

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 333/2015-T

Tema: IVA - Aquisições de bens e serviços utilizados na actividade de investigação e desenvolvimento

Decisão Arbitral

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr.^a Magda Feliciano e Dr. Diogo Feio, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 11-08-2015, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., NIPC..., com sede na Rua..., n.º..., ...-... Porto (doravante designada como “Requerente”), veio requerer pronúncia arbitral, nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (doravante designado como “RJAT”) para anulação das seguintes liquidações de IVA emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT):

- a) Liquidação n.º ... referente a IVA do período 1003T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 483.579,88;
- b) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 86.487,93;
- c) Liquidação n.º ... referente a IVA do período 1006T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 26.886,46;
- d) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 4.540,50;
- e) Liquidação n.º ... referente a IVA do período 1009T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 22.759,73;

- f) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 3.616,61;
- g) Liquidação n.º ... referente a IVA do período 1012T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 64.588,63;
- h) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 9.612,20;
- i) Liquidação n.º ... referente a IVA do período 1103T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 31.168,55;
- j) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 4.331,15;
- k) Liquidação n.º ... referente a IVA do período 1106T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 22.142,84;
- l) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 2.853,70;
- m) Liquidação n.º ... referente a IVA do período 1109T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 22.518,41;
- n) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 2.675,06.

A Requerente imputa às liquidações impugnadas vícios de erro na quantificação do facto tributário e de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito e pede ainda que se considere que tem direito à integral dedução do IVA suportado nas suas aquisições de bens de imobilizado e outros bens e serviços, e determinada a devolução à Requerente do valor das liquidações, com o pagamento de juros indemnizatórios

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** em 09-06-2015.

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 os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 27-07-2015, as Partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, 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 11-08-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e requerendo que seja efectuado reenvio prejudicial para o TJUE, *«para efeitos de definir o recorte da dedução de IVA suportado nas aquisições, atendendo a que as prestações de serviços de investigação não consubstanciam uma operação tributável nos termos do CIVA, sendo financiada por fundos nacionais e europeus não reembolsáveis»*.

Por despacho de 10-10-2015 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, 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) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Não são suscitados obstáculos à apreciação do mérito da causa.

A Autoridade Tributária e Aduaneira pretende que seja efectuado reenvio prejudicial para o TJUE sobre a *«harmonização da interpretação do art.º 20.º n.º 1 do CIVA, com o artigo 9.º n.º 1 da Directiva IVA que define a actividade económica»*.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Requerente é uma associação sem fins lucrativos, vinculada à reitoria da B..., que tem como actividade a investigação na área marinha, estando enquadrada no regime normal trimestral em IVA, com o tipo de operações “Misto com afectação real de todos os bens” e em IRC no regime normal, pela actividade de «*Outra Investigação e Desenvolvimento das Ciências Físicas*», CAE 72190, tendo iniciado a mesma em 29-02-2000, procedendo à dedução integral do IVA;
- B) A actividade principal da Requerente consiste em realizar projectos de investigação e desenvolvimento na área marinha e ambiental, tendo os seguintes projectos em mão:
- 1) Investigação do estado ecológico a longo prazo, originado por pressões naturais e humanas nos estuários do Minho, Mondego e Mira;
 - 2) Investigação de processos que influenciam os “MolluscaBivalvia” em estuários, identificação de factores genéticos e ambientais chave;
 - 3) Investigação dos impactos ao nível do ecossistema de espécies invasoras;
 - 4) Investigação da biodiversidade e Conservação de Bivalves, informação ecogeográfica, genética e fisiológica;
- C) As prestações de serviços efectuadas pela Requerente no âmbito de projectos de investigação e desenvolvimento na área marinha a ambiental são financiadas por fundos nacionais e europeus não reembolsáveis;
- D) A Requerente presta serviços de segurança e telecomunicações à Reitoria da B..., tendo celebrado contratos com uma empresa de segurança privada e uma operadora de telecomunicações, sendo o utilizador final destes serviços a Reitoria da B...;
- E) Por razões financeiras, esses serviços são redebitados à Reitoria pelo mesmo valor, ficando assim esta operação nula para efeitos de IVA e IRC;
- F) Excepcionalmente, o Requerente presta serviços de análises de águas e outras análises químicas a empresas privadas, liquidando IVA à taxa normal nestes casos;
- G) Em 15-05-2014, a Requerente submeteu um pedido de reembolso de IVA, por referência ao período 201403T, através da declaração periódica n.º...;

- H) O pedido de reembolso de IVA do período 2014/03T foi o primeiro pedido de reembolso apresentado pela Requerente, que tinha um crédito que foi acumulando ao longo de diversos exercícios de valor superior a um milhão de euros, mas só solicitou o reembolso de 80.000,00, efectuando na declaração relativa àquele período reporte de € 1.180.056,77;
- I) Na sequência do pedido de reembolso, foi aberta pela Autoridade Tributária e Aduaneira a ordem de serviço n.º OI2014..., por referência ao exercício de 2014, e as ordens de serviço n.ºs OI2014... e OI20014..., por referência, respectivamente, aos exercícios de 2010/2011/2012/2013, todas de âmbito parcial para IVA;
- J) No Projecto de Relatório da Inspeção Tributária elaborado na sequência da acção inspectiva, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

e) Enquadramento legal dos serviços prestados pela entidade

1 - Projetos de investigação e desenvolvimento na área marinha e ambiental

As prestações de serviços efetuados por esta entidade são todas financiadas por fundos nacionais e europeus não reembolsáveis.

Estas prestações de serviços, não consubstanciam uma atividade de carácter económico, pelo facto de não ter subjacente qualquer relação de reciprocidade, própria de uma relação comercial, nem de obtenção de proveitos de carácter permanente.

Assim, concluindo-se que estas operações não consubstanciam o exercício de uma atividade económica, não configuram uma operação tributável, e como tal não estão sujeitas a IVA, de acordo com o previsto nos artigos 1.º e 2.º do CIVA.

Quanto à dedutibilidade do imposto suportado nas aquisições efetuadas para a prestação destes serviços conclui-se o seguinte:

Não configurando aquelas operações como tributáveis, de acordo com o previsto no artigo 20.º do CIVA, em que apenas é dedutível o imposto suportado que tenha incidido sobre bens ou serviços utilizados para a realização de operações tributáveis sujeitas a imposto, o imposto suportado nas

aquisições efetuadas para a realização destes serviços não confere direito à dedução.

