

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 28/2018-T

Tema: IVA – Duplicação de colecta.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente, designado pelos outros Árbitros), Prof. Doutor Rui Duarte Morais e Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima, designados pela Requerente e pela Requerida, respectivamente, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 05-04-2018, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., contribuinte n.º..., com residência na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Coimbra, abrangida pela área de competência do Serviço de Finanças de ... (doravante mencionado como “Requerente”), veio, alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 10º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), em conjugação com o disposto na alínea a) do artigo 99º e na alínea a) do n.º 1 do artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, deduzir pedidos de anulação das seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:

- Acto tributário de liquidação de IVA n.º 2017..., constante do documento da AT n.º 2017 ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017 ..., relativa ao primeiro trimestre de 2014, no valor de € 22.719,85;
- Acto tributário de liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., constante do documento da AT n.º ... e traduzida na demonstração de

acerto de contas n.º 2017..., relativa ao primeiro trimestre de 2014, no valor de € 2.888,22;

- Acto tributário de liquidação de IVA n.º 2017..., constante do documento da AT n.º 2017 ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017 ..., relativa ao terceiro trimestre de 2014, no valor de € 3.066,67;
- Acto tributário de liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., constante do documento da AT n.º ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao terceiro trimestre de 2014, no valor de € 327,67;
- Acto tributário de liquidação de IVA n.º 2017..., constante do documento da AT n.º 2017 ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao primeiro trimestre de 2015, no valor de € 1.380,00;
- Acto tributário de liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., constante do documento da AT n.º ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017 ..., relativa ao primeiro trimestre de 2015, no valor de € 121,13;
- Acto tributário de liquidação de IVA n.º 2017..., constante do documento da AT n.º 2017 ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao segundo trimestre de 2015, no valor de € 2.300,00;
- Acto tributário de liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., constante do documento da AT n.º ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao segundo trimestre de 2015, no valor de € 178,20.

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

O Requerente designou como Árbitro o Prof. Doutor Rui Duarte Morais, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b), do RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 24-01-2018.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro o Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima.

Os Árbitros designados pelas Partes acordaram em designar o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa como árbitro presidente, que aceitou a designação.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 15-03-2018.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 05-04-2018.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defende que deve julgar-se improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 10-05-2018, foi dispensada a realização de reunião e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente,

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

Não há obstáculos à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) O Requerente é professor universitário na área do Direito e exerce um conjunto de outras actividades ligadas à sua formação jurídica, designadamente a de jurisconsulto e a de árbitro em litígios submetidos a jurisdição arbitral, em Portugal e no estrangeiro;

- B) Essa actividade arbitral é exercida desde 2008;
- C) O Requerente desenvolve essa actividade com recurso a um conjunto significativo de meios humanos e materiais, sem os quais considera que lhe é impossível o exercício da função em termos minimamente satisfatórios;
- D) O Requerente optou por levar a cabo tal actividade através de uma sociedade comercial, fazendo-o nos anos de 2014 e 2015 através da sociedade “B..., Lda.”, pessoa colectiva n.º...;
- E) É no âmbito dessa sociedade que aquela actividade de arbitragem é organizada, mediante a contratação e aquisição de todos os bens e serviços indispensáveis à mesma;
- F) O Requerente é sócio da B..., Lda., com 1% do capital, cabendo os restantes 99% à sua mãe;
- G) O Requerente foi sempre gerente de direito ou de facto da sociedade;
- H) O Requerente transmitiu sempre a identificação completa da sociedade (denominação, número fiscal e de pessoa colectiva, IBAN), enquanto prestadora dos serviços, as facturas correspondentes aos serviços em causa foram sempre emitidas pela sociedade e foi a esta que os centros de arbitragem efectuaram sempre os pagamentos respectivos;
- I) A Administração Tributária e Aduaneira efectuou uma acção inspectiva ao Requerente ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI2017... e OI2017...;
- J) Nessa acção inspectiva foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária que consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

II. 2 - Motivo, âmbito e incidência temporal

A presente acção inspetiva, de âmbito geral e de extensão aos anos de 2014 e 2015, surgiu na sequência de diligências inspetivas efetuadas, a coberto da ordem de serviço n.º OI2017... e despachos n.ºs DI2017... e DI2017..., a duas sociedades das quais o sujeito passivo em análise é sócio, a saber C... Lda. NIF ... e B..., Lda, NIF..., no âmbito das quais se apurou que o contribuinte não declarou quer a totalidade dos rendimentos de prediais por

si auferidos no ano de 2015, quer a totalidade dos rendimentos empresariais e profissionais por si obtidos nos anos de 2014 e 2015.

