

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 461/2017-T

Tema: IVA - Cláusula Geral Anti-Abuso.

Acordam os Árbitros Carlos Alberto Fernandes Cadilha (Árbitro Presidente), designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, e Rogério M. Fernandes Ferreira, e Carla Castelo Trindade, indicados pelas partes para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 2 de Agosto de 2017, A..., S. A., com sede na ..., n.º..., ...-... ..., município do Seixal, com o n.º de contribuinte..., detida a 100% pela B..., Ltd., sociedade de direito das Maurícias, com sede em, ..., ..., Maurícias, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação adicional de IVA e de juros de IVA relativamente aos anos de 2013, 2014 e 2015, no valor total de €987.282,26.
2. Para fundamentar o seu pedido, alega a Requerente, em síntese, que:
 - i. Os actos impugnados resultam da indevida aplicação da cláusula geral anti-abuso, prevista no artigo 38.º LGT;

- ii. A desconsideração para efeitos de reembolso de IVA do contrato de prestação de serviços técnicos celebrado entre a Requerente e a B..., Ltd., com base no erróneo pressuposto de que a Requerente foi constituída por esta última sociedade com o propósito de usufruir do direito à dedução de IVA;
- iii. A violação do princípio da liberdade de iniciativa e de organização empresarial e do princípio da segurança jurídica;
- iv. A inaplicabilidade da cláusula geral anti-abuso por não se verificarem os respectivos requisitos materiais;
- v. A inaplicabilidade do procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT em relação a situações abusivas que se tenham verificado em sede de IVA;
- vi. A inconstitucionalidade da interpretação normativa efectuada pela Autoridade Tributária quanto ao artigo 38.º da LGT, por violação do artigo 103.º da Constituição.

3. Em resposta, a Autoridade Tributária sustenta que:

- i. A B... e Maurícias detém integralmente o capital social da Requerente;
- ii. A sujeição da Requerente ao controlo e direcção da sociedade mãe, não dispondo de autonomia para incorrer em despesas que se relacionem com a sua actividade;
- iii. O contrato celebrado entre ambas as empresas, pelo qual a Requerente se obriga a prestar serviços técnicos e de gestão à B... Maurícias, mediante uma remuneração de 5% sobre o valor dos custos, apenas com o objectivo de permitir que a Requerente pudesse efectuar operações activas sujeitas a imposto com direito à dedução pela totalidade;
- iv. O facto de que isso não sucederia se essa actividade fosse desenvolvida pela A..., entretanto constituída.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

5. Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, as partes designaram os árbitros e o Conselho Deontológico designou o terceiro árbitro, Presidente, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
6. Em 20 de Novembro de 2017, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de os recusar, nos termos conjugados dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
7. Assim, em conformidade com o preceituado do n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 14 de dezembro de 2017.
8. No dia 17 de Abril de 2018, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foi efectuado depoimento de parte e inquiridas as cinco testemunhas apresentadas pela Requerente.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pela Requerente, em 02 de Maio de 2018.
10. A entidade Requerida não apresentou alegações escritas.
11. 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 2, alínea b), do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Tudo visto, cumpre decidir.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

Importa antes de mais salientar que 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 distinguir a matéria provada da não provada. Tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário e o artigo 607.º, n.º 2, 3 e 4, do Código de Processo Civil, 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 de acordo com o objecto do litígio e com os diferentes temas da prova (cfr. artigo 596.º, n.º 1 do Código de Processo Civil aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea *e)*, do RJAT).

Ora, atendendo às posições assumidas pelas partes, à prova documental junta aos autos e à prova testemunhal produzida na reunião havida, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente foi notificada pela Autoridade Tributária dos actos de liquidação adicional de IVA com base em correcções efectuadas pelos serviços de inspeção tributária e da liquidação de juros de IVA, com referência aos anos de 2013, 2014 e 2015, no montante global de € 987.282,26 (docs. n.ºs 1 a 23 juntos com a petição inicial).