2 - Outros serviços prestados

2.1 - Relativamente às prestações de serviços ocasionais de análises de águas e outras análises químicas a empresas privadas, constata-se que estes serviços consubstanciam operações tributáveis sujeitas a imposto e dele não isento, pelo que o imposto suportado nas aquisições efetuadas para a prestação destes serviços confere o direito à dedução, de acordo com o previsto nos artigos 1.º e 20.º do CIVA.

2.2 - Redébito de despesas

Relativamente a estes serviços, verifica-se que a entidade, redebita pelo mesmo valor, os serviços prestados que lhe foram faturados pela empresa de comunicações e de segurança privada.

Este redébito configura uma prestação de serviço face ao estipulado no artigo 4.º do CIVA.

4 - Conclusão:

Pelo exposto, conclui-se que o sujeito passivo pratica operações que conferem direito à dedução e operações não tributáveis (fora do campo do imposto), pelo que vamos proceder à correção do IVA indevidamente deduzido.

(...)

III - DESCRIÇÃO DOS FATOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS A MATÉRIA COLETÁVEL

IVA

1 - IVA indevidamente deduzido (campo 24 das declarações periódicas)

Como referido no ponto II deste relatório, a atividade principal do sujeito passivo consiste em:

- Investigação marinha e ambiental, tendo neste momento os seguintes projetos em mão:

- Investigação do estado ecológico a longo prazo originado por pressões naturais e humanas nos estuários do Minho, Mondego e Mira;

- *Investigação de processos que influenciam os "Mollusca Bivalvia" em estuários, identificação de fatores genéticos e ambientais chave;*
- *Investigação dos impactos ao nível do ecossistema de espécies invasoras;*
- *Investigação da biodiversidade e Conservação de Bivalves, informação ecogeográfica, genética e fisiológica.*

A Direção de Serviços do IVA tem entendido que, se uma entidade realiza uma atividade de investigação e desenvolvimento que não tem intuítos comerciais, não sendo portanto vendido o resultado dessa investigação (como é o caso), não existem operações tributáveis, pelo que essa atividade é classificada fora do campo de IVA, não conferindo assim qualquer direito a dedução do imposto suportado.

Assim, nestes termos, a atividade de investigação e desenvolvimento não consubstancia uma operação tributável nos termos do Código do IVA, sendo nestes casos classificada como fora do campo do imposto.

Ora, constatou-se que o sujeito passivo, deduziu indevidamente todo o IVA suportado nas aquisições efetuadas, para a prossecução deste tipo de atividade, ao longo do período compreendido 2006/09T e 2014/03T.

Para apuramento do imposto indevidamente deduzido pelo sujeito passivo, baseamo-nos na contabilidade do mesmo.

De facto, o sujeito passivo utiliza centros de custo, sendo que as aquisições efetuadas para a prossecução das diversas atividades estão devidamente separadas.

Assim, vamos proceder à correção do IVA indevidamente deduzido relativamente as aquisições efetuadas para a prossecução da atividade de investigação e desenvolvimento, como indicado de seguida:

Quadro 1

CAMPO 24 (Outros bens e Serviços)	
Período	IVA Indevidamente Deduzido
200609T	17.638,83 €
200612T	28.651,89 €
Total 2006	46.290,72 €
200703T	20.660,86 €
200706T	27.601,25 €
200709T	33.128,55 €
200712T	33.986,30 €
Total 2007	115.376,96 €
200803T	19.917,07 €
200806T	28.961,84 €
200809T	24.016,67 €
200812T	33.915,65 €
Total 2008	106.811,23 €
200903T	22.579,55 €
200906T	19.827,65 €
200909T	21.568,54 €
200912T	26.837,10 €
Total 2009	90.812,84 €
Total06/09	359.291,75 €
201003T	25.751,42 €
201006T	10.457,63 €
201009T	15.188,47 €
201012T	58.093,36 €
Total 2010	109.490,88 €
201103T	14.936,91 €
201106T	36.773,22 €
201109T	9.008,65 €
201112T	41.704,97 €
Total 2011	102.423,75 €
201203T	51.476,62 €
201206T	48.227,55 €
201209T	38.861,15 €
201212T	48.308,97 €
Total 2012	186.874,29 €
201303T	36.996,22 €
201306T	39.535,47 €
201309T	58.498,62 €
201312T	104.634,15 €
Total 2013	239.664,46 €
201403T	36.949,40 €
Total 2014	36.949,40 €

2 - IVA indevidamente deduzido (campo 20 das declarações periódicas)

Para correção do IVA indevidamente deduzido relativo ao ativo fixo tangível (campo 20 das declarações periódicas), utilizamos o critério descrito de seguida.

Verifica-se, que o sujeito passivo, embora residualmente, efetua operações sujeitas a imposto e dele não isentas, conjuntamente com operações não decorrentes de uma atividade económica, conforme se refere no ponto e).

Neste contexto, no caso de bens ou serviços de utilização mista parcialmente afetos a realização de operações não decorrentes de uma atividade económica,

a determinação do montante de IVA não dedutível relativo a estas, não pode ter por base o método de pro rata previsto no n.º 4 do artigo 23.º do CIVA, devendo ser obrigatoriamente utilizada a afetação real em função da efetiva utilização.

Com efeito, dada a natureza da atividade desenvolvida, a aplicação de um critério objetivo que permita apurar com grau aproximado o montante de IVA que efetivamente o sujeito passivo tem direito a deduzir, terá necessariamente de se adaptar à situação e organização concreta do mesmo e no contexto global da sua atividade.

Assim, como critério a utilizar que permita obter o montante de IVA dedutível, sabendo-se que as operações sujeitas representam ao longo dos anos, uma percentagem diminuta, relativamente ao total de operações, optou-se por utilizar para determinação do montante do IVA dedutível, o resultado do quociente obtido através da relação entre os gastos incorridos para a prossecução da atividade da fora do campo do imposto e o total dos gastos incorridos.

