

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 718/2016-T

Tema: IVA - Caducidade do direito de liquidação.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Eva Dias Costa e Dr. António Nunes dos Reis (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 14-02-2017, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., portador do número de identificação de pessoa colectiva..., com sede na ..., n.º..., Porto, (doravante designado por “Requerente”), veio, ao abrigo do disposto nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT), apresentar pedido de pronúncia arbitral, tendo em vista a anulação do despacho proferido pelo Senhor Subdirector Geral dos Impostos, no uso de competências subdelegadas, que indeferiu o recurso hierárquico n.º...2015..., e de parte da liquidação adicional de IVA n.º..., relativa ao período 2010/03T, e da liquidação de juros compensatórios n.º..., também relativa ao período 2010/03T.

O Requerente pede ainda o pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida em conformidade com o disposto no artigo 53.º da LGT e artigo 171.º do CPPT.

O Requerente defende ainda que, em caso de dúvida, deverá se efectuado reenvio prejudicial.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 16-12-2016.

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, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 13-01-2017 foram as partes devidamente 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, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 14-02-2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 16-01-2017 foi dispensada reunião e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (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 e não há excepções nem há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e documento juntos com o pedido de pronúncia arbitral, consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** O Requerente é Instituição de Utilidade Particular de Solidariedade Social e de Educação, reconhecida como instituição de Utilidade Pública por despacho do Ministro das Finanças e da Instrução Pública, em 22-07-1926;
- B.** O Requerente é uma associação de direito privado, com a actividade principal com o CAE 817901- Actividade apoio social para crianças e jovens, com alojamento e com a actividade secundária com o CAE 88910- Actividade de cuidados para crianças, sem alojamento;
- C.** Para efeitos de IVA, no ano de 2010, o Requerente encontrava-se isento, ao abrigo do art.º 9º do CIVA;
- D.** O Requerente foi objecto de procedimento inspectivo levado a cabo pela Direcção de Finanças do Porto, credenciado pela ordem de inspecção nº Ordem de Serviço nº OI2013... de 07-11-2013, relativo ao exercício de 2010;
- E.** No decurso do procedimento inspectivo a mesma foram efectuadas correcções aritméticas em sede de IVA, para o ano de 2010 no valor total de € 120.000,00, por o Requerente não ter liquidado IVA relativamente a operações de concessão de exploração de um parque de estacionamento, de que é empresa concessionária B..., S A, com o NIPC..., que à data tinha a designação C... S A;
- F.** No Relatório da Inspeção Tributária elaborado no referido processo inspectivo, que consta do processo administrativo e se dá como integralmente reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

G. III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Em primeiro lugar iremos descrever a partir dos dois contratos celebrados os factos que consideramos relevantes para, de seguida, identificarmos o momento em que se verifica a concessão da exploração e o seu enquadramento em sede de IVA, terminando com a quantificação do imposto devido.

1- Factos

1.1- Primeiro contrato celebrado (2006/11/24)

Em 2006/11/24, é celebrado entre o A...-. NIPC-..., com sede na..., n.º..., Porto, como primeiro outorgante e a empresa C... SA, NIPC -..., com sede na..., Lote..., Freguesia do ..., concelho de Viana do Castelo, como segundo outorgante, um “Contrato-Promessa de Concessão Comercial” no qual estabelecia os seguintes factos que reputamos de importantes:

Na cláusula segunda do mencionado contrato, estabelece que "A representada dos segundos outorgantes promete, salvo ocorrência do previsto na cláusula décima, proceder à construção, por si ou por adjudicação a outro empreiteiro, na parte a destacar do prédio identificado na cláusula anterior, do seguinte:

" Um parque de estacionamento de veículos, subterrâneo, de dois pinos, com a área a apurar, após a realização do projeto de arquitetura, composto pelo máximo número de lugares de estacionamento que se consiga obter em projeto e que sejam aprovados pela Câmara Municipal do Porto, e demais áreas a e de acesso ".

Na cláusula quarta do mesmo contrato, determina que: "Todas e quaisquer obras, edificações, construções e benfeitorias que a representada dos segundos outorgantes levem a cabo no prédio supra, passam, imediatamente, para a exclusiva propriedade do representado dos primeiros outorgantes.

Na cláusula décima-terceira do aludido contrato, refere que "O contrato de concessão comercial terá a duração de 50 (cinquenta) anos, contados a partir da data do seu início, e será renovado, ou não, por iguais ou diferentes períodos, conforme a vontade das partes manifestada por escrito".

Na cláusula décima-quarta, do mesmo contrato, estabelece que:

1- Como contrapartida da concessão comercial, a representada dos segundos outorgantes promete pagar ao representado dos primeiros, o maior dos seguintes valores:

a) O resultado da multiplicação do número de lugares de estacionamento permitidos construir, pela diferença entre o preço de cada lugar, que se fixa em 14.000.00 (catorze mil) euros, IVA

incluído, e o valor de cada lugar que, efetivamente, ele venha a custar, em função do custo da construção, em princípio menor que aquele:

- b) Ou, então, a quantia de €600.000,00 (seiscentos mil) euros;*
- c) O número de lugares a ter em conta, referidos na anterior cláusula a), são os que tenham aptidão comercial, deles se excluindo os que se destinem a deficientes e ao representado dos primeiros outorgantes.*

2- O valor apurado em conformidade com a alínea a) e b) do número anterior, será pago pela representada dos segundos outorgantes da seguinte forma:

- a) -O correspondente a 25% (Vinte e cinco por cento), na data da assinatura deste contrato- promessa;*
- b) O correspondente a 25% (vinte e cinco por cento), na data da emissão, pela Câmara Municipal do Porto, da licença de construção;*
- c) O correspondente a 50% (Cinquenta por cento), na data da emissão, pela Câmara Municipal do Porto, da licença de utilização.*

3- Para além do estipulado nos números anteriores, nada mais pagará a representada dos segundos outorgantes, enquanto durar a concessão.

