

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 426/2017-T**

**Tema: IVA – Direito à dedução.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Acordam os Árbitros Conselheira Maria Fernanda dos Santos Maçãs (Árbitro Presidente), Dr.ª Filipa Barros e Dr. Leonardo Marques dos Santos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem Tribunal Arbitral.

### **1. RELATÓRIO**

No dia 11 de julho de 2017, **A... S.A.**, com o número de identificação fiscal..., com sede no ..., ..., ..., ...-.... ... (doravante, “Requerente”), apresentou um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante, abreviadamente designado “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto, segundo a Requerente, a declaração de ilegalidade e anulação dos atos de liquidação adicional de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) e correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios e de juros moratórios referentes ao exercício de 2012, a saber:

IVA				JUROS		
Número de Liquidação	Limite para Pagamento Voluntário	Número de Documento de Cobrança	Valor a Pagar (euros)	Limite para Pagamento Voluntário	Número de Documento de Cobrança	Valor a Pagar (euros)
2016 ...	19-08-2016	2016 ...	29.698,45	19-08-2016	2016 ...	5.025,14
2016 ...	19-08-2016	2016 ...	2.589,84	19-08-2016	2016 ...	639,38
2016 ...	19-08-2016	2016 ...	4.040,34	19-08-2016	2016 ...	657,52
2016 ...	19-08-2016	2016 ...	20.586,64			
2016 ...	24-08-2016	2016 ...	7.759,40			
2016 ...	19-08-2016	2016 ...	124.705,76	19-08-2016	2016 ...	17.752,63
<i>Total</i>			<b>189.380,43</b>	<i>Total</i>		<b>24.074,67</b>

Para fundamentar o seu pedido considera a Requerente, em síntese, que os atos de tributários de liquidação adicional de IVA e correspondentes juros compensatórios e moratórios são inválidos, porquanto assentam em pressupostos de facto e de direito erróneos no que concerne ao exercício do direito à dedução do IVA por si incorrido para os fins da sua atividade, coartando, de forma grosseira o exercício de tal direito e comprometendo a neutralidade que constitui trave-mestra daquele imposto.

Neste contexto, a Requerente explica que foi criada pelo Decreto Legislativo Regional n.º .../2001/M, tendo por objeto a “*concepção, promoção, construção e gestão de projetos ações e empreendimentos que contribuam de forma integrada para o desenvolvimento económico, social, desportivo e cultural dos concelhos de ..., ..., ... e...*” tendo neste âmbito o direito “*de utilizar e administrar os bens de domínio público da Região Autónoma da Madeira que estejam ou venham a estar afetos ao exercício da sua atividade*”.

Assim, no âmbito da sua atividade procedeu, a partir de 2007, à reconversão do Porto do ..., sendo o projeto em apreço destinado à edificação de um centro comercial composto por um parque de estacionamento subterrâneo com dois pisos, acrescido de dois pisos de superfície destinados a lojas comerciais.

Sucedde que a zona de implantação definida para a edificação do centro comercial não dispunha das valências necessárias à prática das operações comerciais tributadas perspetivadas, designadamente por ausência de vias e infraestruturas adjacentes.

Assim, a Requerente sentiu necessidade de realizar obras de melhoramento da estrada e rotundas adjacentes ao centro comercial e respetivo parque de estacionamento, enquanto elo de enquadramento da superfície comercial no tecido urbano, sob pena de não ficar garantida a adequada acessibilidade e segurança dos seus visitantes. Defende a Requerente que as referidas acessibilidades tornaram o centro comercial mais atrativo para visitantes e lojistas, e facilitaram a comercialização das lojas, tendo o montante daquele investimento integrado o valor do ativo imobilizado, *in casu*, um centro comercial.

Ora, considerando que a Requerente, desde o início da exploração do centro comercial, em 2011, tem exclusivamente realizado operações tributáveis que conferem direito à dedução do IVA (v.g. exploração do parque de estacionamento e cedência à exploração das lojas comerciais) tem procedido à dedução do IVA nas faturas conexas com este centro comercial.

Contudo, os Serviços de Inspeção Tributária (doravante, “SIT”) puseram em causa a dedução do IVA incorrido em obras de melhoramento da estrada e rotundas efetuadas no âmbito da obra de reconversão do Porto do ... considerando que *“a estrada e rotundas adjacentes a esta obra e objecto de melhoramento são do domínio público e propriedade do município do ..., não se tendo verificado, nesta situação, qualquer cedência de espaços/infra-estruturas da A... para o município do ...”* concluindo pela impossibilidade de dedução do respetivo IVA *“pois tais obras não são associadas às operações ativas, mas sim a obras de interesse público”*.

A Requerente colocou em causa o entendimento preconizado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, “AT”) em sede de reclamação graciosa, no entanto, segundo esta, da análise aos documentos solicitados à A... não é possível aferir se o IVA suportado com as obras de melhoramento da Avenida e respetivas rotundas está diretamente relacionado com a obtenção das receitas sujeitas a IVA – parque de estacionamento, lojas e restaurantes.

Ora, a Requerente refuta o critério aventado pela AT para aferir a relação entre receitas e despesas, e o correspondente direito à dedução, por considerar que o mesmo não tem

qualquer cabimento legal, designadamente no disposto no artigo 168.º da Diretiva IVA<sup>1</sup>, transposto para a ordem interna pelo artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA.

Sustenta que as despesas não só fizeram parte das suas despesas gerais, como vieram a contribuir para a obtenção da receita tributável no exercício da sua atividade económica ao atrair visitantes e infraestruturas a um local que, de outro modo, não seria elegível para a construção de uma superfície comercial.

Assinala que o seu entendimento tem por base a posição assumida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante, “TJUE”) e pelos tribunais nacionais, em vasta jurisprudência da qual resulta o seguinte:

- a) Dispensa de um nexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das despesas gerais do sujeito passivo e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Daqui decorre, ao contrário do defendido pela AT, a desnecessidade de prova documental para estabelecer a relação entre as despesas incorridas e as receitas tributáveis obtidas, bastando para este efeito, a expectativa de incremento dessas receitas em resultado da realização daquelas despesas.
- b) Que os serviços que possam ser um meio para atrair visitantes a um local onde o sujeito passivo planeia fornecer bens e/ou serviços no exercício da sua atividade económica, sejam considerados serviços utilizados para as necessidades das atividades tributadas, desde que cumprido o requisito da alínea anterior;

Referindo-se ao sentido holístico do projeto, a Requerente relembra que um centro comercial não pode funcionar sem a respetiva envolvente urbana sendo certo que as obras realizadas são parte integrante do conjunto das infraestruturas necessárias ao funcionamento, atratividade e eficiente exploração da superfície comercial, tendo a Requerente o direito *“de utilizar e administrar os bens de domínio público da Região Autónoma da Madeira que estejam ou venham a estar afectos ao exercício da sua*

---

<sup>1</sup> Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006.