- 2- A B..., Ltd, sociedade constituída de acordo com as leis da República das Maurícias, desenvolveu e executou um projecto de construção, instalação, operação e manutenção de um cabo submarino de fibra óptica (telecomunicações) entre a Europa e África, com pontos de ligação (estações terrestres) no Seixal (Portugal), em Accra (Gana) e em Lagos (Nigéria), para prestação de serviços de telecomunicações internacionais.
- 3- Constituiu, em 10 de Dezembro de 2008, uma sociedade comercial anónima com a firma A..., S.A., sendo o seu capital social detido integralmente pela sociedade, B..., possuindo o seguinte objecto social (docs. n.ºs 24 e 25):
- i. Assegurar o funcionamento e manutenção das Estações Terrestres de - Cabo com conexão a sistemas de Cabo e a redes de telecomunicações onshore (por terra), offshore (por mar), terrestres, submarinas, domésticas e internacionais, para a prestação de serviços de telecomunicações a operadores de telecomunicações, prestadores de serviços de internet, empresas nacionais ou multinacionais e outros prestadores de serviços de tecnologias de informação;
 - ii. Adjudicar, repartir, autorizar, alugar, vender, ceder e/ou fornecer interconectividade internacional, acesso às infraestruturas terrestres de sistemas de cabo de telecomunicações canal de transporte de retorno e outros serviços de distribuição de tráfego de telecomunicações, aos operadores de telecomunicações prestadores de serviços de internet, empresas nacionais ou multinacionais, outros prestadores de serviços de tecnologias de informação e aos consumidores;
 - iii. Promover, quer directamente, quer através de filiais, sucursais ou agentes, o fornecimento de internet de banda larga, serviços de tecnologias de informação, conectividade directa de voz, voz de Protocolo de Internet e o envio e recepção de sinais de voz e de mensagem de acordo com qualquer tipo de licenças obtidas para o efeito;

- iv. Coordenar, supervisionar e monitorizar o desempenho, as operações e as actividades das Estações Terrestres de Cabo e outras infraestruturas e equipamentos de conexão de telecomunicações, de internet e outros fornecedores de serviços de tecnologias de informação e consumidores aos sistemas de cabo terrestres, submarinos, domésticos e internacionais quer estes existam presentemente quer sejam instalados no futuro;
- v. Fornecer as sociedades e empresas a gestão de projectos, gestão de tecnologias, serviços de consultoria e de assessoria na procura de soluções empresariais e tecnológicas com base nas suas redes existentes;
- vi. E ainda, o exercício de todas as actividades conexas com as actividades aqui descritas.

4- A A..., S.A. tem sede nas instalações da ..., sitas na ..., n.º..., freguesia de ..., município do Seixal (doc. n.º 25).

5- Em 31 de Maio de 2016, a Requerente celebrou, na qualidade de cessionária/utilizadora, um contrato de cedência temporária de utilização de um armazém, nas proximidades do local onde funciona a sede e onde são guardados diversos materiais necessários à actividade da Requerente (docs. n.º 26 e 27).

6- A A..., S.A. tem ao seu serviço, desde Abril de 2010, um colaborador com quem celebrou contrato de trabalho (doc. n.º 28).

7- O colaborador trabalha em relação estreita com as restantes empresas subsidiárias e em coordenação com a administração da empresa-mãe para quem elabora relatórios periódicos dos principais assuntos de gestão da sociedade.

8- Em 6 de Julho de 2009, B..., Ltd celebrou um contrato de serviços técnicos de telecomunicações com a Requerente, pelo qual esta, como prestadora de serviços, se obrigava a realizar os seguintes serviços (doc. n.º 29):

- i. manter e melhorar a qualidade da porção do cabo em águas territoriais portuguesas ("PSCS");
- ii. monitorizar e prestar assistência técnica para a interligação do PSCS à porção restante do Sistema de Cabos Submarinos;
- iii. apoiar a distribuição de tráfego internacional através de redes de terceiros com base em Portugal;
- iv. avaliar e relatar a qualidade do PSCS mensalmente;
- v. tratar das necessidades de cumprimento legal e regulamentar da Empresa em Portugal, em colaboração com os conselheiros legais da Empresa; e
- vi. gerir os contratos de fornecimento, contratos de manutenção de cabos submarinos e de apoio técnico, armazenagem de peças sobressalentes e outros serviços técnicos relacionados, em nome da Empresa, relativos ao PSCS.

9- Nos termos desse contrato ficou acordado que B..., Ltd pagava pelos serviços a prestar um valor correspondente ao reembolso dos custos acrescido de uma margem adicional de 5% (doc. n.º 29).