1.2- Segundo contrato (2008/10/24)

Em 2008/10/24, foi celebrado um outro contrato entre as mesmas entidades que celebraram o contrato anteriormente referido, denominado de "Contrato de concessão da obra de construção e de exploração do parque de estacionamento da ..., Porto, que o A..., faz com a C..., SA", relativamente ao qual retiramos os seguintes factos:

Na cláusula quarta daquele contrato, determina que: "1- Todo o empreendimento construído pela concessionária, por si ou por adjudicação a empreiteiro, fica, automaticamente, propriedade da concedente, enquanto que a cláusula quarta mantém "o prazo de concessão em 50 (cinquenta) anos, a

contar da data da assinatura, e poderá ser renovado, ou não, por iguais ou diferentes períodos, conforme a vontade das partes manifestada por escrito".

A cláusula sexta, do mesmo contrato, relacionado com as contrapartidas, refere o seguinte:

1 – Como contrapartida da concessão comercial, a concessionária ainda paga ao concedente, em dinheiro, a quantia de €600.000,00 (seiscentos mil euros), da seguinte forma:

a) A quantia de 150.00,00 (cento e cinquenta mil euros), já foi liquidada, aguando da assinatura do contrato-promessa, em 24.11.2006.

b) A quantia de 150.00,00 (cento e cinquenta mil euros), nesta data (2008/10/24 - data do segundo contrato), dando o concedente, aqui, a devida quitação.

c) A quantia de 300.000,00 € (Trezentos mil euros), na data da emissão, pela Câmara Municipal do Porto, da licença de utilização do parque de estacionamento.

2 - A concessionária obriga-se a atribuir, gratuitamente, 3 (três) livres trânsitos para estacionamento de viaturas do concedente, durante o período de concessão e suas renovações."

1.3 - Momento da concretização da concessão

De referir que em, 2010/01/26, foi alterada a denominação da segunda outorgante que celebrou os dois contratos, de C..., SA, para B..., SA.

Estando em causa operações sujeitas a IVA e dele não isentas, em termos cronológicos, verificaram-se os seguintes factos:

a) De acordo com o referido na alínea a) e b) do nº 1 da cláusula sexta do segundo contrato, foi dado como recebido parte da contrapartida pela concessão, ou seja, o valor de 150.000,00 €, em 2006/11/24, e 150.000,00 €, em 2008/10/24, faltando assim, por receber pelo cedente o montante de 300.000,00 €, que, segundo o mesmo contrato, deveria ser pago no momento em que fosse emitida a licença de utilização.

b) *Relativamente aqueles recebimentos, não foi emitida qualquer fatura ou documento equivalente nem foi liquidado o IVA devido, a isso obrigado nos termos da alínea b) do artº 29º 1 do CIVA, uma vez que aquele preceito legal determina que para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos, são obrigados a "...b)-Emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão, de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º do presente diploma, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços", e o imposto é exigível nos termos da alínea c) do nº 1 do artº 8º do mesmo diploma legal, o qual determina que "Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da factura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior".*

c) *Segundo os dados recolhidos, nomeadamente a fotocópia da venda a dinheiro nº 2010..., de 2010/03/31, emitida pela empresa concessionária, B..., SA, relacionada com as primeiras receitas auferidas pela concessionária com o parque de estacionamento em causa, verificadas no período compreendido entre, 2010/03/08 a 2010/03/31.*

d) *Assim, concluímos que foi iniciada a exploração do parque de estacionamento em 2010/03/08, que corresponde à data em que foi gerado o primeiro proveito relacionado com o estacionamento de veículos no parque de estacionamento.*

e) *Em 2012/05/24, foi emitida pela Câmara Municipal do Porto, um despacho de autorização de utilização do edifício onde está instalado o parque de estacionamento.*

f) *Em 2012/06/06, o A... entregou uma declaração de alterações com vista a alterar o enquadramento em sede de IVA, ou seja, passou a ser partir daquele dia um sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens.*

g) *Em 2012/06/25, com vista a dar cumprimento à cláusula quarta de ambos os contratos, ou pela transferência de propriedade por parte da empresa*

concessionária (B...), esta emite a fatura n.º ..., pelo valor de 2.815.034,75 €, mais IVA no montante de 647.457,99 €, à cedente (A...), tendo como descritivo, o seguinte "Construção de um edifício na modalidade de chave na mão, com fornecimento de materiais, mão de obra, máquinas, e equipamentos, destinada ao parque de estacionamento sito na Rua ..., constituído por cave e subcave, com área total de construção 6.882 m2, com entrada pela ..., entregue ao A... por permuta da concessão da exploração por 50 anos, conforme respetivo contrato";

h) Por sua vez, o A..., emite a fatura n.º ... de 2012/06/26, à empresa concessionária (B...), no valor de 2.815.034,75 €, mais IVA na importância de 647.457,99 €, tendo como descritivo, o seguinte "Concessão de exploração do Parque de Estacionamento de veículos, na Rua ..., n.º..., Porto, pelo período de 50 anos, conforme contrato de concessão.".

i) Na declaração periódica de IVA, enviada em 2012/08/13, pelo A..., relacionado com o segundo trimestre de 2012: não é apurado qualquer imposto a entregar nos cofres do Estado, em virtude do valor do IVA liquidado na fatura emitida ser igual ao valor do IVA deduzido.

j) Em 2013/01/16, entregou uma declaração de alterações com vista a ser enquadrado no regime de isenção nos termos do n.º 7 do art.º 9º do CIVA, a partir de 2012/12/31.

k) Verbalmente fomos informados pelo Sr. Provedor, Sr. Eng. D... de que a empresa B..., SA, não pagou até à data a verba de 300.000,00 €, a que se tinha comprometido a fazê-lo a partir do momento em que fosse emitida a licença de utilização emitida pela Câmara Municipal do Porto, que se verificou em 2012/05/24, bem como o facto de ter sido ainda interposta pela aquela empresa, uma ação judicial contra o A..., na qual é reclamado entre outras situações, que o valor de 300.000,00 €, não serem devidos pelo facto de que foram conseguidas receitas inferiores às que teria obtido se fosse construído o pavilhão que o A... tinha, segundo eles, ficado de construir.

l) Fomos informados pelo Sr. Provedor Sr. Eng. D..., por correio eletrónico, em 2014/03/25, o seguinte:

"Pelo presente email vimos dar conta que o A... nunca autorizou formalmente o funcionamento do parque automóvel, invocando sempre a ainda não emissão da licença pela Câmara do Porto. Nem aceitou a entrega da obra antecipadamente, mesmo quando aproveitando a inspeção de uma das entidades que se pronunciaram sobre a mesma, a B... pretendeu considerar consumada essa entrega, na ausência do proprietário e na presença do funcionário do A... Sr. E... e do estagiário Eng. F... .