Nestes termos, iremos calcular o valor da percentagem de dedução, conforme se segue:

Quadro 2

ANO	Gastos Incorridos Atividades Sujeitas (A)	Total Gastos Incorridos (B)	Percentagem de Dedução (PRD) (C) = (A) / (B)
2006	148.223,71 €	1.096.618,09 €	0,14
2007	169.853,60 €	1.510.012,74 €	0,11
2008	184.495,96 €	1.388.882,55 €	0,13
2009	183.938,96 €	1.549.081,82 €	0,12
2010	432.192,62 €	2.125.952,82 €	0,20
2011	443.793,08 €	2.033.034,94 €	0,22
2012	277.635,33 €	1.905.689,14 €	0,15
2013	333.876,05 €	2.515.844,04 €	0,13
2014	93.440,62€	581.914,26€	0,16

Procedemos então à correção do IVA dedutível relativo ao Ativo Fixo Tangível, como indicado de seguida:

Quadro 3

Período	CAMPO 20 (Ativo Fixo Tangível)			
	IVA Deduzido (a)	% IVA Dedutível (PRD) (b)	IVA Dedutível Corrigido (c) = (a) * (b)	IVA Dedutível Correção (d) = (a) – (c)
200609T	13.104,47 €	0,14	1.834,63 €	11.269,84 €
200612T	16.313,89 €	0,14	2.283,94 €	14.029,95 €
Total 2006	29.418,36 €		4.118,57 €	25.299,79 €
200703T	5.746,82 €	0,11	632,15 €	5.114,67 €
200706T	12.002,53 €	0,11	1.320,28 €	10.682,25 €
200709T	2.466,99 €	0,11	271,37 €	2.195,62 €
200712T	14.238,98 €	0,11	1.566,29 €	12.672,69 €
Total 2007	34.455,32 €		3.790,09 €	30.665,23 €
200803T	6.420,57 €	0,13	834,67 €	5.585,90 €
200806T	6.042,48 €	0,13	785,52 €	5.256,96 €
200809T	3.738,43 €	0,13	486,00 €	3.252,43 €
200812T	27.733,06 €	0,13	3.605,30 €	24.127,76 €
Total 2008	43.934,54 €		5.711,49 €	38.223,05 €
200903T	6.667,47 €	0,12	800,10 €	5.867,37 €
200906T	14.602,74 €	0,12	1.752,33 €	12.850,41 €
200909T	6.819,45 €	0,12	818,33 €	6.001,12 €
200912T	34.541,86 €	0,12	4.145,02 €	30.396,84 €
Total 2009	62.631,52 €		7.515,78 €	55.115,74 €
Total06/09	170.439,74 €		21.135,93 €	149.303,81 €
201003T	14.906,55 €	0,20	2.981,31€	11.925,24 €
201006T	20.656,54 €	0,20	4.131,31€	16.525,23 €
201009T	12.886,06 €	0,20	2.577,21€	10.308,85 €
201012T	34.943,92 €	0,20	6.988,78€	27.955,14 €
Total 2010	83.393,07 €		16.678,61€	66.714,46 €
201103T	20.812,00 €	0,22	4.578,64€	16.233,36 €
201106T	21.017,42 €	0,22	4.623,83€	16.393,59 €
201109T	19.156,67 €	0,22	4.214,47€	14.942,20 €
201112T	6.207,65 €	0,22	1.365,68€	4.841,97 €
Total 2011	67.193,74 €		14.782,62€	52.411,12 €
201203T	18.742,16 €	0,15	2.811,32€	15.930,84 €
201206T	7.653,00 €	0,15	1.147,95€	6.505,05 €
201209T	7.710,18 €	0,15	1.156,53€	6.553,65 €
201212T	29.677,88 €	0,15	4.451,68€	25.226,20 €
Total 2012	63.783,22 €		9.567,48€	54.215,74 €
201303T	17.576,98 €	0,13	2.285,01€	15.291,97 €
201306T	9.787,99 €	0,13	1.272,44€	8.515,55 €
201309T	13.146,49 €	0,13	1.709,04€	11.437,45 €
201312T	47.135,30 €	0,13	6.127,59€	41.007,71 €
Total 2013	87.646,76 €		11.394,08€	76.252,68 €
201403T	24.355,92 €	0,16	3.896,95€	20.458,97 €
Total 2014	24.355,92 €		3.896,95€	20.458,97 €

3 - Correção ao campo Regularizações a favor do sujeito passivo (Campo 41 das declarações periódicas)

O sujeito passivo regularizou IVA a favor do Estado durante o período 2006/09T a 2014/03T relativo a notas de crédito recebidas dos fornecedores. Este IVA, já tinha sido anteriormente deduzido pelo sujeito passivo e está a ser agora corrigido.

Assim, vamos proceder à correção desse campo, anulando o IVA regularizado a favor do Estado relativo a gastos incorridos para a atividade fora de campo de imposto, como se indica de seguida:

Quadro 4

Período	IVA Regularização Campo 41	Correção	IVA Regularizado corrigido
200609T	3,58 €	3,58 €	0,00 €
200612T	215,27 €	215,27 €	0,00 €
Total 2006	218,85 €	218,85 €	0,00 €
200703T	75,60 €	75,60 €	0,00 €
200706T	388,90 €	388,90 €	0,00 €
200709T	16,80 €	16,80 €	0,00 €
200712T	21,61 €	21,61 €	0,00 €
Total 2007	502,91 €	502,91 €	0,00 €
200803T	73,77 €	73,77 €	0,00 €
200806T	645,40 €	645,40 €	0,00 €
200809T	682,51 €	682,51 €	0,00 €
200812T	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Total 2008	1.401,68 €	1.401,68 €	0,00 €
200903T	88,39 €	88,39 €	0,00 €
200906T	166,10 €	166,10 €	0,00 €
200909T	661,05 €	661,05 €	0,00 €
200912T	623,36 €	623,36 €	0,00 €
Total 2009	1.538,90 €	1.538,90 €	0,00 €
Total06/09	3.662,34 €	3.662,34 €	0,00 €
201003T	0,00 €	0,00 €	0,00 €
201006T	96,40 €	96,40 €	0,00 €
201009T	2.737,59 €	2.737,59 €	0,00 €
201012T	21.499,94 €	21.459,87 €	40,07 €
Total 2010	24.333,93 €	24.293,86 €	40,07 €
201103T	1,72 €	1,72 €	0,00 €

201106T	31.023,97 €	31.023,97 €	0,00 €
201109T	1.432,44 €	1.432,44 €	0,00 €
201112T	1.124,46 €	1.124,46 €	0,00 €
Total 2011	33.582,59 €	33.582,59 €	0,00 €
201203T	3.656,76 €	3.656,76 €	0,00 €
201206T	9.420,36 €	9.411,61 €	8,75 €
201209T	4.768,67 €	4.768,67 €	0,00 €
201212T	4.651,96 €	4.651,96 €	0,00 €
Total 2012	22.497,75 €	22.489,00 €	8,75 €
201303T	5.355,22 €	5.351,54 €	3,68 €
201306T	3.146,00 €	3.146,00 €	0,00 €
201309T	5.689,02 €	5.681,83 €	7,19 €
201312T	7.240,16 €	7.238,42 €	1,74 €
Total 2013	21.430,40 €	21.417,79 €	12,61 €
201403T	1.602,10 €	1.329,74 €	272,36 €
Total 2014	1.602,10 €	1.329,74 €	272,36 €

(Nota: Não foi alterado o campo 40 das DP's - Regularizações a favor do sujeito, por se tratar de imposto relativo a notas de crédito emitidas a favor de clientes em que o imposto já foi liquidado anteriormente.)