*atividade*”, nos termos do artigo 3.º, alínea a) do Decreto Legislativo Regional n.º .../2001/M.

Finalmente, e de acordo com o referido princípio da unicidade do projeto, apresenta vários exemplos em que a Doutrina e a Jurisprudência se pronunciam a favor da dedutibilidade do IVA em obras ou intervenções realizadas por entidades privadas, sobre bens de utilização gratuita de domínio público, consideradas indispensáveis à prossecução da atividade económica do sujeito passivo.

A Requerente conclui pedindo a declaração de ilegalidade das liquidações adicionais de IVA e de juros moratórios e compensatórios.

No dia 12-07-2017, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e artigo 11.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 05-09-2017, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.

Em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 26-09-2017.

No dia 30-10-2017, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por exceção e por impugnação;

No âmbito da defesa por exceção, suscita desde logo, duas exceções:

- i) A incompetência material do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido formulado pela Requerente;
- ii) A caducidade do direito de ação.

Quanto à primeiras das exceções a AT sustenta, em síntese, a incompetência material do Tribunal Arbitral por entender que sendo a Requerente domiciliada no ..., por conseguinte, na Região Autónoma da Madeira (“RAM”) e o Imposto em causa, o IVA,

constituir uma receita própria regional, a competência fiscal para a liquidação deste tributo pertence ao Governo Regional, nos termos que decorrem do artigo 1.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 18/2005, de 18 de janeiro, e do artigo 13.º, n.º 1, alínea a) da Lei n.º 13/98, de 24 de fevereiro (“Lei das Finanças das Regiões Autónomas”).

Com efeito, segundo a Requerida, nos termos do disposto no artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março vincularam-se à jurisdição dos Tribunais Arbitrais, que funcionam no CAAD a “*Direção-Geral dos Impostos (DGCI) e a Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC)*”, sendo certo que através do Decreto-lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, a AT sucedeu nas atribuições da Direção-Geral dos Impostos, da Direção-Geral das Alfândegas e da Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros.

Por conseguinte, defende que o único organismo do Ministério das Finanças que está vinculado à jurisdição dos Tribunais Arbitrais nos termos do RJAT é a AT.

Por outro lado, refere que Direção Regional dos Assuntos Fiscais (“DRAF”) “*é o serviço central da administração directa da Região Autónoma da Madeira, abreviadamente designada por RAM, a que se refere a alínea a) do n.º 6 do artigo 5º do Decreto Regulamentar Regional nº 4/2012/M, de 9 de Abril, que tem por missão assegurar e administrar os impostos sobre o rendimento, sobre a despesa, sobre o consumo, sobre o património e de outros tributos legalmente previstos, bem como executar as políticas e as orientações fiscais definidas pelo Governo Regional da Madeira, de acordo com os artigos 140.º e 141.º da Lei n.º 130/99, de 1 de Agosto, nomeadamente a liquidação e a cobrança dos impostos que constituem a receita da Região*”.

Para concluir, entende que, em termos jurídico-processuais, não sendo a DRAF um sujeito processual para efeitos de arbitrabilidade fiscal, a liquidação adicional de IVA indicada como objeto do Pedido de Pronúncia Arbitral é uma receita própria regional, pertencente ao âmbito de administração da RAM, daí resultando a incompetência material do Tribunal Arbitral para conhecer da ilegalidade do referido ato, devendo a Requerida, em consequência ser absolvida da instância.

Com referência à exceção de caducidade do direito de ação, entende a Requerida, em síntese, que o verdadeiro e único pedido de pronúncia formulado pela Requerente foi o de

anulação dos atos tributários das liquidações adicionais de IVA, com a correspondente restituição de imposto indevidamente pago e o pagamento de juros indemnizatórios. Por outras palavras, a Requerente nunca pediu a anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa.

Ora, sendo o ataque dirigido exclusivamente aos atos tributários de liquidação, mostra-se claramente ultrapassado o prazo de 90 dias legalmente definido para a sua impugnação, em sede arbitral, contado a partir do dia seguinte ao término do prazo de pagamento voluntário da prestação tributária, nos termos do artigo 10.º do RJAT, conjugado com o artigo 102.º n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).

Assim, atendendo a que a data limite de pagamento do imposto em causa nos autos ocorreu a 24-08-2016 e que o pedido tendente à constituição do Tribunal Arbitral foi somente apresentado a 11-07-2017, conclui-se que o pedido formulado é intempestivo não podendo o tribunal dele conhecer.

Efetivamente, tendo sido ultrapassado o prazo de impugnação direta (do ato primário), a tempestividade do pedido apenas poderia fundar-se na existência de um qualquer meio de impugnação gracioso do ato de liquidação onde tivesse sido prolatada a decisão a negar total ou parcialmente as pretensões aí formuladas pelo sujeito passivo de imposto.

Acontece que, no entender da Requerida, não obstante ter sido feita alusão ao indeferimento da reclamação graciosa, não foi requerido expressamente a anulação do despacho que a indeferiu. Acresce que estando os poderes de cognição do Tribunal limitados pelo pedido, fica o Tribunal impedido de apreciar e declarar a ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação, por intempestivo, devendo, nestes termos, a AT ser absolvida da instância.

No âmbito da sua resposta, e por impugnação, defendeu a AT posição contrária à apresentada pela Requerente no que concerne à dedutibilidade do IVA incorrido nas obras de melhoramentos da Av. ..., no ..., e nas respetivas rotundas.

De acordo com o seu ponto de vista, à Requerente foi concedido, no âmbito do seu objeto social, a autorização para execução e implementação do Cais Norte do ..., em conjunto com a B..., tendo sido acordada a construção e exploração daquela zona (cfr.

Anexo I do Decreto Legislativo Regional n.º .../2014/M) a qual inclui parque de estacionamento, demais lojas, zonas de animação e restaurantes edificados.

A AT entende que a Requerente deduziu indevidamente IVA incorrido nas obras de melhoramento da Av. ... e respetivas rotundas, por considerar que tais obras não concorrem para a realização de transmissões de bens ou prestações de serviços sujeitas a IVA. Em concreto, a AT refere que a Av. ... se trata de um bem de domínio público rodoviário municipal e que as obras em causa serviriam não a infraestrutura Cais do Norte, mas sim as várias ligações rodoviárias em curso à data de e para o porto do ... .

