

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 612/2019-T**

**Tema: IVA – Juros Compensatórios**

## **Decisão Arbitral**

### **I - RELATÓRIO**

1 – A... – GESTÃO DE FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S.A., NIPC<sup>1</sup> ..., com sede na Avenida ... – ... – ..., ...-... ..., sociedade gestora e representante do FUNDO ABERTO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO B..., NIPC ..., com sede na mesma morada, apresentou em 18/08/2019 um pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do RJAT<sup>2</sup>, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com vista à apreciação e pronuncia sobre a legalidade dos atos tributários de demonstração de acerto de contas e de liquidação de juros compensatórios respeitantes a IVA<sup>3</sup> do ano de 2014, no montante de € 30 201,44, conforme 4 liquidações juntas aos autos e que se dão aqui por reproduzidas para todos os efeitos legais.

2 – O pedido de constituição do tribunal arbitral foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmº Senhor Presidente do CAAD<sup>4</sup> e automaticamente notificado à ATA<sup>5</sup> em 18/08/2019.

---

<sup>1</sup> Acrónimo de Número de Identificação de Pessoa Coletiva

<sup>2</sup> Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária

<sup>3</sup> Acrónimo de Imposto sobre o Valor Acrescentado

<sup>4</sup> Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

<sup>5</sup> Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

3 – Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico, foi, em 11/08/2019, designado Arlindo José Francisco, na qualidade de árbitro, que comunicou ao Conselho Deontológico de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado.

4 – Notificadas as partes, em 11/08/2019, dessa designação, nenhuma delas a recusou, vindo o Tribunal a ser constituído em 12/10/2019 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

5 – Com o seu pedido visa o requerente que seja apreciada a legalidade dos atos tributários de demonstração de acerto de contas e de liquidação de juros de IVA já referidas e a sua, conseqüente anulação, uma vez que, em seu entender, violarão os artigos 6.º, 7.º, 8.º, 14.º, 18.º e 78 do CIVA<sup>6</sup> e ainda o artigo 268.º da CRP<sup>7</sup>.

6 – Alega, em síntese, que apesar de na declaração de início de atividade, apresentada à ATA em 2005, pelo Fundo, seu representado, na qual se fez constar no quadro 11 da mesma e nos respetivos campos que iriam ser praticadas transmissões de bens e/ou prestações de serviços que conferem direito à dedução e outras isentas que não conferem o direito à dedução e que se optava pelo método da afetação real para efeitos da dedução de IVA, a ATA enquadró-o no regime de isenção a que alude o artigo 9.º do CIVA.

7 – Do enquadramento feito pela ATA, não pode o seu representado ser responsabilizado, nem lhe ser exigida a apresentação de declaração de alterações de atividade, uma vez que os elementos que se fizeram constar na declaração de início se mantiveram inalterados, pelo que a ATA, veio oficiosamente a corrigir o erro por ela praticado no enquadramento, através do preenchimento do BAO<sup>8</sup> em 2017 com efeitos a 1 de Janeiro de 2013.

---

<sup>6</sup> Acrónimo de Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

<sup>7</sup> Acrónimo de Constituição da República Portuguesa

<sup>8</sup> Acrónimo de Boletim de Alteração Oficiosa

8 – Só que em 2014, tendo em conta o seu enquadramento feito pela ATA, não poderia o Fundo ter dado cumprimento ao disposto na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, relativamente a serviços de construção civil por ele adquiridos no referido ano e, instado pela ATA, em 2018, a regularizar a situação tributária respeitante àqueles serviços, substituiu as respetivas declarações periódicas, tendo agora em conta o enquadramento corrigido, procedendo à autoliquidação do IVA nos serviços de construção civil adquiridos realizados em 2014.

9 – Apesar do pagamento atempado dos montantes de IVA apurados nas declarações trimestrais de substituição, veio a ATA, através de notificações de demonstração e acertos de contas exigir o pagamento de juros compensatórios no montante global de € 30 201,44, calculados sobre os montantes apurados e pagos nas aludidas declarações de substituição, o que o Fundo não aceita, uma vez que o seu errado enquadramento como sujeito passivo isento de IVA até 2017, não lhe pode ser imputado, mas sim à ATA.