Com os melhores cumprimentos.

Pela Mesa Administrativa do A...,

Eng. D..., Provedor. "

2- Enquadramento em sede IVA

Em face do exposto, o enquadramento face ao Código do IVA daquelas operações, é o seguinte:

- a) Nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 1º, do CIVA, estão sujeitas a IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.*
- b) Por sua vez, o nº 1 do artº 4º, do mesmo código determina que "São consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens".*
- c) Para efeitos de IVA, o conceito de "prestação de serviços", tem um carácter residual, abrangendo todas as operações decorrentes da atividade económica que não sejam definidas como transmissão, aquisição intracomunitária ou importação de bens.*
- d) A alínea b) do nº 1 artº 7º do CIVA, refere que o imposto é devido e torna-se exigível no momento da realização das prestações de serviços, sem prejuízo do disposto nos restantes números.*
- e) O nº 1 do artº 36 do CIVA, determina que, "A fatura ou documento equivalente referidos no artigo 29º devem ser emitidos o mais tardar no 5º dia*

útil seguinte ao do momento em que o imposto é devido nos termos do artigo 7º."

f) De acordo com a alínea b) do n.º 1 art.º 29º do CIVA, os sujeitos passivos estão obrigados à emissão de uma fatura ou documento equivalente, por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos que sejam efetuados antes da realização dos mesmos, nomeadamente os pagamentos efetuados a título de sinal, adiantamento ou provisão.

g) Por outro lado o artº 8º do CIVA, determina no seu nº 1, que "Não obstante o disposto no artigo anterior, sempre que a transmissão de bens ou prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma fatura ou documento equivalente, nos termos do artº 29º, o imposto torna-se exigível:

a) Se o prazo previsto para a emissão de fatura ou documento equivalente for respeitado, no momento da sua emissão.

b) Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina;

c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da fatura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior.

h) Assim, no momento da realização da prestação de serviços, deverá ser emitida uma fatura ou documento equivalente, pelo valor da diferença entre valor da fatura final, que corresponde ao valor total dos serviços prestados, e o valor dos adiantamentos, no caso de ter sido liquidado IVA sobre os mesmos, ou, em alternativa, a emissão de uma fatura ou documento equivalente, pelo valor total dos serviços prestados, sendo que, neste caso, o fornecedor poderá regularizar a seu favor, o IVA liquidado nos adiantamentos recebidos, devendo, para isso, cumprir o estipulado no artº 78º do CIVA, nomeadamente no seu nº 5.

3- Conclusão / quantificação do imposto devido

Tendo presente o que foi exposto, conclui-se estar em causa a tributação em sede de IVA da contrapartida da concessão de exploração do parque de estacionamento, no valor de 600.000,00€.

A concessão da exploração do parque de estacionamento configura uma prestação de serviço, sujeito a imposto nos termos do artº 4º do CIVA, devido e exigível, no momento da sua realização, ou seja, em 2010/03/08, por força do determinado na alínea b) do nº 1 do artº 7º do CIVA, por ser esse o momento da sua realização, dado que, ser esse o momento em que se verifica, por parte da concessionária, o início da exploração do mencionado parque de estacionamento.

Quanto à exigibilidade do imposto, determina o artº 8º do CIVA, não obstante do disposto no artº 7.º do CIVA, que sempre que a transmissão de bens ou prestações de serviços, dê lugar à obrigação de emissão de fatura nos termos do artº 29º, do mesmo diploma legal, o imposto é exigível no momento da sua emissão, se o prazo para a sua emissão for respeitada, ou se o prazo para a sua emissão não for respeitada, no momento em que termina.

Estabelece a alínea a) do nº1 do artº 36º do CIVA, que a fatura deve ser emitida o mais tardar no 5º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto é exigível nos termos do art. 7º do CIVA, ou seja, no dia 2010/03/15.

No que respeita ao valor sujeito a IVA, será pelo valor total da contrapartida porque foi cedida exploração do estacionamento, isto é, no montante de 600.000,00 €, o que quer dizer que no caso em concreto, a fatura deveria ter sido emitida no dia 2010/03/15 (5 dias úteis após o imposto ser devido e exigível, que se verificou no dia 2010/03/08, data em que foi iniciada a exploração do parque de estacionamento), pelo valor de 600.000,00 €, com a exclusão dos adiantamentos recebidos ou a regularização prevista no nº 5 do artº 78º do CIVA, caso tivesse sido liquidado IVA, em devido tempo, nos adiantamentos recebidos, conforme se demonstra no quadro seguinte:

Data	Factos	Valor da Concessão	IVA devido e não liquidado
24-11-2006	Adiantamento recebido (não foi liquidado IVA)	150.000,00 €	
24-10-2008	Adiantamento recebido (não foi liquidado IVA)	150.000,00 €	
08-03-2010	Início de utilização do parque de estacionamento (não foi liquidado IVA)	300.000,00 €	
	Total da contrapartida da concessão da exploração do parque de estacionamento	600.000,00 €	a)120.000,00 €

a) Valor obtido pela aplicação à base tributável a taxa de 20%, a que se refere a alínea c) do n.º1 do art.º 18.º do CIVA (após a entrada em vigor da Lei 26/A de 2008 de 27 de junho),