Considera que a intervenção operada na dita Avenida não se encontra justificada, nem se encontra dentro do âmbito das competências atribuídas à Requerente, que não tinha o direito de utilizar aquele bem de natureza pública, nos termos do artigo 3.º, alínea b) do Decreto Legislativo Regional n.º .../2001/M.

Pugnando pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, a AT acrescenta, finalmente, que a Requerente realizou as obras sem ter contratado um estudo de viabilidade económica, porquanto dos documentos apresentados não é possível aferir se o IVA suportado nas mesmas se encontra diretamente relacionado com a obtenção das receitas sujeitas a IVA (parque de estacionamento, lojas e restaurantes) devendo, em seu entender, ser mantidos os atos tributários postos em crise no pedido principal.

No dia 01-11-2017 o Tribunal notificou a Requerente para responder à matéria de exceção no prazo de 10 dias e, no mesmo prazo, para concretizar os artigos referentes a aspetos de facto do pedido arbitral relativamente aos quais pretendia produzir prova testemunhal.

A 14-11-2017 veio a Requerente proceder à resposta às exceções deduzidas pela AT, tendo aí pugnado (i) pela competência material do Tribunal Arbitral para o pedido de pronúncia subjacente, e (ii) sustentado a tempestividade de apresentação do mesmo.

Relativamente à primeira exceção, a Requerente nota, em suma, que as liquidações adicionais de IVA por si recebidas foram emitidas pela Área de Cobrança da Autoridade Tributária com sede em Lisboa, e não pela AT-RAM, estando inclusivamente o seu

logótipo aí inserido, não podendo, assim, ser questionada a vinculação à jurisdição dos tribunais arbitrais.

Relembra, adicionalmente, que o artigo 61.º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro de 2013, que aprova a Lei das Finanças das Regiões Autónomas, estabelece a incompetência dos Governos Regionais para liquidar impostos de carácter nacional, como é o caso do IVA, sendo, também por este facto inequívoco que quem emitiu os atos de liquidação em causa foi a própria AT.

Quanto à exceção de caducidade do direito de ação, a Requerente alega ser falaciosa a afirmação que não foi por si requerida a anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa. Com efeito, considera que se depreende do articulado que a par de se solicitar a ilegalidade do ato tributário de liquidação, não se prescindiu de contestar o ato imediato de indeferimento da reclamação graciosa, sendo feitas inúmeras referências aos fundamentos de indeferimento da reclamação graciosa, ao longo de todo o articulado.

Finalmente, refuta o entendimento da AT com base na jurisprudência proferida pelos tribunais superiores e pelo próprio CAAD, segundo a qual o ato de liquidação tem subjacente, pelo menos tacitamente, o pedido de declaração de ilegalidade de todos os atos subsequentes e cuja validade seja afetada por aquela declaração, onde também se inclui o ato de indeferimento da reclamação graciosa.

No seu requerimento, a Requerente não fez referência aos aspetos de facto do pedido arbitral relativamente aos quais pretendia produzir prova testemunhal.

A 24-11-2017 o Tribunal reiterou o pedido, feito através do Despacho de 01-11-2017, para a Requerente concretizar os artigos referentes a aspetos de facto do pedido arbitral relativamente aos quais pretendia produzir prova testemunhal, concedendo-se um prazo de cinco dias para o efeito.

A 09-12-2017, atenta a circunstância que a Requerente não ter concretizado os artigos referentes a aspetos de facto do pedido arbitral relativamente aos quais pretendia produzir prova testemunhal, o Tribunal dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em

ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste *ex vi* artigos 19.º n.º 2 e 29.º n.º 2 do RJAT.

As partes foram ainda notificadas para, no prazo de dez dias, declararem se pretendiam produzir alegações e, em caso afirmativo, se estas assumiriam a forma oral ou escrita.

Havendo lugar a alegações escritas, estas deveriam ser produzidas no prazo de quinze dias, de forma sucessiva, a partir da notificação do despacho.

As partes optaram por não exercer a faculdade de produzir alegações orais ou escritas.

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1 do RJAT.

1. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.
2. O processo não enferma de nulidades.

Tudo visto, cumpre proferir decisão.

## **2. QUESTÕES PRÉVIAS E SANEAMENTO**

### **2.1. INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL**

- 1- Conforme referido, a Requerida, na sua resposta, invocou a incompetência absoluta deste tribunal. Com efeito, a Requerida entende que a Requerente tem sede no..., pelo que sendo o IVA, no caso concreto, uma receita da RAM a liquidação encontra-se no âmbito da administração da Região Autónoma da Madeira. Assim, uma vez que o único organismo do Ministério das Finanças que está vinculado à

- jurisdição dos tribunais constituídos sob a égide do CAAD é a AT, este Tribunal seria materialmente incompetente.
- 2- Em resposta a tal matéria de exceção, a Requerente defendeu que as liquidações adicionais de IVA por si recebidas foram emitidas pela Área de Cobrança da Autoridade Tributária com sede em Lisboa, e não pela AT-RAM, estando inclusivamente o seu logótipo aí inserido, não podendo, assim, ser questionada a vinculação à jurisdição dos tribunais arbitrais.
  - 3- Relembrou a Requerente, adicionalmente, que o artigo 61.º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de setembro, que aprova a Lei das Finanças das Regiões Autónomas, estabelece a incompetência dos Governos Regionais para liquidar impostos de carácter nacional, como é o caso do IVA, defendendo que, também por este facto seria inequívoco que quem emitiu os atos de liquidação em causa foi a própria AT.
  - 4- Ora, a questão suscitada pela Requerida foi já objeto de análise pela doutrina e jurisprudência, existindo argumentos e decisões em ambos os sentidos.
  - 5- No que respeita ao caso concreto, de forma a tomar posição relativamente à questão em apreço, importa analisar a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março ( “Portaria de Vinculação”), que estabeleceu os termos da vinculação da Administração Tributária à jurisdição do CAAD, a Lei das Finanças das Regiões Autónomas e a Lei Geral Tributária (doravante, “LGT”).
  - 6- Com efeito, o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, determina que os serviços e organismos referidos no artigo 1.º (onde se inclui a DGCI) se vinculam à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD nos casos em que esteja em causa a “apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida”.
  - 7- Desta feita, importa aferir, antes de mais, se a administração do IVA se encontra – neste caso - cometida à AT, mesmo respeitando o imposto a sujeitos passivos residentes na RAM.
  - 8- Com efeito, ainda que se possa discutir o que se deve considerar incluído no conceito de *administração*, para efeitos do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, a liquidação do imposto enquadra-se seguramente nesse conceito. Neste sentido, refere José Casalta Nabais que a *“competência tributária diz respeito*