10 – Concluindo pela ilegalidade das liquidações dos juros compensatórios requer a sua anulação e devolução dos montantes indevidamente pagos acrescidos de juros indemnizatórios à taxa legal.

11- Por sua vez, a ATA, na sua resposta, veio dizer que as razões invocadas, pelo Requerente representante do Fundo estão, salvo o devido respeito, longe de fundamentar e de sustentar quaisquer das pretensões por ele formuladas.

12 – Alega, também em síntese, que pese embora o enquadramento dado pela ATA, regime de isenção previsto no artigo 9.º do CIVA, o Requerente procedeu à liquidação e à dedução de IVA de acordo com as normas do Código do IVA, sempre se comportando como um sujeito passivo misto o que aliás é referido diversas vezes na sua petição.

13 – Deste modo tendo o Requerente agido como sujeito passivo com direito à dedução ainda que parcial, de imposto, salvo melhor opinião, não pode para efeito da aplicação da norma anti abuso, escudar-se no enquadramento constante do registo da Requerida, para com base nesse formalismo, desculpar a sua atuação, que em todo o demais, ignorou tal enquadramento.

14 - Assim, não pode o Requerente, como sujeito passivo que realiza —como reconhece— operações que estão sujeitas a imposto e operações que dele estão isentas, esperar razoavelmente com a manutenção de um regime de isenção que não corresponde à sua situação

tributária apenas porque a Requerida efetuou um incorreto enquadramento fiscal da sua atividade.

15 – Relativamente à violação dos princípios invocados na petição, não concretiza de que modo se materializou a alegada violação dos princípios enunciados, na medida em que é o próprio a admitir que é um sujeito passivo misto.

16 - Concluindo pela manutenção na ordem jurídica dos atos tributários impugnados por não padecerem dos vícios que lhe são assacados, nem ter sido praticado qualquer erro imputável aos serviços na emissão das liquidações impugnadas, pelo que improcede, por infundado, o pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

## **II – SANEAMENTO**

O tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, nº2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Junta a resposta da Requerida o Tribunal proferiu em 31/01/2020 o seguinte despacho:” Não é requerida prova testemunhal e não há exceções a apreciar, deste modo, consideramos desnecessária a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

Concede-se o prazo de 10 dias para a requerida juntar o processo administrativo e também no mesmo prazo poderão as partes pronunciarem-se, querendo, sobre a dispensa da referida reunião”.

Em 03/02/2020 o Requerente veio aos autos informar que nada tinha a opor à dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e em 13/02/2020 a Requerida juntou aos autos o processo administrativo.

Em 14/02/2020 o Tribunal proferiu o seguinte despacho:” Vistos os autos e face à junção, pela requerida, do processo administrativo, o Tribunal determina que o processo prossiga com alegações escritas, facultativas, por um período de 10 dias, iniciando-se com a notificação do

presente despacho o prazo para alegações da Requerente e com a notificação da apresentação destas o prazo para alegações da Requerida.

Indica-se o dia 31/03/2020 para prolação da decisão arbitral. Até essa data, o Requerente deverá fazer prova, junto do CAAD, do pagamento da taxa de justiça subsequente”.

As partes não produziram alegações o processo não enferma de nulidades e não há questões que obstem à apreciação do mérito da causa, estando reunidas as condições para ser proferida decisão final.

### **III- FUNDAMENTAÇÃO**

#### **1 – Questões a dirimir:**

- a) Se os atos tributários de demonstração de liquidação de juros de IVA e de acerto de contas padecem ou não das ilegalidades suscitadas pela Requerente e, em caso afirmativo, declarar a sua anulação com a consequente devolução ao Requerente, pela ATA, do valor € 30 201,44 indevidamente pago.
- b) Se em caso de anulação a devolução do valor indevidamente pago deverá ou não a mesma ser acompanhada do pagamento de juros indemnizatórios pela Requerida.

#### **2 - Matéria de Facto:**

A matéria de facto relevante e provada com base nos elementos juntos aos autos é a seguinte:

- a) O Fundo, gerido e administrado pela Requerente, é um fundo de investimento imobiliário aberto, com duração indeterminada, que iniciou a sua atividade em 3 de Novembro de 1991 e que, no âmbito da sua atividade, compra, vende e arrenda bens imobiliários, detendo, para esse efeito, os CAE n.ºs 68100 e 68200.