II.3 - Outras situações

II.3.1 - Enquadramento fiscal

O sujeito passivo encontra-se coletado em sede de IRS e de IVA pelo exercício das seguintes atividades:

- atividade principal com o código 6011 - jurisconsultos.
- atividade secundária com o código 6012 - professores da tabela de atividades do artigo 115º do CIRS,
- atividade secundária pelo CAE 090030 - criação artística e literária;

Para efeitos de IRS, categoria B, encontra-se enquadrado no Regime Simplificado de determinação do rendimento tributável e, em sede de IVA está enquadrado no regime normal com periodicidade trimestral.

III - Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas à matéria colectável

(...)

III.2 - Rendimentos empresariais e profissionais não declarados - 2014 e 2015

Das diligências efetuadas junto da firma B... Lda. NIF ... constatou-se que esta sociedade reconheceu como rendimentos de IRC e base tributável de IVA dos anos de 2014 e 2015, várias faturas por si emitidas a vários clientes, nalgumas das quais procedeu à liquidação de IVA, relativas à prestação de serviços de arbitragem, conforme relação seguinte:

Nº fatura	Data	Designação	Valor líquido €	IVA €	Valor ilíquido €
2/2014	28-01-2014	Arbitragem CCI, processo	61 141,17	14 062,47	75 203,64
3/2014	20-02-2014	Arbitragem CCI, processo	61 141,17	0,00	61 141,17
4/2014	10-02-2014	Processo arbitral nº	9 222,00	2 121,06	11 343,06

5/2014	10-02-2014	Processo arbitral nº	28 418,80	6 536,32	34 955,12
13/2014	29-08-2014	Ação Arbitral	5 000,00	1 150,00	6 150,00
14/2014	29-08-2014	Ação Arbitral	5 000,00	1 150,00	6 150,00
15/2014	29-08-2014	Procedimento cautelar arbitral	1 666,67	383,33	2 050,00
16/2014	29-08-2014	Procedimento cautelar arbitral	1 666,67	383,33	2 050,00
			173 256,48	25 786,51	199 042,99

Nº fatura	Data	Designação	Valor líquido €	IVA €	Valor ilíquido €
2/2015	10-02-2015	Arbitragem	6 000,00	1 380,00	7 380,00
5/2015	14-05-2015	Arbitragem	184 009,11	0,00	184 009,11
9/2015	14-05-2015	Arbitragem	184 009,11	0,00	184 009,11
10/2015	20-05-2015	Ação Arbitral	5 000,00	1 150,00	6.150,00
11/2015	20-05-2015	Ação Arbitral	5 000,00	1 150,00	6.150,00
TOTAL			384 018,22	3 680,00	38 8439,82

Junta-se a título exemplificativo a fatura nº 9/2015 de 14/05/2015, no valor de € 184.009,11. vide anexo 2 fls 1.

Nas faturas onde não houve liquidação de IVA tal decorreu do facto de se tratarem de operações não localizadas em Portugal, não sendo as mesmas sujeitas a IVA em Portugal conforme artº 6º, nº 6, alínea a), a contrario, do CIVA.

Instado que foi um dos sócios desta sociedade, por sinal o contribuinte objeto da presente análise, a explicar a origem de tais rendimentos, o mesmo referiu tratarem-se de rendimentos decorrentes da prestação de serviços de arbitragem em litígios de âmbito nacional e internacional, para os quais foi nomeado como árbitro, pelas entidades competentes, o sócio A..., NIF..., o qual se encontra devidamente inscrito como árbitro nas listas de arbitragem voluntária junto da respetiva tutela nacional e internacional, tendo apresentado cópia de uma dessas nomeações. Vide Anexo 2. fls 2 e 3. Verifica-se assim que os rendimentos decorrentes da prestação de serviços de arbitragem efetuadas pelo sujeito passivo A..., enquanto árbitro Inscrito no Comité Nacional de Arbitragem e na sequência da sua nomeação em várias convenções de arbitragem nacionais e internacionais, foram faturados aos clientes, parte (s) em litígio no processo arbitral, e recebidos pela sociedade B..., Lda. da qual o sujeito passivo em análise é sócio, com

uma quota de apenas 1% do capital social, sendo a sua mãe titular de uma quota de 99%.