Assim, vamos corrigir os montantes indicados no quadro seguinte nos anos de 2006 a 2014:

Quadro 5

Período	Total IVA deduzido (campos 20 e 24) (a)	IVA Dedutível corrigido (campos 20 a 24) (b)	Correção ao campo IVA dedutível (c) = (a) - (b)	Correção ao campo 41 (Reg. Fav. Estado) (d)	Correção IVA Total (e) = (c) - (d)
2006/09T	36.309,36 €	7.400,69 €	28.908,67 €	3,58 €	28.905,09 €
2006/12T	51.227,04 €	8.545,20 €	42.681,84 €	215,27 €	42.466,57 €
Total 2006	87.536,40 €	15.945,89 €	71.590,51 €	218,85 €	71.371,66 €
2007/03T	35.277,97 €	9.502,44 €	25.775,53 €	75,60 €	25.699,93 €
2007/06T	46.445,43 €	8.161,93 €	38.283,50 €	388,90 €	37.894,60 €
2007/09T	44.358,14 €	9.033,97 €	35.324,17 €	16,80 €	35.307,37 €
2007/12T	59.420,00 €	12.761,01 €	46.658,99 €	21,61 €	46.637,38 €
Total 2007	185.501,54 €	39.459,35 €	146.042,19 €	502,91 €	145.539,28 €
2008/03T	37.500,17 €	11.997,20 €	25.502,97 €	73,77 €	25.429,20 €
2008/06T	46.654,00 €	12.435,20 €	34.218,80 €	645,40 €	33.573,40 €
2008/09T	34.313,41 €	7.044,31 €	27.269,10 €	682,51 €	26.586,59 €
2008/12T	71.022,15 €	12.978,74 €	58.043,41 €	0,00 €	58.043,41 €
Total 2008	189.489,73 €	44.455,45 €	145.034,28 €	1.401,68 €	143.632,60 €
2009/03T	39.255,19 €	10.808,27 €	28.446,92 €	88,39 €	28.358,53 €
2009/06T	45.784,23 €	13.106,17 €	32.678,06 €	166,10 €	32.511,96 €
2009/09T	38.823,52 €	11.253,86 €	27.569,66 €	661,05 €	26.908,61 €
2009/12T	68.208,60 €	10.974,66 €	57.233,94 €	623,36 €	56.610,58 €
Total 2009	192.071,54 €	46.142,96 €	145.928,58 €	1.538,90 €	144.389,68 €
Total 06/09	654.599,21 €	146.003,65 €	508.595,56 €	3.662,34 €	504.933,22 €
2010/03T	60.605,23 €	22.928,57 €	37.676,66 €	0,00 €	37.676,66 €
2010/06T	60.499,69 €	33.516,83 €	26.982,86 €	96,40 €	26.886,46 €
2010/09T	59.973,08 €	34.475,76 €	25.497,32 €	2.737,59 €	22.759,73 €
2010/12T	110.708,60 €	24.660,10 €	86.048,50 €	21.459,87 €	64.588,63 €
Total 2010	291.786,60 €	115.581,26 €	176.205,34 €	24.293,86 €	151.911,48 €
2011/03T	72.615,23 €	41.444,96 €	31.170,27 €	1,72 €	31.168,55 €
2011/06T	91.957,87 €	38.791,06 €	53.166,81 €	31.023,97 €	22.142,84 €
2011/09T	78.243,73 €	54.292,88 €	23.950,85 €	1.432,44 €	22.518,41 €
2011/12T	65.846,94 €	19.300,00 €	46.546,94 €	1.124,46 €	45.422,48 €
Total 2011	308.663,77 €	153.828,90 €	154.834,87 €	33.582,59 €	121.252,28 €
2012/03T	86.518,43 €	19.110,97 €	67.407,46 €	3.656,76 €	63.750,70 €
2012/06T	72.118,76 €	17.386,16 €	54.732,60 €	9.411,61 €	45.320,99 €
2012/09T	60.916,29 €	15.501,49 €	45.414,80 €	4.768,67 €	40.646,13 €
2012/12T	94.880,28 €	21.345,11 €	73.535,17 €	4.651,96 €	68.883,21 €
Total 2012	314.433,76 €	73.343,73 €	241.090,03 €	22.489,00 €	218.601,03 €
2013/03T	70.292,79 €	18.004,60 €	52.288,19 €	5.351,54 €	46.936,65 €
2013/06T	62.172,43 €	14.121,41 €	48.051,02 €	3.146,00 €	44.905,02 €
2013/09T	91.189,63 €	21.253,56 €	69.936,07 €	5.681,83 €	64.254,24 €
2013/12T	179.961,25 €	34.319,39 €	145.641,86 €	7.238,42 €	138.403,44 €
Total 2013	403.616,10 €	87.698,96 €	315.917,14 €	21.417,79 €	294.499,35 €
2014/03T	82.711,39 €	25.303,02 €	57.408,37 €	1.329,74 €	56.078,63 €
Total 2014	82.711,39 €	25.303,02 €	57.408,37 €	1.329,74 €	56.078,63 €

(NOTA: Verificando-se que a correção relativa ao período 2006/2009 (501.270,88€ = 504.933,22€ - 3.662,34€), é superior ao reporte declarado pelo sujeito passivo no período 2009/12T (-145.903.226), vamos considerar este último como montante a corrigir relativamente àquele período, devido ao facto de esta correção se referir a períodos já para além do período de caducidade. Esta correção vai ser efetuada no período 2010/03T através do acréscimo deste montante no campo 41 da declaração periódica.)