Assim, e tendo em conta o enquadramento em sede de IVA, atrás referido, constata-se que nos dois primeiros momentos relevantes para efeitos de liquidação de imposto, não foi liquidado o IVA nos dois adiantamentos antecipados recebidos, bem como, no terceiro momento em que se dá o facto gerador do imposto, que corresponde ao início de utilização do parque de estacionamento pela empresa concessionária, ou seja, em 2010/03/08, pelo que, deveria ter sido emitido uma fatura, no máximo, no 5.º dia útil seguinte ao momento da realização dos serviços prestados, isto é, no dia 2010/03/15, tendo como base do imposto, o valor da contrapartida da concessão, que ascende a 600.000,00 €, descontando dos eventuais valores de IVA que tivessem sido liquidados nos adiantamentos antecipados recebidos, o que manifestamente não aconteceu. Desta forma, subsiste o facto de que deveria ter sido emitido a factura pelo valor de 600.000,00 €, e liquidado IVA no valor de 120.000,00 €, que se encontra em falta a partir de 2010/03/15, data (imite da emissão da fatura.

De realçar ainda que, o A... deveria ter entregue no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, uma declaração de alterações, a que se refere o art.º32.º do CIVA, com vista a alterar o seu enquadramento em sede de IVA.

(...)

VIII- OUTROS ELEMENTOS RELEVANTES

Dado que o sujeito, passivo não procedeu à entrega da declaração de alterações, no prazo de 15 dias a contar da data da alteração, a isso obrigado nos termos do art.º 32.º do CIVA, iremos emitir o Boletim de Alteração Oficiosa, com vista a enquadrá-lo a partir de 2010/03/08, no regime de misto, que

corresponde à data em que realizou operações sujeitas a IVA, nos termos da alínea b) do n.º1 do art.º 7.º do CIVA, relacionada com a concessão do parque de estacionamento.

IX - AUDIÇÃO PRÉVIA

A fim do sujeito passivo exercer o direito de audição, nos termos do art.º 60.º do RCPIT e 60.º da LGT, foi enviado em 2014/04/10 (data do talão do registo) para a sede social, o Projeto de Relatório através do Ofício n.º .../... de 2014/04/03, tendo a mesma sido exercido em 2014/04/24 (data de entrada nesta capítulo Direção).

1-Audição prévia

Quanto à audição prévia foi apresentada dentro do prazo concedido, tendo a mesma sido repartida em dois capítulos, no capítulo I, constam as considerações introdutórias e no capítulo II que se encontra subdivido em três grupos (A, B, C), estão explanados os fundamentos porque o sujeito passivo não concorda com as correções por nós efetuadas, que damos aqui como reproduzidos.

No ponto A - Ponto prévio, contém uma breve história da Instituição e os vários passos que foram dados para a concessão do parque de estacionamento;

No ponto B – Fundamentação da correção proposta pelos SIT- indica a fundamentação das correções constante do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária.

No ponto C - Posição e fundamentação do Exponente, constam os fundamentos porque o sujeito passivo não concorda com a correção indicada no Projeto de Relatório, de Inspeção Tributária, relacionado com o direito à liquidação do IVA, nos adiantamentos recebidos em 2006/11/24 e 2008..., no valor de 150.000,00 €, cada, pelo facto do direito a liquidar ter caducado nos termos do art.º 45.º da LGT, pelos seguintes motivos

“ 37.º Segundo o artigo 45.º, n.º 1, da LGT, o " direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro."

"-38º - Acrescenta o n.º 4 desta norma legal que o " prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verifica o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir ao início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou facto tributário.

....

"40º- Nestes moldes, tendo a Exponente recebido, a 24.11.2006 e a 24.10.2008, dois pagamentos no montante de € 150.000,00 cada e dizendo-nos a regra do Código do IVA que este imposto se tornou exigível naquelas datas, fica igualmente claro que o prazo de caducidade para liquidar o imposto em falta por parte da Administração Tributária se iniciou, em relação a cada um desses adiantamentos, nos dias 01.01.2007 e 01.01.2009, respectivamente.

" 41 º - Estando o prazo de caducidade fixado em 4 anos, o direito para Administração Tributária liquidar o imposto em falta em relação a tais adiantamentos findou, respectivamente, nos dias 31.12.2010 e 31.12.2012.

2- Apreciação da audição prévia

Efectivamente o sujeito passivo não liquidou, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art. 8.º do CIVA, o IVA relacionado com os dois adiantamentos recebidos em, 2006/11/24 e em 2008/10/24, no montante de 150. 000,00 €, cada.

As correções por nós efetuadas, em sede de IVA, não se basearem nos dois recebimentos antecipados no montante de 150.000,00 €, verificados em 24.11.2006 e 24.10.2008, mas sim, sobre o valor da concessão de exploração do parque de estacionamento, no montante de 600.000,00 €, porquanto o facto gerador do imposto desta operação se deu em, 2010/03/08, que corresponde à data em que a concessionária iniciou a sua utilização.

Nestes termos, atendendo ao facto do parque de estacionamento ter entrado em atividade, em 2010/03/08, deu-se, naquela data, o facto gerador do imposto, nos termos da alínea b) do nº 1 do artº 7º do CIVA.

Assim, nos termos do n.º 1 do art.º 36.º do CIVA, o A..., deveria ter emitido uma fatura nos cinco dias úteis posteriores ao facto gerador do imposto, devendo o imposto a entregar nos cofres do Estado, ser calculado da seguinte forma:

Rubricas	Valor
Valor da concessão do parque de estacionamento	600.000,00 €
Taxa do IVA em vigor	20,00%
IVA não liquidado (600,000,00 € * 20%)	120.000,00 €
Data de início de utilização do parque de estacionamento	2010/03/08
Data do facto gerador	2010/03/08

3- Conclusão

Como o sujeito passivo não liquidou IVA, quer nos pagamentos antecipados, quer no valor da concessão do parque de estacionamento, é de manter a correção por nós efetuada, porque o IVA é exigível sobre a totalidade da concessão do parque de estacionamento, no montante de 600.000,00 €, e porque não foi ultrapassado nos termos do art.º 45.º da LGT, o prazo de quatro anos contados a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou o momento relevante para efeitos de exigibilidade do imposto (2010/03/08), nos termos do da alínea b) do n.º1 do art.º 7.º, do CIVA.