Ora à face da lei quadro da arbitragem voluntária, Lei 63 de 14/12/2011, a intervenção em processos de arbitragem acontece por nomeação de um ou mais árbitros, que compõem o tribunal arbitral, os quais serão sempre pessoas singulares, conforme estipula o artº 9º, nº 1 desta lei 63 de 2011, regime jurídico da arbitragem voluntária, sendo a lei explícita no sentido de não ser admissível que pessoas coletivas sejam nomeadas árbitros, impondo o nº 3 deste mesmo preceito legal que os árbitros devem ser Independentes e imparciais.

Esta imperiosidade do árbitro ser uma pessoa singular terá também justificação na impossibilidade ou difícil verificação da independência e imparcialidade, caso se trate de uma pessoa colectiva, já que, neste caso concreto, o sujeito passivo, árbitro, ao emitir as faturas em nome da sociedade está a agir em representação desta numa relação societária em que apenas tem 1% do poder de decisão, já que o outro sócio e gerente tem 99% deste mesmo poder decisório, o que se nos afigura ser incompatível com o preconizado neste regime jurídico.

Dai os árbitros serem sempre nomeados a título individual, de que é exemplo a nomeação constante do Anexo 2. fls 2 a 3.

Assim sendo, afigura-se-nos que os rendimentos decorrentes das prestações de serviços de arbitragem são em substância rendimentos a tributar na esfera pessoal do sujeito passivo e como tal tributáveis em sede de IRS como rendimentos da categoria B, conforme artigos 3º e 18º do CIRS e não em sede de IRC, já que quem prestou estes serviços, tendo para o efeito sido nomeado, foi o sujeito passivo singular em análise.

Confrontado que foi o sujeito passivo com o facto de não ter englobado na sua declaração anual de rendimentos, relativamente aos anos em causa, os rendimentos obtidos com as prestações de serviços de arbitragem em que interveio como árbitro, o mesmo alegou em síntese, o seguinte:

- *Que os rendimentos em questão são proveitos da sociedade e não dele já que muito embora os árbitros tenham de ser pessoas singulares agiu em representação da empresa e foi ela que recebeu dos clientes os valores pela prestação de serviços de arbitragem;*
- *Que deste facto não advém, a final, qualquer prejuízo para a receita tributária, porquanto os lucros ficam cativos na sua sociedade e quando forem distribuídos serão alvo de tributação em IRS;*
- *Que o facto de ter apenas 1% do capital social se deveu a questões familiares e não eventual forma de evitar o regime de transferência fiscal do CIRC;*
- *Que, no fundo, mais não fez do que fazem as sociedades de administradores de insolvência (que também são nomeados individualmente) e as sociedades de advogados, entre outras.*

Quanto ao primeiro argumento, não se nos afigura que o mesmo deva ser considerado pois quem foi nomeado como árbitro foi o sujeito passivo, pessoa singular, e não a sociedade, pessoa colectiva, a qual nunca pode ser nomeada como árbitro, como antes referimos à face do n.º 3 do art.º 9.º da lei 63/2011, não se poderá aceitar que o árbitro A..., tenha agido, no específico contexto das arbitragens em que participou, a título individual, em representação da sociedade B... e não será pelo facto de ter sido esta a emitir as faturas relativas àquelas prestações de serviço e até a receber o valor das mesmas que se tenha de concluir que este sócio, árbitro, agiu aqui em representação da sociedade. Com efeito, independentemente da forma, certo é que se trataram em substância, e em nossa opinião, de rendimentos da esfera individual do sócio, sujeito passivo aqui em análise, pois tais rendimentos decorrem de um serviço por si prestado a título individual para os quais foi nomeado individualmente. Vide Anexo 3, fls 1 a 3 - “declaração de disponibilidade, imparcialidade, independência e instruções bancárias”.