Assim obtemos, período a período os montantes de IVA apurado (para os anos de 2010 a 2014), indicados no quadro seguinte:

Quadro 6

Período	IVA Liquidado declarado (a)	Correção (b)	IVA.Liq.Corrigido. (c) = (a) – (b)	IVA Dedutível declarado(d)	Correção (e)	IVA Ded. Corrigido. (f) = (d) – (e)	Imposto a Pagar (g) = (c) – (f)
2010/03T	23.250,71 €	0,00 €	23.250,71 €	60.605,23 €	37.676,66 €	22.928,57 €	(2) 322,14 €
2010/06T	26.668,54 €	96,40 €	26.572,14 €	60.499,69 €	26.982,86 €	33.516,83 €	-6.944,69 €
2010/09T	22.192,05 €	2.737,59 €	19.454,46 €	59.987,48 €	25.497,32 €	34.490,16 €	-15.035,70 €
2010/12T	48.458,65 €	21.459,87 €	26.998,78 €	112.523,00 €	86.048,50 €	26.474,50 €	524,28 €
TOTAL 2010	120.569,95 €	24.293,86 €	96.276,09 €	293.615,40 €	176.205,34 €	117.410,06 €	
2011/03T	32.695,02 €	1,72 €	32.693,30 €	72.615,71 €	31.170,27 €	41.445,44 €	-8.752,14 €
2011/06T	54.768,66 €	31.023,97 €	23.744,69 €	91.957,87 €	53.166,81 €	38.791,06 €	-15.046,37 €
2011/09T	25.300,64 €	1.432,44 €	23.868,20 €	78.243,73 €	23.950,85 €	54.292,88 €	-30.424,68 €
2011/12T	49.156,79 €	1.124,46 €	48.032,33 €	66.048,54 €	46.546,94 €	19.501,60 €	28.530,73 €
TOTAL 2011	161.921,11 €	33.582,59 €	128.338,52 €	308.865,85 €	154.834,87 €	154.030,98 €	
2012/03T	36.230,73 €	3.656,76 €	32.573,97 €	86.554,42 €	67.407,46 €	19.146,96 €	13.427,01 €
2012/06T	36.605,60 €	9.411,61 €	27.193,99 €	72.118,76 €	54.732,60 €	17.386,16 €	9.807,83 €
2012/09T	31.180,16 €	4.768,67 €	26.411,49 €	62.025,51 €	45.414,80 €	16.610,71 €	9.800,78 €
2012/12T	41.722,42 €	4.651,96 €	37.070,46 €	96.104,70 €	73.535,17 €	22.569,53 €	14.500,93 €
TOTAL 2012	145.738,91 €	22.489,00 €	123.249,91 €	316.803,39 €	241.090,03 €	75.713,36 €	
2013/03T	27.719,00 €	5.351,54 €	22.367,46 €	73.160,25 €	52.288,19 €	20.872,06 €	1.495,40 €
2013/06T	18.951,61 €	3.146,00 €	15.805,61 €	62.172,43 €	48.051,02 €	14.121,41 €	1.684,20 €
2013/09T	27.593,19 €	5.681,83 €	21.911,36 €	91.189,63 €	69.936,07 €	21.253,56 €	657,80 €
2013/12T	71.176,48 €	7.238,42 €	63.938,06 €	191.441,45 €	145.641,86 €	45.799,59 €	18.138,47 €
TOTAL 2013	145.440,28 €	21.417,79 €	124.022,49 €	417.963,76 €	315.917,14 €	102.046,62 €	
2014/03T	32.273,99 €	1.329,74 €	30.944,25 €	82.849,39 €	57.408,37 €	25.441,02 €	5.503,23 €
TOTAL 2014	32.273,99 €	1.329,74 €	30.944,25 €	82.849,39 €	57.408,37 €	25.441,02 €	

(Notas:

1 - O Iva liquidado diz respeito:

1.1 - Ao redêbito de despesas efetuado pela entidade relativamente às aquisições efetuadas à empresa de segurança privada e à empresa de telecomunicações;

1.2 - Às prestações de serviços ocasionais de análises de água e análises químicas prestados a empresas particulares

1.3 - Aquisições intracomunitárias efetuadas

(2) - O imposto a pagar no período 2010/03T é de 446.225,36€ = 445.903,22€ + 322,146 pelo facto de se proceder neste período à correção relativa ao período 2006 a 2009)

Na sequência das correções agora propostas, vai o pedido de reembolso do crédito de IVA relativo ao período 2014/03T ser indeferido na totalidade.

K) A Requerente foi notificada para exercício do direito de audição sobre o Relatório da Inspeção Tributária, tendo apresentado, em 11-11-2014, o documento que consta da parte 4 do Processo Administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

4. Ficou, porém, por provar que não é intenção do nosso Centro vender o resultado das nossas investigações.

5. Na verdade, não é o facto de não termos intuítos comerciais que implica que não possamos comercializar os resultados das investigações que levamos a cabo.

6. Se assim fosse, não devia ser sequer possível o registo como sujeito passivo de IVA.

7. Ora, tal comercialização faz parte da nossa actividade principal.

8. Aliás, tal está previsto na escritura de constituição da Associação, na qual se refere que o objecto do A... é "a prestação de serviços na área da actividade de investigação científica, no âmbito das ciências do Março e meio ambiental".

9. Tal objecto consta também dos Estatutos do A..., concretamente no § 3 do artigo 3.9.

10. E esta situação será, em nosso entender, absolutamente idêntica à de muitas outras instituições que se dedicam a actividades de investigação.

11. Como é óbvio, os resultados dessa investigação só podem ser comercializados quando efectivamente aparecem e quando existe mercado interessado na respectiva aquisição.

12. Os grandes laboratórios farmacêuticos, por exemplo, facturam directamente, e sempre, os resultados das investigações que realizam?

13. *Quando não chegam, através de tais investigações, a resultados que consintam a respectiva comercialização, por acaso é-lhes cerceado o direito à dedução do IVA que directa ou indirectamente suportaram no desenvolvimento desses seus trabalhos?*
14. *Seguramente que não.*
15. *Nem isso seria compaginável com a intenção mais que conhecida de se incentivar as acções de investigação e desenvolvimento.*
16. *De facto, nem sempre é possível obter das investigações resultados comercializáveis.*
17. *E é isso que acontece no nosso caso.*
18. *Não existe, na verdade, qualquer impedimento ou ausência de intenção no eventual aproveitamento dos resultados das suas investigações para fins de obtenção de receitas.*
19. *Assim os resultados surjam...*
20. *Afirma-se também, a páginas 3/11, que "a entidade, excepcionalmente, presta serviços de análises de águas e outras análises químicas a empresas privadas, liquidando IVA à taxa normal nestes casos 21. Por que se diz "excepcionalmente"?*
22. *Será que apenas presta esse tipo de serviços quando os seus dirigentes resolvem fazê-lo, por uma simples questão de disposição?*
23. *Claro que não será assim.*
24. *Os serviços em questão serão obviamente prestados sempre que dispusermos de condições técnicas e científicas para o fazer e quando os clientes surgirem.*
25. *Nada impedirá, do mesmo modo, que outro tipo de serviços – decorrentes dos resultados das investigações realizadas - possa ser desenvolvido no mesmo pressuposto de que haja clientes interessados.*
26. *No caso dos projectos de investigação e desenvolvimento nas áreas marinha e ambiental, alega-se, ainda a páginas 3/11, que "estas prestações de serviços, não consubstanciam uma actividade de carácter económico, pelo*

facto de não ter subjacente qualquer relação de reciprocidade, própria de uma relação comercial, nem de obtenção de proveitos de carácter permanente.