- H.** Em face das correções aritméticas efectuadas, foi emitida a liquidação adicional de IVA n.º ..., para o período 1003T, no valor de € 120.000,00, e a liquidação de juros compensatórios n.º..., no valor de € 19.160,55;
- I.** Em 21-10-2014, o Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações, que foi instaurada com o n.º ...2014..., que foi indeferida;
- J.** O despacho de indeferimento da reclamação graciosa remete para a fundamento de um parecer cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

Da apreciação do pedido

Em 24/11/2006 é celebrado um Contrato Promessa de Concessão Comercial entre o Reclamante na qualidade de primeiro outorgante e a empresa "C..., S.A.", com o NIPC..., na qualidade de segunda outorgante. Mediante o contrato referido, a segunda outorgante prometeu proceder à construção, por si ou através de adjudicação a outro empreiteiro, de um parque de

estacionamento de veículos subterrâneo, cuja propriedade passaria imediatamente para a esfera patrimonial do primeiro outorgante. Por sua vez, este último, prometeu conceder a exploração comercial do referido parque para a empresa "C..., SA", por um período de duração de 50 anos, contados a partir da data do seu início, sendo renovado ou não por iguais ou diferentes períodos, conforme a vontade das partes manifestada por escrito. Ao referido contrato foi atribuído o valor de € 600 000,00 como contrapartida da concessão comercial, a ser pago pela segunda outorgante da seguinte forma:

- O correspondente a 25% (€150 000,00) na data da assinatura do referido Contrato Promessa;*
- O correspondente a 25% (€ 150 000,00) na data de emissão da licença de construção pela Câmara Municipal do Porto;*
- O correspondente a 50% (€ 300 000,00) na data de emissão da licença de utilização pela Câmara Municipal do Porto.*

Em 24/10/2008 foi celebrado entre os mesmos outorgantes um Contrato de Concessão da obra de construção e de exploração do parque de estacionamento, mediante o qual e de acordo com a sua cláusula 6ª, ficou estabelecido o seguinte:

- A quantia de € 150 000,00 já havia sido paga aquando da assinatura do Contrato Promessa celebrado em 26/11/2006;*
- A quantia de € 150 000,00 paga nesta data (24/10/2008), dando o concedente a respectiva quitação;*
- A quantia de € 300 000,00 a ser paga na data de emissão da licença de utilização do parque de estacionamento pela Câmara Municipal do Porto.*

Chame-se à atenção em primeira lugar para o facto de, não obstante o sujeito passivo Reclamante se encontrar enquadrado no regime de isenção de IVA nos termos do artigo 9º n.º 7 do respectivo código (Código do IVA), dado tratar-se de uma Instituição Particular de Solidariedade Social e de Educação, reconhecida como tal por despacho de 22/07/1926 do Ministro das Finanças e da Instrução Pública, no caso concreto e em análise, estamos perante

operações sujeitas e não isentas, nos termos do disposto no artigo 1º n.º 1 al. a) do CIVA.

De facto, o objecto do contrato traduz-se na realização de uma prestação de serviços (concessão da exploração comercial), a título oneroso (no valor de € 600 000,00), tal como é definida pelo artigo 4º n.º 1 do CIVA, segundo o qual: "São consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens", (noção residual). Que de acordo com o artigo 29º n.º 1 al. b) do mesmo diploma legal, na redacção em vigor à data dos factos, obrigam o respectivo prestador do serviço a emitir uma factura ou documento equivalente por cada prestação de serviços, tal como vem definida no artigo 4º deste diploma, bem como, pelos pagamentos que lhe sejam efectuados antes da data da prestação de serviços. Ou seja, por força do último normativo referenciado supra, aquando do recebimento das primeiras quantias pelo Reclamante a título de sinal, em 26/11/2006 e em 24/10/2008 respectivamente, no valor de € 150 000,00 cada, este era obrigado a emitir uma factura ou documento equivalente e a liquidar o IVA correspondente, coisa que não fez. De facto, nos termos do artigo 7º n.º 1 al. b) do CIVA: "Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, o imposto é devido e torna-se exigível... Nas prestações de serviços, no momento da sua realização;"

Por sua vez, de acordo com o artigo 8º n.º 1 al. c) do referido diploma, na redacção em vigor à data dos factos: "Não obstante o disposto no artigo anterior, sempre que a transmissão de bens ou prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente, nos termos do artigo 29º, o imposto torna-se exigível... Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da factura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior." (sublinhado nosso).

Assim, se o Reclamante aquando do recebimento dos adiantamentos no valor total de € 300 000,00, tivesse emitido uma factura e liquidado o IVA

correspondente, poderia a final, no momento da realização da prestação de serviços, ter emitido uma factura ou documento equivalente pelo valor da diferença entre o valor da factura final correspondente ao valor total dos serviços prestados (€ 600 000,00) e o valor dos adiantamentos (€ 300 000,00), ou, em alternativa, poderia emitir uma factura ou documento equivalente pelo valor total dos serviços prestados (€ 600 000,00), podendo, neste caso, regularizar a seu favor o IVA já liquidado nos adiantamentos recebidos, seguindo os procedimentos ordenados pelo artigo 78º do CIVA, designadamente, o seu n.º 5. (v. Despacho de 30/08/93 dos Serviços do IVA - CIVA -Regularizações do IVA - Adiantamentos de Clientes).