Quanto ao segundo argumento, igualmente se nos afigura não assistir razão ao contribuinte porquanto um facto é certo e indiscutível: caso os rendimentos em causa tivessem disso englobados em sede de IRS pelo seu beneficiário, pessoa singular em epígrafe, a taxa de tributação que sobre eles incidiria ultrapassaria os 48% (taxa mais elevada de IRS. cf. artº 68º CIRS), atenta a sobretaxa de IRS, então em vigor cf. artº 72º-A do CIRS, quando ao terem sido englobados nos rendimentos da pessoa colectiva B..., pessoa jurídica distinta da que foi nomeada árbitro e que prestou os serviços em causa, foram tributados apenas às taxas de 23% e 21% respetivamente em 2014 e em 2015. E o facto de tais rendimentos ao terem ficado cativos na sociedade poderem vir no futuro a ser tributados em sede de IRS aquando da sua eventual distribuição não é de todo líquido e certo porquanto à data não se sabia, e ainda hoje não se sabe, se haverá distribuição de lucros pelos sócios, se haverá lucros para distribuir, se haverá eventual partilha da sociedade, se haverá algo para partilhar entre os sócios e caso haja se haverá lugar a qualquer tributação. Ou seja, nos momentos em causa, à data do facto gerador de IRS (fim dos períodos de tributação de 2014 e 2015) houve de facto prejuízo para a Fazenda Nacional decorrente da abissal diferença entre a receita tributária arrecadada via tributação de tais rendimentos em sede de IRC e a que seria arrecadada caso os mesmos tivessem sido como deviam, em nossa opinião, tributados em sede de IRS.

Quanto ao terceiro argumento, é certo que detendo o sócio em causa (aquele que auferir rendimentos das atividades da lista a que se refere o artº 151º do CIRS) apenas 1% do capital social da sociedade B... (a que reconheceu como seus os rendimentos em causa), a mesma não ficará, à face do estipulado pelo artº 6º, nº4, do CIRC, enquadrada no regime da transparência fiscal, não sendo assim os rendimentos em causa tributados em sede de IRS por via da imputação a que se refere este comando legal, mas sim em IRC. Não colocando em causa o argumento aduzido pelo contribuinte para a repartição do capital social desta sociedade, sempre se

nos causa alguma perplexidade que o "motor" da atividade da sociedade, atento o objeto social da mesma, as atividades para as quais se encontra coletada e os rendimentos que de facto vem auferindo, detenha tão somente 1% do capital social da mesma, quando é ele quem exerce, de facto, as atividades realizadas pela empresa.

Quanto ao último argumento, não nos parece que será pelo facto de algumas sociedades (de administradores de insolvência, de advogados) assumirem como seus os rendimentos decorrentes de serviços prestados pelos seus sócios que a sociedade em causa, B..., Lda. possa igualmente assumir como seus os rendimentos decorrentes da prestação de serviços de arbitragem efetuadas por um dos seus sócios, o sujeito passivo em análise. Com efeito, e como antes referimos, se as sociedades de advogados podem exercer a sua atividade através dos seus sócios, advogados, a atividade de arbitragem é exclusiva das pessoas singulares pois, contrariamente à atividade de advocacia, assenta numa nomeação individual. Igualmente enquanto que a atividade das sociedades administradores de insolvência pode ser exercida através dos seus associados, administradores judiciais/insolvência, já que as listas de administradores judiciais existentes em cada comarca admitem que um determinado administrador judicial possa delas constar com a indicação de sócio de determinada sociedade de administradores judiciais, a atividade de arbitragem é exclusiva de pessoas singulares e assenta numa nomeação pura e simplesmente individual.

Por último acresce ainda que os rendimentos em causa, sendo da esfera pessoal e individual do contribuinte em análise, uma vez que decorrem de uma atividade para a qual é ele quem nomeado e mandatado, devem pelo mesmo ser assumidos e não por qualquer pessoa colectiva, porquanto ao decorrerem de uma atividade de cariz meramente individual fazem parte da esfera jurídica da pessoa individual que os praticou e não da pessoa coletiva de quem o mesmo é sócio. Com efeito, as pessoas coletivas ao verem-lhes sido reconhecida personalidade jurídica e tributária tornam-se centros de uma esfera jurídica própria e autónoma relativamente aos

direitos e deveres intrínsecos aos seus membros/sócios, não tendo assim que assumir, no estrito plano tributário, rendimentos que não são seus.