27. Cabe perguntar qual é a legislação que exige a "relação de reciprocidade" de que aí se fala.

28. Onde é que se exige, para que o IVA suportado seja dedutível, a obtenção de "proveitos de carácter permanente"?

29. Não existe, pois, em nosso entender, qualquer justificação para as correcções que se projecta fazer, nem de ordem legal, nem numa perspectiva de razoabilidade.

30. Sendo assim, esperamos que V. Exas. reflectam nas considerações que viemos fazer através do presente direito de audição e, como consequência, revejam o teor das conclusões do Projecto.

- L) Em 25-11-2014, a Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou o Relatório da Inspeção Tributária, com reprodução do Projecto referido e aditamento de referência ao exercício do direito de audição, em que se refere o seguinte:

VIII - DIREITO DE AUDIÇÃO

O sujeito passivo foi notificado nos termos previstos no art.º 60,º da Lei Geral Tributária e no art.º 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, pelo ofício n.º .../... de 2014,... para a sede da empresa, para no prazo de quinze dias exercer o direito de audição sobre o Projeto de Relatório de Inspeção Tributária (adiante designado por Projeto), tendo exercido esse direito através do envio de uma carta aos nossos serviços em que refere, em síntese, o seguinte:

A justificação apontada para a correcção ao IVA dedutível por nós proposta, "encontra-se na alegação de que se tratará de IVA suportado com vista à realização de prestações de serviços que não consubstanciam uma atividade económica", e que "ficou, porém, por provar que não é intenção do nosso centro vender o resultado das nossas investigações".

Refere ainda que "na verdade, não é o facto de não termos intuítos comerciais que implica que não possamos comercializar os resultados das investigações que levamos a cabo".

Alega ainda que "tal comercialização faz parte da nossa atividade principal", como consta da escritura de constituição da associação, onde se refere que o objeto da A... é "a prestação de serviços na área da atividade de investigação científica, no âmbito das ciências do mar e meio ambiental".

Ora como foi referido no Projeto de Relatório, os projetos de investigação e desenvolvimento na área marinha e ambiental, são prestações de serviços financiadas por fundos nacionais e europeus não reembolsáveis.

Estas prestações de serviços, não consubstanciam uma atividade de carácter económico, pelo facto de não ter subjacente qualquer relação de reciprocidade, própria de uma relação comercial, nem de obtenção de proveitos de carácter permanente.

De facto, a associação nunca vendeu resultado obtido nos projetos de investigação efetuados, como a própria reconhece.

Reiterando o teor do projeto, a Direção de Serviços do IVA tem entendido que, se uma entidade realiza uma atividade de investigação e desenvolvimento que não tem intuítos comerciais, não sendo portanto vendido o resultado dessa investigação (como é o caso), não existem operações tributáveis, pelo que essa atividade é classificada fora do campo de IVA, e não confere qualquer direito à dedução do imposto suportado.

Efetivamente, ainda que tendencialmente os resultados dessa investigação tenham aplicações comerciais ou industriais, a realização de um atividade de investigação e desenvolvimento sem que existam objetivos comerciais imediatos, nem exista um destinatário concreto para os resultados dos projetos em desenvolvimento, não permite que se afirme com rigor estar-se perante a realização de serviços ou transmissões de bens sujeitas a imposto.

O entendimento atrás exposto foi corroborado através do despacho n.º .../2002, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, exarado na Informação de 2002.03.25, elaborada por aquele Gabinete, esclarecendo que, quando a

investigação constitua uma atividade com fito científico, ela não consubstancia uma operação tributável nos termos do Código do IVA. Assim sucederá sempre que a atividade de investigação não revista valor económico relevante ou quando, mesmo revestindo-o, ele não reverta em benefício direto ou indireto do financiador. Nestes casos é alheia à incidência do IVA a atividade de investigação, como o é a operação de financiamento.

Assim, conclui-se que estas operações não consubstanciam o exercício de uma atividade económica, não configurando operações tributáveis, e como tal não estão sujeitas a IVA, de acordo com o previsto nos artigos 1.º e 2.º do CIVA.

Quanto à aceitação do registo como sujeito passivo de IVA, não se deve esquecer que o mesmo realiza operações tributáveis sujeitas a imposto, como se explanou.

M) Na sequência da inspeção foram elaboradas as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:

- a) Liquidação n.º ... referente a IVA do período 1003T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 483.579,88;
- b) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 86.487,93;
- c) Liquidação n.º ... referente a IVA do período 1006T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 26.886,46;
- d) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 4.540,50;
- e) Liquidação n.º ... referente a IVA do período 1009T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 22.759,73;
- f) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 3.616,61;
- g) Liquidação n.º ... referente a IVA do período 1012T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 64.588,63;

- h) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 9.612,20;
- i) Liquidação n.º ... referente a IVA do período 1103T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 31.168,55;
- j) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 4.331,15;
- k) Liquidação n.º ... referente a IVA do período 1106T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 22.142,84;
- l) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 2.853,70;
- m) Liquidação n.º ... referente a IVA do período 1109T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 22.518,41;
- n) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 2.675,06;
- N)** As liquidações foram notificadas à Requerente com prazo de pagamento voluntário até 28-02-2015;
- O)** Nem sempre os projectos de investigação realizados pela Requerente atingem resultados científicos ou técnicos susceptíveis de originarem proveitos;
- P)** No período de 2006 até ao 3.º trimestre de 2014, a Requerente não vendeu o resultado obtido nos seus projectos de investigação e desenvolvimento na área marinha e ambiental;
- Q)** A Requerente pagou IVA aos seus fornecedores relativamente às aquisições que estão na origem do pedido de reembolso;
- R)** A Requerente, em 15-08-2014, celebrou o protocolo com C..., SA que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que a Requerente assume a responsabilidade de executar os serviços de natureza científica e técnica no Projecto D... , pelo valor de €

23.026,01 acrescido de IVA, ficando a C... com os direitos sobre os produtos ou sistemas inovadores que sejam resultado do projecto e da investigação desenvolvida pela Requerente;