*à administração ou gestão dos impostos, traduzida no lançamento, liquidação e cobrança dos impostos” (José Casalta Nabais, Direito Fiscal, Coimbra: Almedina, 2010, p. 251).*

- 9- Assim, encontrando-se a administração do IVA cometida à AT (e não à DRAF), facto que se torna visível por ter sido a AT a liquidar o imposto, estão verificados os requisitos previstos na Portaria de Vinculação, sendo o presente Tribunal competente para dirimir o presente litígio.
- 10- Não é demais relembrar que os atos de liquidação não apenas identificam a AT – Autoridade Tributária, Área de Cobrança, como são, inclusivamente, assinados pela Diretora-Geral da AT. Sendo a identificação da autoridade que pratica o ato uma menção obrigatória, nos termos do artigo 151.º, n.º 1 do Código de Procedimento Administrativo, a AT tornou seu o ato, com todas as consequências processuais que isso implica, nomeadamente a sujeição à jurisdição do CAAD.
- 11- Por outro lado, o respeito pelo princípio do contraditório, em que assenta o contencioso tributário, implica que seja a entidade que liquida o tributo a responder pelos eventuais vícios de legalidade que possam decorrer do mesmo, o que não sucederia se fosse a DRAF a responder por uma liquidação efetuada pela Área de Cobrança do IVA da AT.
- 12- Este entendimento, de que a administração do IVA não está cometida à DRAF está, inclusivamente, em linha com o artigo 15.º, n.º 1 da Lei Orgânica da Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira (Decreto Regulamentar Regional n.º 14/2015/M, de 19 de agosto), que refere que *“[a]té que se encontrem instalados todos os meios logísticos necessários ao exercício da plenitude das atribuições e competências previstas no artigo 2.º do presente diploma, a AT, através dos seus departamentos e serviços, continua a assegurar a realização dos procedimentos em matéria administrativa e informática necessários ao exercício das atribuições e competências transferidas para a Região Autónoma da Madeira, incluindo os relativos à liquidação e cobrança dos impostos que constituem receita própria da Região Autónoma da Madeira.”*

- 13-Mas mais, ainda que a administração do tributo estivesse cometida à RAM, não pode a falta dessa informação nas liquidações lancetar as garantias dos contribuintes.
- 14-Com efeito, sem prejuízo de o artigo 1.º, n.º 3 da LGT referir que *“as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos (...)”* integram a administração tributária, é o próprio artigo 18.º, n.º 2 da LGT que clarifica que quando *“o sujeito ativo da relação tributária não for o Estado, todos os documentos emitidos pela administração tributária mencionarão a denominação do sujeito ativo”*. O artigo 61.º, n.º 4 da Lei das Finanças das Regiões Autónomas prevê ainda que os *“impostos nacionais que constituem receitas regionais e os impostos e taxas regionais devem ser como tal identificados aos contribuintes nos impressos e formulários fiscais, sempre que possível, mesmo que sejam cobrados pela administração fiscal do Estado”*.
- 15-Saliente-se que nos termos do artigo 51.º, n.º 4 da Lei Orgânica n.º 1/2007, de 19 de fevereiro (Lei de Finanças das Regiões Autónomas) com a epígrafe – *“Competências administrativas regionais”* – se dispunha que: *“[o]s impostos nacionais que constituem receitas regionais e os impostos e taxas regionais devem ser como tal identificados aos contribuintes nos impressos e formulários fiscais, sempre que possível, mesmo que sejam cobrados pela administração fiscal do Estado.”* (a redação da atual Lei das Finanças das Regiões Autónomas e da que se encontrava em vigor à data dos factos é igual).
- 16-Neste contexto, o argumento utilizado pela Requerente, de que as liquidações adicionais de IVA por si recebidas foram emitidas pela Área de Cobrança da Autoridade Tributária com sede em Lisboa, e não pela AT-RAM, torna-se particularmente impressionante.
- 17-Sobretudo quando existem normativos que demonstram que a administração do IVA é da responsabilidade da AT. Com efeito, para dar alguns exemplos:
- O artigo 28.º, n.ºs 1, 2 e 7 do Código do IVA determina que *“1 – Sempre que se proceda à liquidação do imposto ou de juros compensatórios por iniciativa dos serviços, sem prejuízo do disposto no artigo 88.º, é o sujeito passivo notificado para efetuar o respetivo pagamento nos locais de*

*cobrança legalmente autorizados, no prazo referido na notificação, não podendo este ser inferior a 30 dias a contar dessa notificação.*

*2 – No caso previsto no número anterior e na falta do pagamento no prazo aí estabelecido, é extraída, pela Direção-Geral dos Impostos, certidão de dívida nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 88.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.”, nos termos do artigo 41.º, n.ºs 6 e 7 “6 – Para os sujeitos passivos que iniciem a atividade ou deixem de enquadrar-se no disposto no n.º 3 do artigo 29.º, o volume de negócios para os fins previstos no n.º 1 é estabelecido de acordo com a sua previsão para o ano civil corrente, após confirmação pela Direção-Geral dos Impostos.*

*7 – Sem prejuízo do disposto no n.º 2, a mudança de periodicidade só se verifica por iniciativa da Direção-Geral dos Impostos, que, para o efeito, notifica o sujeito passivo da data a partir da qual a referida mudança de periodicidade produz efeitos 88.º”.*

- b. O artigo 88.º, n.º 1 do Código do IVA dispõe que: “[s]e a declaração periódica prevista no artigo 41.º não for apresentada, a Direção-Geral dos Impostos, com base nos elementos de que disponha, relativos ao sujeito passivo ou ao respetivo setor de atividade, procede à liquidação oficiosa do imposto, a qual tem por limite mínimo um valor anual igual a seis ou três vezes a retribuição mínima mensal garantida, respetivamente, para os sujeitos passivos a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 1 daquele artigo”.

18- Ou seja, mesmo que a competência para administrar o IVA não coubesse à AT, mas à DRAF - o que não parece verificar-se - os atos produzidos apontam, efetivamente, para que a competência para liquidar (e administrar o imposto) pertença à AT, tendo a liquidação do IVA sido assinada pela Diretora-Geral da AT. Assim, não deveria o Requerente ver as suas garantias lançadas em resultado de o ato de liquidação não identificar corretamente a entidade responsável pela mesma.