10- Em 26 de Abril de 2010, a B..., Ltd efectuou o registo na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa de uma representante permanente em Portugal, com a firma A...– Sucursal em Portugal, com sede na ..., n.º..., freguesia de ..., do município do Seixal, e início de actividade a partir de 3 de julho de 2012 (docs. n.ºs 30, 31 e 32).

11- A Administração da C..., IP acordou com A...– Sucursal em Portugal um contrato de concessão tendo por objecto a utilização de terrenos do domínio público hídrico para a instalação e manutenção do cabo submarino ... e outras infra-estruturas acessórias (doc. n.º 33).

- 12- A B..., Ltd decidiu constituir filiais em cada um dos países onde o cabo submarino iria ter pontos de ligação, ou seja, em Portugal, no Gana e na Nigéria.
- 13- A decisão de constituir uma filial em Portugal prendeu-se essencialmente com o facto de ter sido essa a estrutura societária escolhida pela empresa mãe para os vários países relacionados com o projecto.
- 14- A B..., Ltd pretendeu desde o início alargar a actividade da empresa subsidiária em Portugal à prestação de serviços de telecomunicações e a outras áreas de negócio.
- 15- A Direcção de Finanças de desencadeou um procedimento inspectivo externo à Requerente, ao abrigo do disposto no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, com base em ordens de serviço emitidas em 30 de novembro de 2015, e relativamente aos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014 (doc. n.ºs 34 a 37 juntos à petição inicial e processo administrativo).
- 16- Nos termos previstos no artigo 63.º do CPPT, a Requerente, por ofício da Direcção de Finanças de..., datado de 12 de julho de 2016, foi notificada para exercer o direito de audição sobre um projecto de aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT (doc. n.º 38 junto à petição inicial e processo administrativo).
- 17- A Requerente exerceu o direito de audição em 12 de Agosto de 2016 (doc. n.º 39 junto à petição inicial e processo administrativo).
- 18- Por despacho da Directora Geral da Autoridade Tributária, de 16 de dezembro de 2016, foi autorizada a aplicação da cláusula geral anti-abuso relativamente aos anos de 2012 a 2014 (doc. n.º 40 junto à petição inicial e processo administrativo).

- 19- Por ofício de 18 de Janeiro de 2017, a Requerente foi notificada para exercer o direito de audição quanto ao Projecto de Relatório de Inspeção Tributária (doc. n.º 41 junto à petição inicial e processo administrativo).
- 20- A Requerente exerceu o direito de audição em 7 de Fevereiro de 2017 (doc. n.º 42 junto à petição inicial e processo administrativo).
- 21- Por ofício de 6 de março de 2017, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção Tributária, que conclui, em aplicação da norma anti-abuso, pela desconsideração para efeitos fiscais do contrato de prestação de serviços técnicos celebrado em 6 de Julho de 2009 para efeitos de IVA (doc. n.º 43 junto à petição inicial e processo administrativo).
- 22- A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações adicionais de IVA a que se refere o antecedente ponto 11), no dia 20 de abril de 2017 (doc. n.ºs 44 a 51).

A.2. Factos dados como não provados

Como referido, relativamente à matéria de facto dada como assente, 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 tal como dispõe o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e o artigo 607.º, n.ºs 2, 3 e 4 do Código de Processo Civil, 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 foram, como acima se referiu, escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, não existindo outra factualidade alegada que seja relevante para a correcta composição da lide processual.

B. DO DIREITO

B. 1 Inaplicabilidade da cláusula anti-abuso em matéria de IVA

A Requerente começa por considerar que o procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT tem lugar apenas quando estiver em causa a aplicação da cláusula geral anti-abuso a que se refere o artigo 38.º da LGT e não já quando a suposta prática abusiva decorre da aplicabilidade do regime jurídico do IVA.

Com efeito, como resulta com evidência do Relatório da Inspeção Tributária, a Autoridade Tributária – embora estivesse em causa a desconsideração para efeitos fiscais da dedução do IVA em relação a certas prestações de serviços – desencadeou o procedimento previsto para a aplicação da disposição anti-abuso constante do artigo 38.º, n.º 2, da LGT.

Daí não resulta, no entanto, a ilegalidade do procedimento adoptado.