Contudo, não tendo o sujeito passivo Reclamante lançado mão de nenhum destes procedimentos ao seu dispor na lei, e sendo certo que não foi pelo mesmo liquidado e entregue qualquer montante a título de IVA, os Serviços de Inspecção Tributária, consideraram que a factura deveria ter sido emitida sobre o montante total da concessão da exploração comercial (€ 600 000,00), no momento a partir do qual o imposto se tornou exigível que, como vimos, de acordo com o estipulado no artigo 7º n.º 1 al. b) do CIVA, seria no momento da realização da prestação de serviços, ou, até ao 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o imposto se tornou exigível, de acordo com o artigo 36º n.º 1 al. a) do referido diploma legal.

Tendo os mesmos Serviços detectado que a exploração do parque de estacionamento pela concessionária se iniciou em 08/03/2010, sendo esta a data a considerar como a da realização da prestação de serviços, a referenciada factura teria que ter sido emitida no máximo até 15/03/2010, pelo valor de € 600 000,00 + IVA, ou seja, € 600 000,00 x 20% (taxa IVA em vigor em 2010), conforme quadro demonstrativo no relatório de acção inspectiva a fls. 57.

O Reclamante vem alegar que o prazo para liquidar o IVA correspondente aos adiantamentos por ele recebidos em 26/11/2006 e em 24/10/2008, respectivamente, no valor total e € 300 00,00, se encontra caducado por força do disposto no artigo 45º n.º 1 e n.º 4 da LGT. Nos termos do artigo 45º n.º 1 da

Lei Geral Tributária (LGT), na redacção em vigor à data dos factos: "O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos,...", (sublinhado nosso).

Por sua vez, nos termos do n.º 4 do mesmo dispositivo: "O prazo de caducidade conta-se, ... no imposto sobre o valor acrescentado..., a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.". (sublinhado nosso).

Ora, é certo que no caso de adiantamentos recebidos antes da realização da prestação de serviços, torna o imposto exigível, por força do disposto no artigo 8º n.º 1 al. c) do CIVA, no momento do recebimento desses adiantamentos. Contudo, não tendo o sujeito passivo, procedido a qualquer liquidação de imposto aquando desses recebimentos, o IVA em causa nos presentes autos, no valor de € 120 000,00 (€ 600 000,00 x 20%), teria então que ser liquidado na data em que a factura deveria ter sido emitida neste caso: no momento da realização da prestação de serviços pelo valor total dos serviços prestados (€ 600 000,00). E esse momento só poderá situar-se, tal como vem defendido no relatório de inspecção tributária, no momento em que se concretiza a prestação de serviços propriamente dita: em 08/03/2010, data em que se inicia a exploração do parque de estacionamento. Por conseguinte, o prazo de quatro anos previsto pelo artigo 45º da LGT para liquidar os tributos, neste caso o IVA, só poderá contar-se a partir do ano civil seguinte àquele em que se verificou o facto tributário (exploração comercial do parque de estacionamento). Assim, tendo a exploração do parque de estacionamento sido iniciada em 08/03/2010, a contagem do prazo de caducidade de quatro anos iniciar-se-ia em 01/01/2011 e caducaria em 01/01/2015.

Consultado o sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira, verificou-se que as liquidações adicionais referidas foram notificadas ao contribuinte em 26/07/2014, conforme fls. 66 e 66A), não se encontrando portanto, caducado o direito a liquidação.

Face ao exposto e pelas razões supra apontadas, é de indeferir o pedido.

K. Em 27-04-2015, o Requerente apresentou recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa, que foi instaurado com o n.º ...2015...;

L. O recurso hierárquico foi indeferido por despacho do Senhor Subdirector Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, proferido em 01-09-2016 e notificado em 14-09-2016, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

O sujeito passivo interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, nos termos do n.º 2 do artigo 66.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Tempestividade

O despacho final de indeferimento da reclamação graciosa foi notificado ao reclamante através de carta registada com aviso de recepção (RM ...PT), em 31/03/2015, nos termos do artigo 39.º n.º 3 do CPPT.

No procedimento tributário os prazos são contínuos, contando-se de acordo com o consignado no artigo 279.º do Código Civil, ex vi o n.º 1 do artigo 20.º do CPPT.

O recurso hierárquico cumpre os requisitos previstos nos artigos 66.º e 76.º do CPPT, visto ter dado entrada nestes Serviços no dia 27 de Abril de 2015, sendo o mesmo tempestivo, conforme prescreve o n.º 2 do artigo 66.º do CPPT.

A reclamação graciosa foi indeferida mantendo a decisão constante do teor do projecto de despacho, uma vez que o contribuinte não exerceu o direito de audição prévia.

Analísado o recurso hierárquico apresentado, constata-se que aquele não trouxe elementos novos aos já invocados no respectivo procedimento de reclamação graciosa, ou seja, o pedido formulado na reclamação graciosa é o mesmo do formulado no recurso hierárquico.

Assim, e pelas razões apontadas, mantém-se o despacho proferido na Reclamação Graciosa em epígrafe, em 25 de Março de 2015.

Remetam-se os autos à Direcção de Serviços do IVA (DSIVA), para efeitos do n.º 3 do artigo 66.º do CPPT.

- M.** O Requerente não efectuou o pagamento das quantias liquidada no prazo de pagamento voluntário, na sequência do que foi instaurado o processo executivo n.º ...2014..., para que a Requerente foi citada em 06-10-2014 (documento n.º 28 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- N.** No dia 01-12-2014, a Requerente apresentou garantia no montante de € 89.000,00 para suspender o processo de execução fiscal referido (documento n.º 29 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- O.** A Requerente prestou garantia para suspender o processo de execução fiscal;
- P.** Em 30-11-2016, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo, não havendo controvérsia sobre os factos.

3. Matéria de direito

A Requerente celebrou um contrato de concessão de exploração de um parque de estacionamento, que começou a ser explorado em 2010, mas recebeu dois pagamentos parciais adiantados, um no valor de 150.00,00 liquidado, aquando da assinatura do contrato-promessa, em 24-11-2006, e outro também de 150.00,00, em 24-10-2008, data do segundo contrato.

A Requerente não liquidou IVA relativamente a qualquer dos pagamentos.

