requerente nem se provou que não fosse este objectivo visado com aquelas despesas.

### 2.3. Fundamentação da matéria de facto

A fixação da matéria de facto baseia-se, em geral, no Relatório da Inspeção Tributária e, nos pontos indicados, nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

### Matéria de direito

A Requerente não impugnou todas as correcções efectuadas em sede de IVA, referidas no Relatório da Inspeção Tributária, mas apenas a relativa a um crédito de €

315.000,00, que a Autoridade Tributária e Aduaneira encontrou registado, crédito cujo reembolso não foi pedido pela Requerente e que não foi compensado com IVA devido nos períodos de imposto subsequentes.

A tese da Autoridade Tributária e Aduaneira, subjacente às liquidações impugnadas é, em suma, a de que o crédito de IVA que foi registado pela Requerente se reporta a despesas efectuadas com uma actividade de aquisição de participações sociais, que não constitui actividade económica, para efeitos do artigo 2.º do CIVA e, por isso, não há direito a dedução do IVA com elas suportado, nos termos do artigo 20.º do mesmo Código. A Requerente defende que as despesas referidas não se reportam à aquisição ou detenção de participações sociais, mas consistem na obtenção e análise de informações de mercado, estudos de diversos projectos em carteira e dinamização de projectos em desenvolvimento e devem considerar-se despesas gerais da sua actividade comercial, pelo que há o direito à dedução uma vez que os custos dos serviços em causa *«fazem parte das despesas gerais da ora Requerente e são elementos constitutivos do preço dos bens e serviços que esta presta»* (artigo 44.º da petição inicial).

Para além disso, a Requerente defende que não pediu o reembolso do IVA nem deduziu o imposto a que se refere o crédito que a Autoridade Tributária e Aduaneira encontrou registado e que, nessas condições, não pode liquidar o IVA que liquidou.

A prova produzida não permitiu uma conclusão segura sobre a finalidade das despesas referidas.

O artigo 74.º, n.º 1, da LGT estabelece que *«o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque»*.

Assim, o ónus da prova de que as despesas referidas estão relacionadas com a aquisição ou detenção de participações sociais recai sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira, que invoca tal facto como pressuposto da liquidação adicional de IVA que efectuou.

Por isso, não se provando o facto em que a Autoridade Tributária e Aduaneira baseou a correcção referida e a subsequente liquidação, a dúvida tem de ser valorada processualmente a favor da Requerente, como impõe o artigo 100.º, n.º 1, do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, que estabelece que *«sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado»*.

Para além disso, também não se vislumbra qualquer fundamento para a liquidação de IVA, pois o crédito de que a Requerente se julga titular não foi reembolsado nem subtraído em qualquer medida aos montantes de IVA que a Requerente tinha a pagar nos períodos subsequentes.

A Requerente pagou o IVA referido nas facturas pelo que a Autoridade Tributária e Aduaneira nada mais tem a receber a esse título.

Por outro lado, o direito à dedução efectua-se *«mediante subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, durante um período de declaração, do montante do imposto dedutível, exigível durante o mesmo período»* (artigo 22.º, n.º 1, do CIVA) ou em períodos posteriores (n.ºs 2, 3 e 4 do mesmo artigo). Para além disso, exercer-se o direito à dedução através de pedido de reembolso, nos termos dos n.ºs 5 e 6 do mesmo artigo.

Mas, sem ser efectuada uma subtracção do IVA numa declaração ou efectuado qualquer pedido de reembolso. Designadamente, o reporte de IVA ínsito no n.º 4 do artigo 22.º do CIVA, em que se estabelece que *«sempre que a dedução de imposto a que haja lugar supere o montante devido pelas operações tributáveis, no período correspondente, o excesso é deduzido nos períodos de imposto seguintes»*, não consubstancia exercício do direito à dedução antes de a dedução se consumir, através da subtracção ao montante global do imposto devido pelas operações tributáveis do sujeito passivo, num desses períodos seguintes. Aliás, é precisamente por o mero reporte (traduzido em evidenciar o crédito de IVA neste sentido registos contabilísticos, nos termos do artigo 44.º do CIVA), sem subtracção do IVA numa declaração não consubstanciar, só por si, exercício do direito à dedução, que se explica que a posterior possibilidade de exercício do direito à dedução através da modalidade de pedido de reembolso, que não se teria justificação se o direito à dedução já se considerasse exercido através do mero reporte.