Como se decidiu no acórdão do STA de 25 de novembro de 2015 (Processo n.º 0576/13), o procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT tem de ser obrigatoriamente utilizado mesmo quando esteja em causa uma situação regulada pelo CIVA. Sendo que o tribunal se pronunciou neste sentido na sequência do acórdão do TJUE de 12 de Fevereiro de 2015 (Processo C-662/13), proferido em reenvio prejudicial, que firmou o seguinte entendimento: *“a Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que não se opõe à aplicação prévia e obrigatória de um procedimento administrativo nacional, como o previsto no artigo 63.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no caso de a Administração Tributária suspeitar da existência de uma prática abusiva”*.

Estabelecendo o artigo 38.º, n.º 2, da LGT uma cláusula geral anti-abuso, aplicável a todas as situações não cobertas por outras disposições específicas, e não se opondo a Directiva do IVA à utilização do procedimento prévio previsto, em geral, no artigo 63.º do CPPT, não há motivo para considerar verificada a ilegalidade invocada.

B.2 Cláusula anti-abuso

No âmbito do procedimento inspectivo de aplicação da norma geral anti-abuso, a Autoridade Tributária determinou a desconsideração para efeitos fiscais do contrato de prestação de serviços técnicos celebrado entre a B..., Ltd. e a Requerente, com a consequente correcção e liquidação do IVA, relativamente aos períodos de tributação de 2013, 2014 e 2015, mediante a exclusão do direito de dedução que tenha incidido sobre os serviços adquiridos.

Para assim concluir, a Administração assenta essencialmente no pressuposto de que a Requerente foi constituída com o fim de usufruir do direito à dedução do IVA, retirando essa ilação de diversas ordens de considerações: (a) a B..., Ltd. é detentora de 100% do capital social da Requerente e esta não detém autonomia financeira e está sujeita ao controlo e direcção da empresa mãe; (b) a Requerente tem ao seu serviço apenas um colaborador; (c) a remuneração acordada para a prestação de serviços, calculada através da aplicação de uma margem adicional de 5% sobre o custo dos serviços, é que permite justificar a existência de um valor acrescentado, qualificando a Requerente como sujeito passivo para efeitos de IVA; (d) a dedução do IVA não teria lugar se os mesmos serviços fossem prestados pelo estabelecimento estável em Portugal que fora entretanto constituído (A...).

Contestando esta perspectiva, a Requerente alega, num primeiro plano de análise, que, enquanto sociedade subsidiária, corresponde a uma estrutura habitual e típica, também implementada no seio do grupo noutras situações de expansão internacional, e que a ulterior constituição de uma sucursal ficou apenas a dever-se à necessidade legal de obter a concessão para utilização de terrenos do domínio público hídrico junto das autoridades portuguesas, concluindo que a B..., Ltd. apenas se limitou a exercer a liberdade de gestão empresarial e optou por uma solução adequada à prossecução da sua actividade em Portugal.

A questão a decidir é, pois, a de saber se tem lugar, nas circunstâncias do caso, a aplicação da cláusula anti-abuso a que se refere o artigo 38.º, n.º 2, da LGT, o que justifica

que se comece pela caracterização dessa figura como mecanismo de controlo da fraude à lei fiscal.

A citada disposição da LGT declara como *“ineficazes, no âmbito tributário, os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios”*. E, nesse caso, determina que a tributação se efectue de acordo com as normas que seriam aplicáveis se esses meios não tivessem sido utilizados, não se produzindo as vantagens fiscais que se pretendia obter.

Complementarmente, o artigo 63.º do CPPT prevê um procedimento tributário específico para a aplicação da disposição anti-abuso e impõe à Administração um especial de dever de fundamentação dessa decisão que há-de compreender necessariamente (i) a descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e dos negócios ou actos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam; e (ii) a demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do acto jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou acto com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais.

Segundo assinala SÉRGIO VASQUES, a cláusula geral anti-abuso consagrada na LGT é composta de três elementos essenciais. “Em primeiro lugar exige-se a prática de acto ou negócio artificialmente ou fraudulento e que exprima abuso das formas jurídicas, no sentido de estarmos perante esquemas negociais que ocultem os seus verdadeiros propósitos e aos quais seja dada uma utilização manifestamente anómala face à prática jurídica comum. Em segundo lugar, exige-se o objectivo único ou principal de através desses esquemas negociais obter uma vantagem fiscal, qualquer que seja a sua natureza, com a marginalização evidente de objectivos económicos reais. Em terceiro lugar, exige-se que

da lei resulte com clareza a intenção de tributar os bens em causa, nos mesmos termos em que estes seriam tributados tivesse o contribuinte recorrido às formas jurídicas e práticas negociais mais comuns” (*Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2018, pág. 374).