A Requerente entende que, sendo o IVA relativo aos referidos pagamentos exigível nas respectivas datas, o direito de liquidação teria de exercido, relativamente a cada pagamento, no prazo de 4 anos a contar do início do ano civil subsequente ao respectivo pagamento e, por isso, a liquidação, efectuada em 2014, foi emitida depois de esgotados os prazos de caducidade.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que *«no momento da realização da prestação de serviços, deverá ser emitida uma fatura ou documento equivalente, pelo valor da diferença entre valor da fatura final, que corresponde ao valor total dos serviços prestados, e o valor dos adiantamentos, no caso de ter sido liquidado IVA sobre os mesmos, ou, em alternativa, a emissão de uma fatura ou documento equivalente, pelo valor total dos serviços prestados»*.

A questão principal que é objecto do processo é, assim, a de saber se ocorreu a caducidade do direito de liquidação relativamente as quantias pagas adiantadamente, em 2006 e 2008.

Adicionalmente, a Requerente imputa vício de falta de fundamentação à liquidação de juros compensatórios.

3.1. Questão da caducidade do direito de liquidação

O artigo 45.º da Lei Geral Tributária (LGT) regula a caducidade do direito de liquidação, estabelecendo o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 45.º

Caducidade do direito à liquidação

1. *O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.*

(...)

4. *O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto **no imposto sobre o valor acrescentado** e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que **aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.***

Destas normas conclui-se que

- o prazo de caducidade do direito de liquidação é de quatro anos (n.º 1);
- o prazo de caducidade conta-se, relativamente ao IVA «a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou (...) a exigibilidade do imposto» (n.º 4).

Assim, para aplicar este regime tem de se determinar quando é que o IVA relativo aos pagamentos adiantados se tornou exigível, sendo irrelevante o momento da ocorrência do facto tributário.

A Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspecção Tributária aceita que a exigibilidade do IVA relativamente aos pagamentos antecipados referidos ocorreu nos momentos dos pagamentos, por aplicação dos artigos 7.º, n.º 1, alínea b), 8.º, n.º 1, alínea c), e 29.º, n.º 1, do CIVA, dizendo o seguinte:

Relativamente aqueles recebimentos, não foi emitida qualquer fatura ou documento equivalente nem foi liquidado o IVA devido, a isso obrigado nos termos da alínea b) do artº 29º 1 do CIVA, uma vez que aquele preceito legal determina que para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos, são obrigados a "...b)-Emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão, de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas

nos artigos 3.º e 4.º do presente diploma, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços", e o imposto é exigível nos termos da alínea c) do nº 1 do artº 8º do mesmo diploma legal, o qual determina que "Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da factura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior".

Mas, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu também o seguinte:

h) Assim, no momento da realização da prestação de serviços, deverá ser emitida uma fatura ou documento equivalente, pelo valor da diferença entre valor da fatura final, que corresponde ao valor total dos serviços prestados, e o valor dos adiantamentos, no caso de ter sido liquidado IVA sobre os mesmos, ou, em alternativa, a emissão de uma fatura ou documento equivalente, pelo valor total dos serviços prestados, sendo que, neste caso, o fornecedor poderá regularizar a seu favor, o IVA liquidado nos adiantamentos recebidos, devendo, para isso, cumprir o estipulado no artº 78º do CIVA, nomeadamente no seu nº 5.

(...)

No que respeita ao valor sujeito a IVA, será pelo valor total da contrapartida porque foi cedida exploração do estacionamento, isto é, no montante de 600.000,00 €, o que quer dizer que no caso em concreto, a fatura deveria ter sido emitida no dia 2010/03/15 (5 dias úteis após o imposto ser devido e exigível, que se verificou no dia 2010/03/08, data em que foi iniciada a exploração do parque de estacionamento)

(...)

Como o sujeito passivo não liquidou IVA, quer nos pagamentos antecipados, quer no valor da concessão do parque de estacionamento, é de manter a correção por nós efetuada, porque o IVA é exigível sobre a totalidade da

concessão do parque de estacionamento, no montante de 600.000,00 €, e porque não foi ultrapassado nos termos do artº 45º da LGT, o prazo de quatro anos contados a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou o momento relevante para efeitos de exigibilidade do imposto (2010/03/08), nos termos do da alínea b) do nº1 do artº 7º, do CIVA.

Os artigos 7.º, 8.º e 29.º do CIVA, nas redacções vigentes ao tempo em que ocorreram os pagamentos antecipados, estabelecem o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 7.º

Facto gerador e exigibilidade do imposto

1 - Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, o imposto é devido e torna-se exigível:

(...)

b) Nas prestações de serviços, no momento da sua realização;

(...)

Artigo 8.º

Exigibilidade do imposto em caso de obrigação de emitir factura

1 - Não obstante o disposto no artigo anterior, sempre que a transmissão de bens ou prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente, nos termos do artigo 29.º, o imposto torna-se exigível:

- a) Se o prazo previsto para a emissão de factura ou documento equivalente for respeitado, no momento da sua emissão;*
- b) Se o prazo previsto para a emissão não for respeitado, no momento em que termina;*
- c) Se a transmissão de bens ou a prestação de serviços derem lugar ao pagamento, ainda que parcial, anteriormente à emissão da factura ou documento equivalente, no momento do recebimento desse pagamento, pelo montante recebido, sem prejuízo do disposto na alínea anterior.*

2 - O disposto no número anterior é ainda aplicável aos casos em que se verifique emissão de factura ou documento equivalente, ou pagamento, precedendo o momento da realização das operações tributáveis, tal como este é definido no artigo anterior.

(...)

Artigo 29.º

Obrigações em geral

1 - Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º são obrigados, sem prejuízo do previsto em disposições especiais, a:

(...)

- b) Emitir uma factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º do presente diploma, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços;*

(...)

O artigo 7.º, n.º 1, alínea b), do CIVA estabelece a regra de que «*o imposto é devido e torna-se exigível*» «*nas prestações de serviços, no momento da sua realização*».