Por isso, no caso em apreço, estando-se perante uma situação em que se provou que o valor do crédito referido nunca foi subtraído ao IVA devido em qualquer período posterior nem foi reembolsado, tem de se concluir que não foi exercido o direito à dedução pela Requerente.

Assim, não se vislumbra como é que a Autoridade Tributária e Aduaneira entende haver fundamento para considerar que houve exercício indevido do direito a dedução.

Designadamente, o mero facto de o contribuinte entender que é titular de um crédito de IVA, não constitui, só por si, exercício do direito à dedução. As correcções de declarações só são permitidas quando houve declaração em que foi referido imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos (artigo 87.º do CIVA) e, neste caso não se provou que isso tivesse ocorrido.

A **não-aceitação da dedução do IVA** suportado na aquisição de serviços de que fala a Autoridade Tributária e Aduaneira no artigo 31.º da sua resposta, pode ser fundamento para recusar à Requerente o exercício do direito a dedução, se e quando a Requerente hipoteticamente o exercer, se se verificar que não há direito a dedução. Mas, diferente da não-aceitação, é exigir que a Requerente **pague novamente o IVA** que já pagou e que não lhe foi reembolsado, quer autonomamente quer por compensação.

Se uma solução legislativa deste tipo estivesse prevista na lei, ela estaria ao arrepio do princípio nuclear da tributação a nível de impostos, que assente «*essencialmente na capacidade contributiva*» (artigo 4.º, n.º 1, da LGT) e, ao traduzir-se na imposição a um sujeito passivo de IVA da obrigação de pagar duas vezes o imposto, seria manifestamente inconstitucional, por ser incompatível com o princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos (que emana do artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa).

No que concerne às liquidações de juros compensatórios, tendo ela como pressuposto a liquidação adicional de IVA, enfermam do mesmo vício que afecta aquela, que nela se repercute.

Para além disso, não se vislumbra também como é que a Autoridade Tributária e Aduaneira pode entender ter ocorrido algum atraso na liquidação de IVA que possa gerar direito a exigir juros compensatórios, quando todo o IVA devido relativo às facturas referidas foi pago e a Autoridade Tributária e Aduaneira não entregou qualquer quantia à Requerente na sequência de exercício do direito à dedução.

Na verdade, «*são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária*» e «*são também devidos juros compensatórios quando o sujeito passivo, por facto a si imputável, tenha recebido reembolso superior ao devido*» (artigo 35.º, n.º s 1 e 2, da LGT).

No caso em apreço, é manifesto que não se verifica qualquer das situações aqui previstas, pelo que não tem fundamento legal a liquidação de juros compensatórios.

Tanto basta para concluir que as liquidações impugnadas enfermam de vícios de erro sobre os pressupostos de facto e erro sobre os pressupostos de direito.

Estes vícios justificam a anulação parcial das liquidações impugnadas nas partes correspondentes à quantia de € 315.000,00 de IVA, que, pelo exposto, se entende ter sido indevidamente liquidado (artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo).

Concluindo-se pela anulação parcial das liquidações com estes fundamentos fica prejudicado, por ser inútil, a apreciação do vício de caducidade do direito de liquidação.

#### **4. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular parcialmente a liquidação adicional de IVA n.º ..., relativa ao período de 0903T, no montante de € 320.775,42, na parte correspondente a quantia de € 315.000,00;
- c) Anular parcialmente as liquidações de juros compensatórios n.º ..., no valor de € 438,41 e n.º ..., no valor de € 51.921,68, na parte em que tiveram como base de cálculo da quantia de € 315.000,00.

#### **5. Decisão**

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **373.455,94**.

## 6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **6.120,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa 20-10-2014

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Marta Gaudêncio)

(Ana Maria Rodrigues)