- 19-Ou, ainda, caso assim não se entendesse, *i.e.*, caso se considerasse que a competência para liquidar o imposto é da DRAF, o facto de a liquidação ter sido, efetivamente, efetuada pela AT (área de cobrança / Imposto Sobre o Valor Acrescentado) implicaria a nulidade do ato de liquidação nos termos do artigo 161.º, n.º 2 do CPA.
- 20-Em suma, não se verifica a incompetência imputada, o que se declara, julgando-se improcedente a alegada exceção.

## **2.2. CADUCIDADE DO DIREITO DE AÇÃO ARBITRAL**

- 21-Por outro lado, vem ainda a Requerida invocar a caducidade do direito de ação, invocando que o verdadeiro e único pedido de pronúncia formulado pela Requerente foi o de anulação dos atos tributários das liquidações adicionais de IVA, com a correspondente restituição de imposto indevidamente pago e o pagamento de juros indemnizatórios e nunca a anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa.
- 22-Também esta exceção deverá ser considerada improcedente.
- 23-Com efeito, no pedido de constituição de Tribunal Arbitral, no artigo 3.º a Requerente indica que *“o presente pedido tempestivo porquanto a data em que se concretizou a notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pela Requerente contra os actos de liquidação supra identificados é de 12 de Abril de 2017 (...), contando-se o prazo de 90 dias para constituição de tribunal arbitral desse momento (ou seja, o prazo termina no dia 11 de Julho de 2017)”*.
- 24-Ou seja, depreende-se deste articulado, que a Requerente, ao discutir a ilegalidade do ato tributário de liquidação (ato mediato), não prescindiu de contestar o ato imediato de indeferimento da Reclamação Graciosa.
- 25-De facto, ao longo do referido pedido de constituição do Tribunal Arbitral são diversas as referências aos fundamentos de indeferimento da reclamação graciosa apresentada.
- 26-Como se concluiu, entre outros, no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), de 28 de outubro de 2009, proferido no âmbito do processo n.º 0595/09,

*“[a] reclamação graciosa tem como objecto um acto de liquidação. Nos casos em que a reclamação graciosa é expressamente indeferida, o objecto do processo de impugnação judicial é, formal e directamente, o acto de indeferimento, que manteve a liquidação que foi objecto da reclamação, mas, o objecto real da impugnação, o acto cuja legalidade está em causa apurar, é o acto de liquidação que foi mantido pelo acto de indeferimento da reclamação”.*

27-No mesmo sentido, determina o Acórdão do STA, de 16 de novembro de 2011, proferido no processo n.º 0723/11 que *“o processo de impugnação judicial instaurado na sequência e por causa de indeferimento expresso de uma reclamação graciosa tem por objecto imediato esse mesmo indeferimento e por objecto mediato o acto de liquidação cuja anulação é visada a final.”.*

28-Veja-se, igualmente, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (“TCA/S”) datado de 17 de março de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 08998/15, que aprecia inclusivamente um recurso interposto contra uma decisão do CAAD relativamente à mesma exceção. Neste acórdão do TCA-S, é mencionado que *“o prazo para impugnar (o prazo de 90 dias que a Impugnante dispunha para formular o pedido de constituição arbitral), nas situações em que houve reclamação graciosa seguida de decisão expressa, se conta da notificação desta última decisão e não do terminus do prazo de pagamento voluntário da liquidação”*, acrescentando que *“há uma estreita relação e interdependência entre os objecto mediato e imediato e que a apreciação ou interpretação do pedido nestas situações não pode deixar de relevar essas circunstâncias de facto e direito”* e destacando que *“como igualmente se reconhece na sentença recorrida, a questão da existência da reclamação, ainda que não traduzida expressamente na formulação do pedido [o que até nem foi o caso da Requerente], não foi olímpicamente ignorada pela Impugnante”.*

29-O Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA refere a este respeito que *“formando-se indeferimento tácito ou havendo lugar a notificação do indeferimento expresso da reclamação graciosa, os contribuintes dispõem sempre de um prazo de 90 dias para o efeito de apresentação do pedido de pronúncia arbitral.”* (JORGE LOPES DE

SOUSA, *Guia da Arbitragem Tributária – Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, Coimbra: Almedina, 2017, p. 163).

30-A decisão arbitral do CAAD proferida no processo n.º 592/2016-T, de 11 de maio de 2017, debruçou-se, igualmente, sobre a questão de saber: “[m]as o que acontece se o contribuinte, tendo reclamado graciosamente do ato de liquidação, e visto indeferida essa reclamação, vier, aproveitando o prazo contado desse indeferimento, impugnar a liquidação, sem pedir, simultaneamente, a anulação do ato de indeferimento? (...) Para a AT, como viu, o resultado é a caducidade do direito de ação. Não do direito de ação contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa – esta estaria em prazo – mas do direito de ação contra o ato de liquidação. A escorreta argumentação da AT é aliciante, mas não nos parece que conduza à solução adequada. Como se viu, a mera impugnação do ato de indeferimento da reclamação graciosa seria de todo inconsequente, pois não arrastaria o apagamento do ato de liquidação. Deveriam, pois, em rigor, ser impugnados ambos os atos – imediatamente, o de indeferimento da reclamação; mediamente, o de liquidação. Mas o que o tribunal apreciaria seriam, antes de tudo, os fundamentos opostos à liquidação, pois sem isso, pelas razões expostas, nenhuma tutela jurisdicional efetiva seria dada aos direitos do impugnante. O ato de indeferimento da reclamação, não tendo feito mais do que manter, administrativamente, o de liquidação, cairia por si, pois os vícios da liquidação transmitem-se-lhe – como ato secundário, ele será ilegal por não ter reconhecido, devendo fazê-lo, a ilegalidade da liquidação. De tudo isto resulta que a relevância do ato de indeferimento da reclamação graciosa tem a ver, mais do que com a sua (i)legalidade, com a fixação do prazo para a impugnação da liquidação. Consequentemente, a petição em que se pede apenas a declaração de ilegalidade da liquidação, sem formular idêntico pedido relativamente ao indeferimento da reclamação (apesar de, no caso, se lhe ter amplamente referido e exposto os fundamentos da sua ilegalidade), enferma apenas de uma imperfeição que, aliás, o tribunal podia ter convidado a corrigir, ao abrigo do disposto no artigo 18.º, alínea c), do RJAT.”.