Deste modo, dados os factos e fundamentos expostos, é nossa opinião que os rendimentos decorrentes da prestação de serviços de arbitragem serão de enquadrar na esfera individual do contribuinte em análise, como rendimentos da categoria B do CIRS, nos termos do disposto pelos artigos 3º e 18º, do CIRS, pelo que propomos o seu englobamento na esfera do mesmo.

(...)

III.4 - IVA em falta

O IVA não liquidado pelo sujeito passivo e em falta ascende, por período de imposto aos seguintes montantes:

Periodos	Base Tributável €	IVA não liquidado €
2014-03T	98 781,97	22 719,85
2014-09T	13 333,34	3 066,66
TOTAL	112 115,51	25 786,51

Período	Base Tributável €	IVA não liquidado €
2015-03T	6 000,00	1 380,00
2015-06T	10 000,00	2 300,00
TOTAL	22 000,00	3 680,00

K) Na sequência da acção inspectiva a Administração Tributária e Aduaneira emitiu as seguintes liquidações (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido):

- liquidação de IVA n.º 2017..., constante do documento da AT n.º 2017 ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao primeiro trimestre de 2014, no valor de € 22.719,85;

- liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., constante do documento da AT n.º ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao primeiro trimestre de 2014, no valor de € 2.888,22;
 - liquidação de IVA n.º 2017..., constante do documento da AT n.º 2017 ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017 ..., relativa ao terceiro trimestre de 2014, no valor de € 3.066,67;
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., constante do documento da AT n.º... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao terceiro trimestre de 2014, no valor de € 327,67;
 - liquidação de IVA n.º 2017..., constante do documento da AT n.º 2017 ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao primeiro trimestre de 2015, no valor de € 1.380,00;
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., constante do documento da AT n.º... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao primeiro trimestre de 2015, no valor de € 121,13;
 - liquidação de IVA n.º 2017..., constante do documento da AT n.º 2017 ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao segundo trimestre de 2015, no valor de € 2.300,00;
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., constante do documento da AT n.º ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao segundo trimestre de 2015, no valor de € 178,20.
- L)** Em 23-01-0218, o Requerente prestou garantia bancária a suspender os processos de execução fiscal n.ºs ...2017..., ...2017..., ...2017..., ...2017..., ...2017..., ...2017..., ...2017..., ...2017..., ...2017... e ...2017..., em que se incluem os instaurados para cobrança coerciva das quantias liquidadas (documento n.º 3, junto com as a legitimidade da Requerente, cujo teor se dá como reproduzido);
- M)** O IVA liquidado pela B..., Lda. nas facturas indicadas no ponto III.2 do Relatório da Inspeção Tributária, foi entregue por esta à Autoridade Tributária e Aduaneira;

N) Em 24-01-2018, o Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não se provou que a garantia bancária prestada se destine apenas a suspender execuções fiscais instauradas para cobrança das quantias liquidadas que são objecto deste processo.

Na verdade, o valor da garantia é de € 365.275,09, mais de 10 vezes superior ao valor das liquidações que estão em causa no presente processo, que é de € 32.981,74, no total.

Por isso, em face do afirmado pelo Requerente e a não impugnação da afirmação pela Autoridade Tributária e Aduaneira, deu-se como provado que as quantias liquidadas que estão em causa neste processo são objecto de cobrança coerciva em execuções fiscais referidas na alínea L) da matéria de facto fixada, mas não que a garantia prestada se reporte apenas a execuções instauradas para cobrança destas quantias.

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base no Relatório da Inspecção Tributária, documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral e documentos que constam do processo administrativo, que foram afirmados pela Requerente e não são questionados pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3. Matéria de direito

3.1. Questão que é objecto do processo

O Requerente teve intervenção como árbitro em vários processos arbitrais, sendo os respectivos honorários pagos à sociedade B..., Lda., de que é sócio, que emitiu as respectivas facturas, liquidando o IVA devido, que foi por esta entregue à Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Administração Tributária e Aduaneira entendeu, com base na interpretação que fez das normas que regulam a arbitragem voluntária (designadamente a Lei de Arbitragem Voluntária - Lei n.º 63/2011, de 14 de Janeiro), que a actividade de árbitro não foi levada a cabo pela sociedade referida, mas sim pelo Requerente, pelo que é este sujeito passivo, «prestador do serviço em causa», quem deveria ter emitido as facturas e liquidado o IVA.