O sentido geral da norma é, nestes termos, o de permitir a desqualificação para efeitos fiscais de um qualquer acto ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte com o único, ou principal, objectivo de obtenção de uma vantagem fiscal, que possa consubstanciar uma fraude à lei fiscal. O efeito jurídico que resulta do funcionamento da cláusula anti-abuso é o de considerar os actos como praticados de acordo com o padrão normal do comércio jurídico para obter o mesmo resultado económico, determinando-se a obrigação tributária em função dos actos equivalentes que pudessem ser praticados.

Exige-se, por conseguinte, que tenha sido praticado um acto ou negócio artificioso ou fraudulento que represente um abuso das formas jurídicas e que tenha tido como objectivo único ou principal a obtenção de uma vantagem fiscal (sobre estes aspectos, SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, Coimbra, 2017, págs. 430-433).

A aplicação da cláusula anti-abuso depende, por outro lado, de uma apreciação casuística, havendo que ponderar a actuação concreta imputável ao sujeito passivo em função das circunstâncias de facto que possam ser tidos como assentes (cfr. acórdão do TCA Sul de 15 de fevereiro de 2011, Processo n.º 04255/10, e acórdão arbitral proferido no Processo n.º 377/2014).

No caso vertente, concluiu-se, pela prova documental e testemunhal produzida, que a B..., Ltd. constituiu uma sociedade subsidiária, com a firma A..., S.A., com um objecto social relacionado com o funcionamento e manutenção das estações terrestres de cabo com conexão a sistemas de Cabo e a redes de telecomunicações e outras actividades conexas e que essa foi uma opção estratégica igualmente adoptada em relação a outros países onde foram estabelecidos pontos de ligação ao cabo submarino; e que, por outro lado, a empresa-mãe tinha a intenção de alargar a actividade da sua subsidiária à prestação de

serviços de telecomunicações no mercado nacional no âmbito de um projecto mais abrangente e que visava que as diversas entidades subsidiárias interviessem no sector das telecomunicações.

Ainda que dispondo de um único trabalhador em Portugal, ficou ainda demonstrado que este trabalhava em relação estreita com os departamentos das outras sociedades subsidiárias e em coordenação com a administração da empresa mãe, para quem elabora relatórios periódicos sobre a actividade da empresa.

Acresce que a constituição, em 26 de Abril de 2010, de uma representante permanente em Portugal, com a firma A...– Sucursal ficou a dever-se a exigências de natureza legal, relacionadas com o contrato de concessão para a utilização de terrenos do domínio público hídrico para a instalação e manutenção do cabo submarino que veio a ser celebrado com a C..., IP.

Não é de nenhum modo evidente, em face de tudo o que se deixa dito, que a criação de uma estrutura societária subsidiária, por parte da B..., Ltd, com funções associadas à concretização e ao desenvolvimento do projecto de instalação do cabo submarino, se encontre desprovida de racionalidade económica nem que possa ser entendida como um expediente puramente artificial a que se deva atribuir uma exclusiva, ou principal, motivação fiscal.

Além de que a norma do artigo 38.º da LGT – como se decidiu no citado acórdão do TCA Sul de 15 de fevereiro de 2011 – não pode deixar de ser interpretada conforme à Constituição, especialmente na vertente de liberdade de iniciativa económica e de gestão empresarial e que pressupõe, não apenas a liberdade de iniciar uma certa actividade económica, mas, também, a liberdade de organização e de ordenação dos meios institucionais necessários para levar a cabo essa actividade, aí se incluindo a possibilidade de escolha da forma de organização da empresa (acórdão do Tribunal Constitucional n.º 304/2010).

Certo é que a liberdade de iniciativa enquanto liberdade de organização empresarial se exerce nos termos definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral, nada obstando a que possam ser impostos limites que decorram da necessidade de prevenir operações de planeamento fiscal anómalos ou abusivos em vista a assegurar o princípio da igualdade e a justa repartição dos encargos tributários.