- b) Em 27 de Outubro de 2005 entregou nos competentes serviços da ATA uma declaração de início de atividade na qual declarou pretender registar-se, para efeitos de IVA, como um sujeito passivo misto, (operações que conferem o direito à dedução do IVA e operações que não conferem esse direito) conforme melhor consta no quadro 11 e respetivos campos da aludida declaração junta aos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.
- c) A Direção do Registo de Cadastro validou a sua declaração, nos termos e dados com que foi apresentada, tendo a ATA feito o seu enquadramento no regime de isenção previsto no artigo 9.º do Código do IVA, Transmissões de bens e ou prestações de serviços isentos que não conferem o direito à dedução.
- d) Em 2017 veio a ATA, oficiosamente através do preenchimento de um BAO, retificar este desfasamento entre o declarado e o enquadramento por ela considerado, com a produção de efeitos retroativos a 2013, ficando assim o Fundo a estar enquadrado como um sujeito passivo misto, abrangido pelo regime normal trimestral do IVA.
- e) Desde Outubro de 2005, data de entrega da declaração de início de atividade, não se verificou qualquer alteração à atividade desenvolvida e nela declarada que justificasse a obrigatoriedade de entrega por parte do Fundo de declaração de alterações de atividade.
- f) Verificou-se um deficiente enquadramento, feito pela ATA, no regime de isenção, previsto no artigo 9º do CIVA, que esta veio a corrigir oficiosamente, como já se viu.
- g) A ATA, em 2018, notificou o Fundo a corrigir a sua situação tributária com referência ao ano 2014, designadamente a proceder à substituição das Declarações Periódicas de IVA, fazendo refletir nas mesmas a autoliquidação do IVA nos serviços de construção civil adquiridos pelo Fundo no ano em apreço, conforme obriga a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.
- h) Posteriormente à entrega das referidas declarações periódicas, foi o Fundo notificado dos atos tributários de demonstração de acerto de contas com a liquidação de juros compensatórios de IVA no montante global de € 30.201,44, referentes ao exercício de 2014 e ao imposto auto liquidado nas mencionadas declarações periódicas, valor que foi pago em 17/07/2019 cuja legalidade é posta em causa nos termos já referidos.

A matéria de facto considerada provada pelo Tribunal, resultou dos factos articulados pelas partes e dos documentos de suporte juntos

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não resultam factos não provados.

### **3 – Matéria de Direito**

O Fundo constou na base de dados da ATA como sujeito passivo isento de IVA no regime de isenção, previsto no artigo 9º do CIVA, até 2017, altura em que, officiosamente a ATA através do preenchimento de um BAO retificou a situação, enquadrando-o como sujeito passivo misto, abrangido pelo regime normal trimestral do IVA, com efeitos a 1 de Janeiro de 2013. Como se verifica do probatório, esta retificação fez corresponder o declarado pelo Fundo na declaração de início de atividade, apresentada em 27 de Outubro de 2005, com a sua real atividade que se manteve inalterada.

Posteriormente a esta retificação foi o contribuinte notificado para proceder à substituição das declarações periódicas referentes ao exercício de 2014 com a inerente autoliquidação do IVA respeitante a serviços de construção civil adquiridos pelo Fundo, conforme dispõe e obriga a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA, situação que o sujeito passivo aceitou sem qualquer reparo.

O que o Fundo não concorda é com a liquidação de juros compensatórios, conforme atos tributários de demonstração de acerto de contas, no montante global de € 30.201,44, apurados sobre os montantes de IVA autoliquidado nas declarações de substituição apresentadas, uma vez que entende que o retardamento das liquidações não lhe poderá ser imputado, mas ao deficiente enquadramento inicial em IVA feito pela ATA.

---

Vejam os que nos diz a Lei, nomeadamente o artigo 35.º, n.º 1, da LGT<sup>9</sup> que se transcreve: **“são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”**.

Os juros compensatórios devidos nos termos da referida disposição constituem uma reparação de natureza civil que se destina a indemnizar a ATA pela perda de disponibilidade de uma quantia que não foi liquidada atempadamente, situação que exige para ser devida um nexo de causalidade entre a atuação do sujeito passivo e o atraso na liquidação, atuação que tem que ser censurável a título de dolo ou negligência.