O Requerente entende que *«actua, assim, numa posição que podemos qualificar de “representação imprópria” da sociedade, na medida em que a actividade em que se materializa o “negócio” da B..., Lda. é o exercício da função arbitral, por parte do próprio Requerente, a título estritamente individual e segundo critérios deontológicos (de imparcialidade e independência) que só a ele são aplicáveis»*.

O Requerente defende que, estando pago pela referida sociedade o IVA devido por tal actividade, a exigência do mesmo imposto que lhe é feita nas liquidações impugnadas consubstancia duplicação de colecta.

A solução da questão da admissibilidade legal da facturação dos honorários de árbitro por uma sociedade comercial não é relevante para a decisão da causa, já que ao direito tributário importa a realidade económica, tal como ocorreu, independentemente da licitude ou não dos actos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis (artigo 10.º, da LGT).

Como refere o Requerente, *«a AT não fundamentou os actos contestados com base na verificação, por exemplo, de uma situação que origine a ineficácia de actos jurídicos, como a simulação de negócios jurídicos ou o abuso de formas jurídicas»*. Designadamente, não tendo sido feito uso da aplicação da cláusula geral antiabuso prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT, todos os actos praticados pelo Requerente e pela sociedade B..., Lda, são eficazes no âmbito do direito tributário.

De qualquer modo, a questão que o Requerente coloca, que é a da existência de uma situação de duplicação de colecta, não depende da licitude ou não dos actos praticados.

Assim, a questão que se coloca é a de saber se se verifica duplicação de colecta numa situação em que:

- foram desempenhadas funções de árbitro pelo Requerente, em vários processos arbitrais;
- relativamente à remuneração dessa actividade foram emitidas facturas por uma sociedade, com liquidação do IVA;
- o IVA liquidado foi pago à Autoridade Tributária e Aduaneira pela sociedade;
- o Requerente não emitiu facturas nem liquidou IVA relativamente à actividade que desenvolveu.

3.2. Possibilidade de invocação da duplicação de colecta como vício de actos de liquidação

A duplicação de colecta está prevista no artigo 205.º do CPPT, como fundamento de oposição à execução fiscal.

De harmonia com o n.º 1 deste artigo 205.º «*haverá duplicação de colecta para efeitos do artigo anterior quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo*».

A duplicação de colecta é doutrinal e jurisprudencialmente considerada uma «*heresia*» no nosso sistema fiscal ⁽¹⁾, devendo ser conhecida oficiosamente, pela Autoridade Tributária e Aduaneira ou pelos Tribunais, nos termos o artigo 175.º do mesmo Código.

Sendo proibida por lei a duplicação de colecta, quando ela deriva da emissão de uma nova liquidação e está pago por inteiro tributo liquidado, relativamente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo, constitui ilegalidade dessa nova liquidação, susceptível de ser invocada em processo de impugnação judicial, que pode ter como fundamento «*qualquer ilegalidade*» (artigo 99.º do CPPT).

¹ TEIXEIRA RIBEIRO, Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 120.º, página 278, e acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29-11-1989, processo n.º 011877.

Uma confirmação de que a invocação da duplicação de colecta não se restringe ao processo de execução fiscal, encontra-se no n.º 6 do art. 78.º da LGT em que se prevê a possibilidade de revisão do acto tributário com esse fundamento.

3.3. Questão da existência ou não de duplicação de colecta

Como decorre do n.º 1 do artigo 205.º do CPPT, aplicado às situações em que são impugnados actos de liquidação, haverá duplicação de colecta quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

No caso em apreço, é claro que se verifica uma situação deste tipo.

Na verdade, tendo sido integralmente pago pela sociedade B..., Lda. o IVA devido pelas intervenções do Requerente em processos arbitrais, não pode a Autoridade Tributária e Aduaneira exigir o montante do IVA devido por tais intervenções, quer àquela sociedade quer ao Requerente ou a qualquer outra pessoa.

O facto de não ter sido o Requerente a efectuar o pagamento do IVA é irrelevante, para este efeito, pois expressamente se prevê que existe duplicação de colecta mesmo quando a nova exigência de imposto é feita a diferente pessoa.