O ponto é que a aplicação da norma geral anti-abuso, ainda que se mostre justificada no plano constitucional como meio de evitar a fraude ao espírito da lei fiscal, encontra-se condicionada por um especial dever de fundamentação, que constitui uma garantia do contribuinte e que surge justificado, não só pelo efeito restritivo que a norma produz na esfera privada, como, também, por se tratar de uma cláusula geral aberta integrada por conceitos indeterminados cuja concretização casuística envolve o exercício de uma margem de livre decisão.

Noutro plano, importa ter presente as regras de direito probatório que resultam do artigo 74.º da LGT cabe à Administração Tributária a prova dos factos constitutivos da aplicação da cláusula anti-abuso e esse ónus probatório mantém-se no processo de impugnação judicial, visto que o impugnante, ainda que se encontre na posição processual de alegar e demonstrar a ilegalidade do acto tributário, não tem de fazer a prova dos factos que não lhe competia provar no âmbito do procedimento tributário. E tal não sucedeu mormente no decorrer do presente processo arbitral não tendo sido sequer apresentadas alegações mesmo tendo havido audição de parte e de testemunhas.

Por outro lado, a convicção sobre a existência e o conteúdo do facto tributário deve basear-se em meios probatórios idóneos e em pressupostos objectivos, não bastando a invocação de meras conjecturas ou pressuposições.

No caso concreto, como se viu, a Autoridade Tributária concluiu que a criação da A... Portugal, S.A teve como único objectivo permitir a dedução do IVA sobre serviços prestados por considerar que esses serviços poderiam ser efectuados pelo estabelecimento estável, caso em que não haveria lugar à dedução do imposto. Ficou demonstrado, no

entanto, que a sucursal foi criada apenas por mera exigência legal em vista à concessão de terrenos de domínio público hídrico, tendo-se mantido inoperacional e que a decisão de constituir uma filial em Portugal se prendeu com o facto de ter sido essa a estrutura societária escolhida pela empresa-mãe para os diversos países onde existem pontos de ligação ao cabo.

Nesse contexto, as considerações aduzidas quanto à ausência de autonomia financeira da empresa afiliada não assumem particular relevo, tanto que a empresa é detida em 100% do capital pela empresa-mãe encontrando-se em relação de domínio total. E, por outro lado, a composição do quadro laboral da empresa afiliada não é, em si, indiciário de um planeamento fiscal ilegítimo. O que interessa considerar é que o posto de trabalho existente tem um conteúdo funcional definido e que a empresa mantém-se operacional e que existe a pretensão de alargar o âmbito de actividade à prestação de serviços de telecomunicações e a outras áreas de negócios.

Não se verificam, por conseguinte, os pressupostos da aplicação da cláusula anti-abuso, pelo que os actos tributários em causa devem ser tidos como ilegais, ficando prejudicada a apreciação das questões de constitucionalidade suscitadas.

Juros indemnizatórios

A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária em juros indemnizatórios calculados desde a data do pagamento indevido do imposto até ao reembolso integral da quantia devida.

De harmonia com o disposto na alínea *b*) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações*

necessários para o efeito”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação de IVA, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

III – Decisão

Termos em que se decide:

a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular as correcções plasmadas nas liquidações adicionais de IVA n.ºs..., ..., ..., ... e ... e, bem assim, as demonstrações de liquidação de IVA n.º 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017 ... e 2017 ... e as demonstrações de liquidação de juros de IVA n.ºs 2017 ... e 2017 ..., no valor total de € 987.282,26, relativos aos períodos de tributação de 2013, 2014 e 2015, e, em consequência, determinar a restituição do imposto e dos juros indevidamente pagos pela Requerente.

b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, calculados desde a data do pagamento do imposto e dos juros de IVA, até à data de emissão da nota de crédito, nos termos dos artigos 24.º, n.º 5 do RJAT, 43.º da LGT e 61.º do CPPT.

Valor da causa

Fixa-se o valor da causa o montante de € 987.282,26, que corresponde ao valor das liquidações a que a se pretendia obstar (artigo 97.º, n.º 1, alínea a), do CPPT).

Notifique.

Lisboa, 11 de Junho de 2018

O Árbitro Presidente

(Carlos Fernandes Cadilha)

O Árbitro Vogal

(Rogério Fernandes Ferreira)

O Árbitro Vogal



(Carla Castelo Trindade)