No entanto, o artigo 8.º, n.º 1, do CIVA, ao dizer que «*não obstante o disposto no artigo anterior, sempre que a transmissão de bens ou prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente, nos termos do artigo 29.º, o imposto torna-se exigível*», afasta a aplicação da regra, em todos os casos («*sempre*») em que a prestação de serviços dê lugar à obrigação de emitir uma factura, nos termos do artigo 29.º.

Este artigo 8.º, como resulta da sua epígrafe, contém normas especiais sobre a exigibilidade do imposto nos casos em que há obrigação de emitir factura e essa obrigação existe quanto aos «*pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços*», como se prevê no artigo 29.º, n.º 1, alínea b), parte final.

Por isso, independentemente do momento da ocorrência do facto gerador de imposto, resulta destes artigos 8.º e 29.º que, quando há pagamentos efectuados antes da prestação de serviços, o imposto relativo aos pagamentos «*torna-se exigível*» antecipadamente, nas datas dos pagamentos.

Sendo assim, resultando inquestionavelmente do artigo 45.º, n.º 4, da LGT que, relativamente ao IVA, o prazo de caducidade de quatro anos se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto (¹), tem de concluir-se que o prazo de caducidade do direito de liquidação se conta a partir dos anos civis subsequentes àqueles em que ocorreram os pagamentos e não da data da prestação de serviços.

Assim, sendo o IVA relativo aos pagamentos antecipados efectuados em 2006 e 2008 exigível desde as datas em que eles foram efectuados, os prazos de caducidade do

¹O que foi confirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo, de 07-09-2011, proferido no processo n.º 0461/11.

direito de liquidação iniciaram-se no dia 01-01-2007, quanto ao pagamento efectuado em 2006, e em 01-01-2009, quanto ao pagamento de 2008.

E, se o IVA era exigível já antes de 2010 e já podia e devia ter sido efectuada a respectiva liquidação, não pode entender-se que só era exigível a partir de 08-03-2010, data que a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou ser a da prestação de serviços.

Na verdade, como resulta do artigo 45.º, n.º 4, da LGT, relativamente ao IVA não é data da prestação dos serviços, mas sim a data da exigibilidade do imposto que releva para efeito de determinar o ano civil em que se inicia o prazo de caducidade do direito de liquidação, pelo que, sendo o imposto exigível nas datas dos anos de 2006 e 2008 em que foram efectuados os pagamentos antecipados, é a partir do início dos anos de 2007n e 2009, respectivamente, que se contam os prazos de caducidade do direito de liquidação relativamente a esses pagamentos.

Por outro lado, destinando-se o regime da caducidade do direito de liquidação a concretizar a segurança jurídica, não se pode entender que, depois de esgotado o prazo em que o direito pode ser exercido, ele renasça.

Por isso, os prazos de quatro anos de caducidade do direito de liquidação terminaram em 31-12-2010 e 31-12-2012, respectivamente.

Consequentemente, a Requerente tem razão, pelo que o acto de liquidação de IVA enferma de vício de violação de lei, na parte em que se reporta ao IVA relativo aos referidos pagamentos antecipados.

O despacho de indeferimento do recurso hierárquico que confirmou a liquidação referida é ilegal pela mesma razão.

Estes vícios justificam a anulação da liquidação de IVA, na parte respeitante aos dois pagamentos antecipados de € 150.000,00 cada, bem como do despacho de indeferimento do recurso hierárquico, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.2. Questão da legalidade da liquidação de juros compensatórios

Sendo ilegal a liquidação de IVA na parte correspondente aos pagamentos antecipados ocorridos em 2006 e 2008, é também ilegal a liquidação de juros compensatórios na parte em que tem como pressuposto a liquidação de IVA.

Na verdade, «*os juros compensatórios integram-se na própria dívida do imposto, com a qual são conjuntamente liquidados*» (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que da ilegalidade parcial da liquidação de IVA decorre a ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios, na parte em que tem como pressuposto aquela liquidação ilegal.

Consequentemente, procede o pedido de pronúncia arbitral quanto à ilegalidade parcial da liquidação de juros compensatórios, ficando prejudicado, por ser inútil, a apreciação do vício autónomo de falta de fundamentação que o Requerente lhe imputa.

Justifica-se, assim, a anulação da liquidação de juros compensatórios, na parte respeitante aos dois pagamentos antecipados de € 150.000,00 cada, bem como do despacho de indeferimento do recurso hierárquico, nos termos do citado artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo.

4. Indemnização por garantia indevida

O Requerente formula ainda um pedido de indemnização por garantia indevida, por ter prestado uma garantia bancária para suspender execução fiscal instaurada para cobrança das quantias liquidadas.

O artigo 171.º do CPPT estabelece que «*a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda*» e que «*a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência*».

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «*legalidade da dívida exequenda*», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, *é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.*

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

No caso em apreço, os erros que afectam as liquidações de IVA e juros compensatórios, nas partes correspondentes aos pagamentos antecipados são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois elas foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esses erros fossem praticados.

Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada.

Não havendo elementos que permitam determinar o montante da indemnização, a condenação terá de ser efectuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão [artigos 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil e 565.º do Código Civil, aplicáveis nestes sentidos termos do artigo 2.º, alínea d) da LGT].

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- Anular a liquidação adicional de IVA n.º..., relativa ao período 2010/03T, e da liquidação de juros compensatórios n.º..., também relativa ao período 2010/03T, nas partes correspondentes aos dois pagamentos de € 150.000,00 (€ 300.000,00 no total) efectuados em 24-11-2006 e 24-10-2008;
- Anular a decisão de indeferimento do recurso hierárquico que confirmou as liquidações de IVA e juros compensatórios nas partes referentes àqueles pagamentos efectuados em 24-11-2006 e 24-10-2008;
- Julgar procedente o pedido pagamento de indemnização por garantia indevida e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a indemnização que vier a ser determinada em execução de julgado pela garantia prestada para suspender o processo de execução fiscal.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 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 € **79.160,55**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, 02-05-2017

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Eva Dias Costa)

(António Nunes dos Reis)