É certo que poderia ser obstáculo ao reconhecimento da existência de uma situação de duplicação de colecta a eventualidade de o pagamento efectuado pela B..., Lda. puder ser eliminado, designadamente por regularizações como aventa a Autoridade Tributária e Aduaneira no artigo 4.º das suas alegações.

Na verdade, o regime da duplicação de colecta pressupõe que o primeiro pagamento está consolidado, pois o que justifica a não exigência de novo imposto é o facto de com a dupla aplicação da mesma norma tributária a uma situação concreta se gerar uma situação de enriquecimento injustificado do erário público.

Porém, no caso em apreço, tendo o IVA sido mencionado em facturas emitidas pela B..., Lda., o imposto é sempre por esta devido, pois, de harmonia com os acórdãos do TJUE de 31-01-2013, proferidos nos processos n.ºs C-642/11 e C-643/11, «*o imposto sobre o valor acrescentado mencionado numa fatura por uma pessoa é por ela devido, independentemente da existência efetiva de uma operação tributável*».

Na verdade, o artigo 203.º da Directiva n.º 2006/112/CE é peremptório: «*o IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa factura*», mesmo «*indevidamente*», como esclarece o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do CIVA.

Na mesma linha, o artigo 97.º, n.º 2, do CIVA, estabelece que «*as liquidações só podem ser anuladas quando esteja provado que o imposto não foi incluído na fatura passada ao adquirente nos termos do artigo 37.º*»

Assim, conclui-se que as liquidações de IVA impugnadas enfermam de vício de duplicação de colecta, que constitui ilegalidade que justifica a sua anulação, 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.

3.4. Liquidações de juros compensatórios

As liquidações de juros compensatórios têm como pressuposto as liquidações de IVA, pelo que a ilegalidade destas tem como corolário a legalidade das primeiras.

4. Indemnização por garantia indevida

A Requerente formula pedido de indemnização por prestação de garantia indevida.

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*».

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, o erro de direito que afecta as liquidações impugnadas é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que o erro de direito que as afecta fosse praticado.

Assim, a Requerente tem direito a ser indemnizada pelos prejuízos decorrentes da prestação de garantia para suspender os processos de execução fiscal instaurados para cobrança das quantias liquidadas.

Como se referiu na decisão da matéria de facto, o valor da garantia prestada pelo Requerente é de € 365.275,09, mais de 10 vezes superior ao valor das liquidações que estão em causa no presente processo, que é de € 32.981,74, no total, pelo que aquela garantia não teve em vista apenas suspender execuções fiscais instauradas para cobrança coerciva das quantias que estão em causa nesse processo.

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 (artigo 609.º no Código de Processo Civil).

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:
 - liquidação de IVA n.º 2017..., constante do documento da AT n.º 2017... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao primeiro trimestre de 2014, no valor de € 22.719,85;
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., constante do documento da AT n.º... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao primeiro trimestre de 2014, no valor de € 2.888,22;
 - liquidação de IVA n.º 2017..., constante do documento da AT n.º 2017 ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao terceiro trimestre de 2014, no valor de € 3.066,67;
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., constante do documento da AT n.º ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao terceiro trimestre de 2014, no valor de € 327,67;
 - liquidação de IVA n.º 2017..., constante do documento da AT n.º 2017 ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao primeiro trimestre de 2015, no valor de € 1.380,00;
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., constante do documento da AT n.º ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao primeiro trimestre de 2015, no valor de € 121,13;

- liquidação de IVA n.º 2017..., constante do documento da AT n.º 2017 ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao segundo trimestre de 2015, no valor de € 2.300,00;
 - liquidação de juros compensatórios n.º 2017..., constante do documento da AT n.º ... e traduzida na demonstração de acerto de contas n.º 2017..., relativa ao segundo trimestre de 2015, no valor de € 178,20.
- c) Julgar procedente o pedido de indemnização por garantia indevida, e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira em a indemnizar o Requerente das despesas com a prestação da garantia na parte que se demonstrar estar conexas com execuções fiscais instauradas para cobrança das quantias que são objecto das liquidações agora anuladas.

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 € **32.981,74**.

Lisboa, 08-06-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Rui Duarte Morais)

(Emanuel Augusto Vidal Lima)