### **2.3. SANEAMENTO**

O processo não enferma de nulidades, o tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, verificando-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

## **3. MATÉRIA DE FACTO**

### **3.1. FACTOS DADOS COMO PROVADOS**

Os factos essenciais provados são os seguintes:

- 1- A Requerente foi criada pelo Decreto Legislativo Regional n.º .../2001/M, tendo por finalidade a prossecução de fins de interesse público e objeto social a conceção, promoção, construção e gestão de projetos, ações e empreendimentos que contribuam de forma integrada para o desenvolvimento económico, social, desportivo e cultural dos concelhos de ..., ..., ... e ...;
- 2- No âmbito do exercício da sua atividade, de acordo com o mesmo Decreto, a Requerente poderá utilizar e administrar os bens de domínio público da Região Autónoma da Madeira que estejam ou venham a estar afetos àquela atividade;
- 3- À Requerente foi concedida autorização para execução e implementação do Cais do Norte do ..., em conjunto com a B...;
- 4- No âmbito do mesmo projeto, a Requerente assumiu a função de construção e exploração económica daquela zona;
- 5- A partir de 2007, a Requerente procedeu à chamada “*Reconversão do Porto do...*”, nome pelo qual ficou conhecida a intervenção, que consistiu na reconversão do espaço público e das infraestruturas anexas e a marginal poente do...;
- 6- Adicionalmente, o projeto de reconversão destinava-se à edificação de um centro comercial, composto por um parque de estacionamento subterrâneo com dois pisos, acrescido de dois pisos de superfície destinados a lojas comerciais;

- 7- A zona de implantação definida para a edificação do centro comercial não dispunha à data de vias de acesso e infraestruturas adjacentes;
- 8- A Requerente procedeu, por sua iniciativa, à realização de obras de melhoramento da Avenida ..., no..., e rotundas adjacentes ao centro comercial e respetivo parque de estacionamento, tendo em vista assegurar a acessibilidade e a valorização comercial do seu projeto;
- 9- As obras realizadas pela Requerente nas estradas e rotundas adjacentes ao centro comercial incidiram sobre bens de domínio público, propriedade do Município do...;
- 10- No ano de 2012, a Av. ... era uma estrada municipal, integrando o designado domínio público rodoviário municipal;
- 11- A exploração do centro comercial teve início em 2011, desenvolvendo-se em duas vertentes:
  - a) Exploração do parque de estacionamento;
  - b) Cedência à exploração das lojas comerciais;
- 12- Na exploração do centro comercial são exclusivamente praticadas operações tributáveis com direito à dedução do IVA;
- 13- A Requerente tem procedido à dedução do IVA incorrido nas faturas conexas com o centro comercial;
- 14- A Requerente foi alvo de um procedimento inspetivo OI n.º 2016..., de 26-04-2016, que decorreu entre 02-05-2016 e 11-05-2016, incidindo sobre o IVA do ano de 2012;
- 15- Após a realização do referido procedimento de inspeção os SIT comunicaram à Requerente através do ofício n.º..., de 16 de junho de 2016, que havia procedido à dedução indevida de IVA no montante de €189.380,43;
- 16- No relatório elaborado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do ..., o qual se dá por integralmente reproduzido, consta, para além do mais, o seguinte:

*“Durante o período de 2012, o S.P. deduziu IVA respeitante à obra de “reconversão do porto do...”. No entanto, verificamos que parte dessas deduções dizem respeito às obras de melhoramento da estrada e rotundas.*

*As operações ativas relacionadas com esta obra consistem essencialmente na exploração do parque de estacionamento e cedência de exploração de lojas comerciais.*

*A estrada e rotundas adjacentes a esta obra e objeto de melhoramento são do domínio público e propriedade do Município do ..., não se tendo verificado, nesta situação, qualquer cedência de espaços/infra-estruturas da SDM para o Município do... .*

*Posto isto, e atendendo o disposto no artigo 20.º do CIVA “só pode deduzir-se imposto que tenha incidido sobre bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes: a) transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas (...)” o IVA deduzido das obras de melhoramento da estrada e rotundas não pode ser aceite fiscalmente, pois tais obras não são associadas às operações ativas, mas sim a obras de interesse público”.*

*(...)*

- 17-No âmbito do relatório dos SIT foram propostas correções, em sede de IVA, e liquidações adicionais de imposto relativas aos períodos 1201T, 1203T, 1204T, 1207T e 1209T no valor de €189.380,43, bem como liquidações de juros compensatórios no valor de €24.074,67;
- 18-A 22-08-2016 a Requerente procedeu ao pagamento da globalidade dos atos tributários de liquidação de IVA e de juros compensatórios e moratórios;
- 19-A 15-12-2016, a Requerente deduziu reclamação graciosa sob o n.º ...2016..., contra os atos de liquidação de IVA e respetivos juros apoiando a sua argumentação na:
  - Indispensabilidade do custo e não autonomização dos custos conexos com a construção do empreendimento;
  - Prossecução, pela Requerente, de operações tributáveis que conferem direito à dedução.
- 20-A 12-04-2017 a Requerente foi notificada pela Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira, da decisão de indeferimento da reclamação por si deduzida;

21-A 11-07-2017 a Requerente deduziu o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

### **3.2. FACTOS DADOS COMO NÃO PROVADOS**

Com relevo para a decisão do pedido principal, não há outros factos a considerar, provados ou não provados.

### **3.3. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (doravante, “CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1 do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental e o Procedimento Administrativo (“PA”) juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Em especial, os factos dados como provados *supra* identificados nos pontos 9.º a 17.º tiveram em conta o disposto no relatório de inspeção tributária. A restante factualidade resulta da documentação constante do PA, dos articulados de ambas as partes e dos documentos juntos pela Requerente, considerando-se que tais factos não têm natureza controvertida, circunscrevendo-se a matéria principal em discussão a uma questão de direito essencial: aferir da ilegalidade ou não dos atos tributários ora sindicados por alegada desconsideração do direito à dedução do IVA incorrido nas obras de

melhoramento da Av. ..., que a Requerente realizou por sua iniciativa, por via da qualificação destas despesas como “*despesas gerais*” que contribuíram para a valorização do ativo centro comercial e para a obtenção das receitas tributáveis derivadas da respetiva comercialização.

A título de exceção, a Requerida invoca ainda a incompetência material do Tribunal Arbitral e a caducidade do direito de ação, cuja aferição, em ambos os casos, passa pela interpretação das normas jurídicas pertinentes, considerando os factos dados como provados supra elencados.