- S) Em 30-09-2014, a Requerente celebrou o contrato que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que a Requerente assume a responsabilidade de prestação de serviços de preparação e análise de amostras de bivalves que lhe foi encomendado pelo Departamento de Química da E..., pelo preço de € 53.000,70, com IVA incluído;
- T) Em 29-04-2014, a Requerente celebrou o contrato que consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, relativo o F... para desenvolvimento de uma base de conhecimentos na área da aquacultura e piscicultura e desenvolvimento de um sistema de calibração para aquacultura, pelo preço de € 4.999,00 acrescido de IVA;
- U) Em 11-12-2014, a Requerente celebrou o contrato que consta do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, celebrado com a G... para prestação de serviços para «Estabelecimento de Sistemas de Classificação, Avaliação do Estado das Massas de Água Costeiras e de Transição e desenvolvimento de metodologias para a identificação de pressões significativas — Elementos Químicos de Suporte aos Elementos Biológicos» pelo preço de € 36.900,00 acrescido de IVA;
- V) Todas as liquidações impugnadas correspondem aos valores de IVA a favor da Requerente que foram reduzidos, na decorrência do RIT, nas declarações periódicas de IVA, mas que nunca lhe tinham sido efectivamente reembolsados (artigo 21.º do pedido de pronúncia arbitral);
- W) Em 23-02-2015, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não se provou que tivessem sido ultimados e tenham estado em vigor os contratos que se referem nos documento n.º 1 e 5 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, pois não estão datados, bem como o referido no documento n.º 6, que não está assinado pelo Município de Esposende, que é indicado como primeiro outorgante.

Não se provou que a Requerente tivesse pago as quantias liquidadas, quer por compensação com reembolsos quer por qualquer outra via.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo e em alegações da Requerente não questionadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, que não juntou ao processo a totalidade do procedimento inspectivo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira afirma impugnar os documentos juntos pela Demandada referentes a contratos, mas quanto aos juntos com os n.ºs 2, 3, 4 e 7 não se vê qualquer razão para se duvidar de que correspondem a contratos efectivamente celebrados.

3. Matéria de direito

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a Requerente não podia proceder à dedução integral do IVA suportado nas suas aquisições, com o fundamento de as prestações de serviços de investigação e desenvolvimento que efectuou serem todas financiadas por fundos nacionais e europeus não reembolsáveis e essa actividade não consubstanciar uma actividade de carácter económico, não configurando uma operação tributável, *«pelo facto de não ter subjacente qualquer relação de reciprocidade, própria de uma relação comercial, nem de obtenção de proveitos de carácter permanente»* (página 3 do Relatório da Inspeção Tributária) e *«a Direcção de Serviços do IVA tem entendido que, se uma entidade realiza uma actividade de investigação e desenvolvimento que não tem intuítos comerciais, não sendo portanto vendido o resultado dessa investigação (como é o caso), não existem operações tributáveis, pelo que essa actividade é classificada fora do*

campo de IVA, não conferindo assim qualquer direito à dedução do imposto suportado» (página 4 do Relatório da Inspeção Tributária).

Depois, no exercício do direito de audição, a Requerente disse que Refere ainda que *"na verdade, não é o facto de não termos intuitos comerciais que implica que não possamos comercializar os resultados das investigações que levamos a cabo"* e que *"tal comercialização faz parte da nossa atividade principal"*, como consta da escritura de constituição da associação, onde se refere que o objeto da A... é *"a prestação de serviços na área da atividade de investigação científica, no âmbito das ciências do mar e meio ambiental"*.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, em face destas afirmações, que reproduziu, concluiu que *«de facto, a associação nunca vendeu resultado obtido nos projetos de investigação efetuados, como a própria reconhece»* e que *«ainda que tendencialmente os resultados dessa investigação tenham aplicações comerciais ou industriais, a realização de um atividade de investigação e desenvolvimento sem que existam objetivos comerciais imediatos, nem exista um destinatário concreto para os resultados dos projetos em desenvolvimento, não permite que se afirme com rigor estar-se perante a realização de serviços ou transmissões de bens sujeitas a imposto»*.

Assim sendo, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que apenas seria dedutível o imposto suportado que tenha incidido sobre bens ou serviços utilizados para a realização de operações tributáveis sujeitas a imposto e que a Requerente *«deduziu indevidamente todo o IVA suportado nas aquisições efetuadas, para a prossecução deste tipo de atividade, ao longo do período compreendido 2006/09T e 2014/03T»*.

A Requerente defende que desenvolve os projectos de investigação financiados com fundos nacionais e comunitários a fundo perdido, com vista a obter resultados com valor económico, susceptíveis de serem facturados e debitados (com IVA) a entidades interessadas, que estabelecem contratos com a Requerente para o efeito. Diz a Requerente que nem sempre os projectos de investigação atingem resultados científicos ou técnicos susceptíveis de originarem tais débitos, mas que os projectos de investigação têm claramente uma motivação económica, susceptível de originar patentes, metodologias ou outros resultados que produzirão operações de obtenção de proveitos sujeitas a IVA.

A Requerente refere no presente processo que

- *«a facturação dos resultados da investigação a empresas ou a entidades que os explorem economicamente, ou que deles necessitem para a sua actividade, e a criação de novas empresas de base tecnológica com origem no capital constituído pelo conhecimento produzido em tais projectos»;*
- *que «a actividade da contribuinte configura-se como uma prestação de serviços de investigação directamente dirigida à realização de operações tributáveis em IVA e à obtenção de proveitos de carácter permanente, seja pela via da facturação directa dos produtos resultantes dos projectos de investigação, seja pela via do recebimento futuro de royalties derivados da exploração, comercial dos resultados dos projectos»;*
- *que «o conhecimento produzido pelos projectos desenvolvidos pela contribuinte é um conhecimento facturável, e é um conhecimento produzido com a intenção directa de ser facturado, em operações sujeitas a IVA».*

A Requerente juntou ao presente processo cópias de vários contratos de prestação de serviços a várias entidades.

Como se referiu, a Autoridade Tributária e Aduaneira afirma impugnar os documentos juntos pela Demandada referentes a contratos, mas quanto aos juntos com os n.ºs 2, 3, 4 e 7 não se vê qualquer razão para se duvidar de que correspondem a contratos efectivamente celebrados que vigoraram ou ainda estão em vigor.