#### **4. DO DIREITO**

##### **4.1. DA DEDUÇÃO DO IVA**

- 1- O direito à dedução do IVA é um pilar fundamental do imposto que, em regra, não deve ser limitado.
- 2- Nas palavras de ALEXANDRA MARTINS, “*o direito à dedução constitui um alicerce central do sistema comum do IVA e visa libertar os sujeitos passivos do encargo do imposto no âmbito das suas actividades económicas, por forma a garantir que a neutralidade fiscal «quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA».*” (ALEXANDRA MARTINS, *Desconstruindo dogmas: o direito à dedução e as isenções*, Cadernos IVA 2016, Coimbra: Almedina, 2016, p. 29).
- 3- Neste sentido, o Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante, “TJUE”) tem vindo a sustentar de forma consistente que “*o regime de deduções visa liberar completamente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, assim, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, sejam quais forem os fins ou os resultados dessas actividades, desde que as referidas actividades sejam, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA (v., designadamente, acórdão Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 43 e jurisprudência*

- referida.*” (Acórdão do TJUE de 22 de outubro de 2015, proferido no processo C-126/14, *Sveda*, ECLI:EU:C:2015:712).
- 4- Como referem BEN TERRA e JULIE KAJUS, à luz da Diretiva IVA, deve ser dedutível o imposto suportado pelo sujeito passivo na aquisição de bens e serviços para o exercício da sua atividade, exceto se os bens adquiridos ou os serviços prestados forem isentos de IVA ou a sua utilização não se destinar a fins comerciais. Nas palavras exatas de BEN TERRA e JULIE KAJUS, que aqui se transcrevem “*no deduction is permitted for goods and services supplied based on Article 132 of the VAT Directive (exempt transactions) or used for non-business purposes (unless treated as general costs, i.e. subservient to business purposes)*” (BEN TERRA e JULIE KAJUS, *European VAT Directives – Introduction to European VAT 2016*, Vol. I, IBFD, p. 1225).
  - 5- Repare-se, contudo, que por fins alheios não se deve entender aqueles que, embora relacionados com a atividade do sujeito passivo, não têm uma relação direta com determinados *outputs*, mas aqueles que não são incorporados numa atividade económica.
  - 6- PATRÍCIA NOIRET CUNHA afirma também que o artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA acima referido “*impõe que os bens e serviços adquiridos devem ser afetos à actividade económica exercida pelo sujeito passivo. Em segundo lugar, os bens e serviços adquiridos e cujo imposto se pretende deduzir não devem estar excluídos do exercício do direito à dedução*” acrescentando ainda que “*para deduzir o IVA suportado nos bens ou serviços recebidos, o sujeito passivo deve utilizá-los para os fins das suas operações tributáveis. Tal significa que os bens e serviços devem ser necessários a uma gestão eficaz e a um correcto desenvolvimento da empresa, tendo em conta as circunstâncias do caso concreto, designadamente a natureza dos bens e serviços adquiridos, o seu valor e quantidade.*” (PATRÍCIA NOIRET CUNHA, *Imposto sobre o Valor Acrescentado – anotações ao código do imposto sobre o valor acrescentado e ao regime do IVA nas transacções intracomunitárias*, Coimbra: Instituto Superior de Gestão, 2004, pp. 315 e 316).

- 7- Desta feita, a não dedutibilidade do IVA deve ser considerada apenas em situações excepcionais ou quando o IVA não for incorrido no contexto da atividade económica do sujeito passivo. É, desta feita, sobre este paradigma, que importa analisar a questão.
- 8- À luz do artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante, “Código do IVA”) determina-se que “[s]ó pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:
- a) *Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;*”.
- 9- Por outro lado, o artigo 168.º, alínea a) da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 (“Diretiva IVA”) estabelece que: “[q]uando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efectua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:
- a) *O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;*”.
- 10- Do artigo 20.º, n.º 1 do Código do IVA encontram-se arredadas as “*aquisições não destinadas a fins empresariais*”. “*Não se destinando as aquisições a fins empresariais, não poderá o sujeito passivo proceder à respectiva dedução de acordo com o artigo 20.º do CIVA.*” (EMANUEL VIDAL LIMA, *Imposto sobre o Valor Acrescentado – comentado e anotado*, Porto Editora, 9.ª ed., 2003, p. 366).
- 11- Ora, a Requerente tem como objeto social a “*concepção, promoção, construção e gestão de projectos, acções e empreendimentos que contribuam de forma integrada para o desenvolvimento económico, social, desportivo e cultural dos concelhos de..., ..., ... e ...*” e que no âmbito da sua atividade reconverteu o Porto do ... através da construção de um centro comercial (cfr. artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º .../2001/M).
- 12- No caso em apreço, a Requerente procedeu à construção das infraestruturas adjacentes na Avenida ... .

- 13-De acordo com a argumentação explanada pela Requerente, o IVA incorrido nas obras de melhoramento da estrada e rotundas nas proximidades do estabelecimento comercial constituem despesas de investimento com vista ao exercício da atividade económica do sujeito passivo, entenda-se da Requerente.
- 14-Assim, o IVA, sendo incorrido na aquisição serviços que se destinam a ser utilizados para prosseguir os fins das operações tributadas do sujeito passivo, ou seja, incorporados na atividade, é dedutível.
- 15-Nem a lei, nem os princípios estruturantes do IVA obrigam a que o IVA suportado esteja *diretamente* relacionado com a obtenção de *outputs* sujeitos a IVA,
- 16-Nem tão pouco se exige que o IVA a deduzir esteja diretamente relacionado com um *output* específico, mas seja incorporado na atividade económica do sujeito passivo.
- 17-Por outro lado, é ao sujeito passivo que cabe avaliar as operações que são relevantes para a prossecução da sua atividade económica e do seu escopo. Não cabe à AT imiscuir-se nos poderes de gestão da Requerente e determinar o que se deve considerar ou não como despesa de investimento relacionada com a atividade económica, isto é, com a operação a montante.
- 18-O TJUE tem inclusivamente vindo a defender que basta uma relação indireta entre o bem ou serviço no qual o IVA foi incorrido e as operações produzidas a jusante (a atividade económica do sujeito passivo) para que este seja dedutível.
- 19-Com efeito, atente-se o acórdão do TJUE de 14 de setembro de 2017, proferido no processo n.º C-132/16 que “[r]esulta do artigo 168.º da Diretiva 2006/112 que na medida em que o sujeito passivo, agindo nessa qualidade no momento em que adquire um bem ou um serviço, utilize esse bem ou serviço para as necessidades das suas operações tributadas está autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação ao referido bem ou serviço (v., neste sentido, acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, n.o 18).
- Segundo jurisprudência constante, a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução é, em princípio, necessária para que o direito a dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a*

*extensão de tal direito. O direito a dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução (acórdãos de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.o 57, e de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, n.o 27).*

*Foi também admitido, no entanto, um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das despesas gerais deste último e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo mesmo. Tais custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (v., designadamente, acórdãos de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.o 58, e de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, n.o 28).” (sublinhados nossos) (Acórdão do TJUE de 14 de setembro de 2017, proferido no processo n.º C-132/16, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, parágrafos n.ºs 27, 28 e 29).*

- 20- ALEXANDRA MARTINS refere a este respeito que “o TJUE satisfaz-se com um nexo indirecto, conquanto se demonstre que os inputs integram o objectivo último de prossecução de uma actividade (output) que confere o direito à dedução ou na medida em que o confira.” (ALEXANDRA MARTINS, *Desconstruindo dogmas: o direito à dedução e as isenções*, Cadernos IVA 2016, Coimbra: Almedina, 2016, p. 32).
- 21- No caso concreto, as obras de melhoramento das estradas e das rotundas em causa são essenciais para que os clientes do centro comercial possam aceder ao local, sendo, desta forma, vital, que as referidas infraestruturas existam para que a Requerente possa desenvolver a sua atividade económica.
- 22- Também no acórdão do TJUE *supra* mencionado – *Sveda* – o Tribunal entendeu que “o órgão jurisdicional de reenvio descreveu as despesas associadas aos bens de investimento em causa no processo principal como sendo, em definitivo,

*destinadas ao exercício das atividades económicas planeadas pela Sveda. Segundo as observações feitas por esse órgão jurisdicional, que se baseiam em elementos objetivos do processo que lhe foi submetido, o trilho recreativo em causa pode ser considerado um meio para atrair visitantes com o objetivo de lhes fornecer bens e serviços, graças à venda de lembranças, de alimentação e de bebidas, bem como à possibilidade oferecida de aceder a diversões e a banhos pagos. Deste modo, parece resultar das referidas observações do órgão jurisdicional de reenvio que a Sveda adquiriu ou produziu os bens de investimento em causa com a intenção, confirmada por elementos objetivos, de exercer uma atividade económica e agiu, por conseguinte, enquanto sujeito passivo, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA. Segundo jurisprudência constante, a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução é, em princípio, necessária para que o direito a dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão de tal direito. O direito a dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução (v., designadamente, acórdão SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 57).” (sublinhados nossos) (Acórdão do TJUE de 22 de outubro de 2015, proferido no processo C-126/14, Sveda, ECLI:EU:C:2015:712, parágrafos n.ºs 22, 23 e 27).*

23- Assim, e em suma, considera este Tribunal que o IVA deve ser dedutível.

## **5. JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

24- No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticiona o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

25- Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT resulta que “*a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária [...]: a) restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito;*”.

- 26-Ora, o artigo 100.º da LGT – *Efeitos de decisão favorável ao sujeito passivo* - determina que a “*administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei*”.
- 27-Não obstante, o âmbito material do RJAT não prever, expressamente, decisões condenatórias, uma vez que o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT refere somente “*declaração de ilegalidade*”, a jurisprudência do CAAD entende que se integra na competência dos tribunais arbitrais a apreciação de pedidos de condenação no pagamento de juros indemnizatórios.
- 28-Neste sentido, veja-se os acórdãos do CAAD processos n.º 681/2016-T, de 15-09-2017; processo n.º 361/2014-T, de 18-12-2014; processo n.º 142/2012-T, de 26-04-2013 (todos disponíveis em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>).
- 29-Com efeito, tratando-se o recurso à arbitragem de uma via alternativa de resolução de litígios, nomeadamente alternativa em relação à impugnação judicial, salienta-se que sendo admissível na impugnação judicial peticionar juros indemnizatórios e, conseqüentemente, condenar a AT no seu pagamento, nada leva a que não seja possível condenar em sede de arbitral.
- 30-O artigo 43.º, n.º 1 da LGT dispõe que: “[*s*]ão devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”.
- 31-Mais ainda, resulta do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios quando preceitua que “[*é*] devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”.
- 32-No entanto, para que haja lugar ao pagamento de juros indemnizatórios torna-se necessária a verificação de quatro requisitos cumulativos que, nas palavras do Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA reportam-se a:
- (i) “*que haja um erro num ato de liquidação de um tributo;*”

- (ii) “que ele seja imputável aos serviços (diretamente ou por via de orientações genéricas);”
- (iii) “que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;”
- (iv) “que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.” (JORGE LOPES DE SOUSA, *Guia da Arbitragem Tributária – Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, Coimbra: Almedina, 2017, p. 230).

33- Com efeito, houve um erro no ato de liquidação na medida em que não se teve em conta o direito do sujeito passivo de deduzir o imposto incorrido, esse erro é imputável aos serviços resultando de uma liquidação da AT e, inclusivamente, do indeferimento de uma reclamação graciosa.

34- Na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação de IVA, a AT deverá restituir os montantes indevidamente pagos pela Requerente no montante de €213.455,10 em observância do preceituado no artigo 100.º da LGT acima transcrito acrescidos de juros indemnizatórios que são devidos desde a data em que o pagamento foi efetuado pela Requerente (22/08/2016) até à data em que venha a ocorrer o respetivo reembolso.

## 6. DECISÃO

Termos em que se acorda neste Tribunal Arbitral:

- a. Julgar improcedentes as exceções de incompetência do tribunal arbitral e de caducidade do direito de ação arbitral suscitadas pela Requerida;
- b. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar ilegais as liquidações adicionais de IVA e correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios e de juros moratórios, com os n.ºs 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., praticadas pela Excelentíssima Senhora Diretora-Geral da AT, por referência ao ano 2012, no valor total de €213.455,10 e, bem assim,

- c. Anular a referida liquidação e, em consequência, anular o indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada;
- d. Julgar procedentes os pedidos de reembolso da quantia paga indevidamente e de pagamento de juros indemnizatórios, a partir de 22/08/2016, à taxa legal supletiva, sobre o valor a reembolsar e condenar a AT a efetuar estes pagamentos.

#### **7. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto nos artigos 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 €213.455,10 (duzentos e treze mil, quatrocentos e cinquenta e cinco euros e dez cêntimos).

#### **8. CUSTAS**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €4.284,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas no Processo de Arbitragem Tributária, a cargo da AT.

Notifique.

Lisboa, 25 de março de 2018

Os Árbitros

(Fernanda Maçãs)

(Filipa Barros)

(Leonardo Marques dos Santos)