Embora os contratos a que se referem os documentos n.ºs 2, 3, 4 e 7 tenham datas posteriores ao último período de tributação que aqui está em causa (têm datas de 29-04-2014, 15-08-2014, 30-09-2014 e 11-12-2014 e estão em causa períodos de tributação até ao 1.º trimestre de 2014), eles permitem concluir que a actividade da Requerente de investigação e desenvolvimento na área marinha e ambiental que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu não ser actividade económica tem também uma finalidade de obtenção de proveitos económicos através da prestação de serviços remunerados, o que leva a concluir que se está perante uma actividade económica, para efeitos de IVA, à face da jurisprudência do TJUE como pode ver-se pelos acórdãos proferidos nos seguintes processos: de 8-03-1988, processo 102/86 (Apple e Pear Development Council); de 4-12-1990 processo C-186/89 (Van Tiem); de 26-09-96, processo C-230/94 (Renate Enkler); de

21-02-2006, processo C-223/03 (University of Huddersfield Higher Education Corporation - Commission of Customs & Excise). (¹)

Por outro lado, o Projecto de Relatório da Inspeção Tributária foi comunicado à Requerente em 22-10-2014, depois das datas de três daqueles contratos, pelo que nem sequer se pode suspeitar que a actividade remunerada naquela área só tivesse sido prosseguida após a posição que a Autoridade Tributária e Aduaneira adoptou naquela Projecto.

Sendo assim, tem de se concluir que o Relatório da Inspeção Tributária, na parte respeitante as correcções efectuadas relacionadas com a dedução de IVA suportado com encargos afectos à actividade de investigação e desenvolvimento na área marinha e ambiental assentou em factos não, verdadeiros, designadamente que a Requerente «*nunca vendeu resultado obtido nos projetos de investigação efetuados*» e que a sua actividade não tinha «*objectivos comerciais imediatos*», nem existia «*um destinatário concreto para os resultados dos projetos em desenvolvimento*», pois os contratos referidos demonstram precisamente o contrário.

Quando há uma divergência entre a realidade e a matéria de facto utilizada como pressuposto na prática do acto, ocorre vício de erro sobre os pressupostos de facto. (²)

¹ Refere-se neste último acórdão (disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=56184&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=260317>):

46 Finalmente, o conceito de «*actividades económicas*» é definido no artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva, englobando «*todas*» as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços e, segundo a jurisprudência, abrange todos os estádios da produção, da distribuição e da prestação de serviços (v., designadamente, acórdãos de 4 de Dezembro de 1990, Van Tiem, C- 186/89, Colect., p. I- 4363, n.º 17, e MGK - Kraftfahrzeuge - Factoring, já referido, n.º 42).

47 Como o Tribunal de Justiça declarou no n.º 26 do acórdão de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Grécia (C- 260/98, Colect., p. I- 6537), a análise dos conceitos de sujeito passivo e de actividades económicas põe em evidência a extensão do âmbito de aplicação abrangido pelo conceito de actividades económicas e o seu carácter objectivo, no sentido de que a actividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objectivos e dos seus resultados (v., igualmente, acórdão de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos, 235/85, Colect., p. 1471, n.º 8, bem como, neste sentido, designadamente, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 19, e de 27 de Novembro de 2003, Zita Modes, C- 497/01, Colect., p. I- 14393, n.º 38).

48 Com efeito, essa análise bem como a dos conceitos de entrega de bens e de prestação de serviços demonstram que estes conceitos, que definem as operações tributáveis nos termos da Sexta Directiva, têm todos um carácter objectivo e que se aplicam independentemente dos objectivos e dos resultados das operações em causa (v., neste sentido, acórdão de 12 de Janeiro de 2006, Optigen e o., C- 354/03, C- 355/03 e C- 484/03, Colect., p. I- 483, n.º 44).

O erro sobre os pressupostos de facto constitui vício de violação de lei, uma vez que, sendo os poderes legais exercidos no acto tributário ou administrativo atribuídos para serem exercidos em determinadas condições, está em dissonância com a lei o seu uso em situações fácticas que não correspondem àquelas que estiveram subjacentes à atribuição de tais poderes. (³)

Nestes termos, conclui-se que as liquidações de IVA impugnadas enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto, que justifica a sua anulação (artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo).

As liquidações de juros compensatórios assenta, nas liquidações de IVA respectivas pelo que são afectadas pelo vício que afecta estas.

4. Questões de conhecimento prejudicado

Sendo de anular as liquidações impugnadas por vício de violação de lei, cuja procedência assegura eficaz e estável tutela dos direitos da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil o conhecimento dos restantes vícios que são imputados às liquidações impugnadas.

5. Devolução das quantias pagas e juros indemnizatórios

A Requerente pede que seja determinada a devolução do valor que já se encontrar pago com juros indemnizatórios.

Este alegado pagamento estará relacionado com o que a Requerente refere nos artigos 1.º e 2.º do pedido de pronúncia arbitral, em que diz que:

² Sobre o uso desta terminologia, consagrada pela jurisprudência, pode ver-se MÁRIO ESTEVES DE OLIVIERA, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, páginas 564-565.

³ MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, volume I, 10.ª edição, página 503, refere que «*está implícita na lei ou constitui princípio geral de direito a norma segundo a qual os factos que sirvam de causa a um acto administrativo devem sempre ser verdadeiros*».

Na mesma linha, SÉRVULO CORREIA, *Noções de Direito Administrativo*, página 467, e MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, página 303.

No entanto, em sentido diferente quanto à razão de ser, mas coincidente quanto às consequências, pode ver-se FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, página 400, que entende que «*o que se passa é que falta um requisito de validade que a lei exige, qual seja o de que a vontade da Administração seja uma vontade livre e esclarecida*».

- *«requereu o pagamento PARCIAL das liquidações impugnadas através de requerimento de reembolso de montantes de IVA reportados a favor da Contribuinte, aguardando neste momento que tal requerimento tenha despacho favorável»;*
- *«em função do despacho que tal Requerimento vier a merecer (quer quanto à procedência, quer quanto ao montante de reembolso que vier a ser deferido), ficarão pagas, pelo menos parcialmente, as liquidações impugnadas».*

No entanto, não se provou que a Requerente tivesse pago as quantias liquidadas, quer por compensação com reembolsos a que tenha direito quer por qualquer outra via.

Consequentemente im procedem os pedidos de devolução e juros indemnizatórios, sem prejuízo do direito que possa advir à Requerente se tal pagamento tiver sido efectuado.

6. Decisão

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

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à anulação das liquidações de IVA e juros compensatórios;
- b) Anular as liquidações referidas;
- c) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto aos pedidos de devolução de quantias e juros indemnizatórios, absolvendo a Autoridade Tributária e Aduaneira do respectivo pedido, sem prejuízo do direito que possa advir à Requerente se o pagamento das liquidações impugnadas tiver sido efectuado.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 315.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 € **787.761,65**.

8. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **11.322,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, 07-12-2015

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Magda Feliciano)

(Diogo Feio)