Na presente situação, verifica-se que o sujeito passivo apresentou a declaração de início de atividade, na qual declarou pretender registar-se como um sujeito passivo misto para efeitos de IVA, tendo em consideração que realiza operações que conferem o direito à dedução do IVA e operações que não conferem esse direito, só que a ATA veio a enquadrá-lo, como já se viu, no regime de isenção previsto no artigo 9.º do CIVA, situação que manteve até officiosamente ter retificado o enquadramento incorreto que havia realizado.

Não é razoável aceitar que o sujeito passivo deveria ter dado cumprimento ao disposto no artigo 32.º do CIVA, dado que não se verificaram alterações em relação a qualquer dos elementos contantes da declaração de início de atividade, como refere o n.º 1 deste normativo.

As declarações periódicas de substituição só tiveram lugar após a alteração oficiosa do enquadramento em IVA, passando do regime de isenção para o regime normal, tendo o sujeito passivo regularizado de imediato a situação, não podendo o retardamento ocorrido ser-lhe imputado e muito menos um comportamento culposos.

Sobre esta matéria acompanhamos o decidido no Pº 405/2018 do CAAD que transcrevemos, com a devida vénia, na parte dos Juros compensatórios:

---

<sup>9</sup> Acrónimo de Lei Geral Tributária



“A Requerente impugna igualmente a liquidação de juros compensatórios em relação a qualquer dos actos tributários de liquidação de IVA. Nos termos do artigo 35.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, “são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”. Como tem sido entendimento corrente, os juros compensatórios devidos nos termos da referida disposição constituem uma reparação de natureza civil que se destina a indemnizar a Administração Tributária pela perda de disponibilidade de uma quantia que não foi liquidada atempadamente. Tratando-se de uma indemnização de natureza civil, ela só é exigível se se verificar um nexo de causalidade entre a actuação do sujeito passivo e o atraso na liquidação e essa actuação possa ser censurável a título de dolo ou negligência. No caso vertente, constata-se que o Fundo entregou na Administração Tributária uma declaração de início de actividade em que declarou pretender registar-se como um sujeito passivo misto para efeitos de IVA, tendo em consideração que realiza operações que conferem o direito à dedução do IVA e operações que não conferem esse direito. O Fundo foi enquadrado, no entanto, no regime de isenção previsto no artigo 9.º do Código do IVA e encontrava-se inscrito nesse regime desde 20 de novembro de 2002. A alteração do enquadramento fiscal do sujeito passivo para efeitos de IVA foi efectuada por iniciativa oficiosa da Administração na sequência de um procedimento inspectivo, com efeitos reportados a 1 de janeiro de 2013.

E embora a Administração invoque, no Relatório de Inspeção Tributária, que cabia ao sujeito passivo o dever de entregar a declaração de alterações, nos termos do artigo 32.º do Código do IVA, o certo é que, segundo esse preceito, a declaração de alterações apenas tem lugar quando se verificarem alterações em relação a qualquer dos elementos contantes da declaração de início de actividade. E tendo o contribuinte declarado pretender registar-se como um sujeito passivo misto para efeitos de IVA, por ser o enquadramento correspondente aos exercício da sua actividade, não lhe era imputável a inscrição no regime de isenção, nem lhe era exigível que procedesse à alteração para o regime normal se esse era o regime que já constava da declaração de início de actividade.

A correcção do imposto relativamente à liquidação de IVA na aquisição de serviços de construção civil surge, neste contexto, como decorrência da alteração oficiosa do

enquadramento fiscal, não podendo atribuir-se o retardamento da liquidação do imposto devido a um comportamento culposo do sujeito passivo”.

Nos presentes autos o Fundo não põe em causa a tributação em IVA na aquisição de serviços de construção civil, conforme já se viu com a apresentação das declarações periódicas de substituição e respetivo pagamento, mas não aceita o pagamento dos juros compensatórios que lhe foram exigidos, por um retardamento de liquidação de imposto que, de todo, não lhe pode ser imputado.

Nestas circunstâncias, o Tribunal entende que o presente pedido de pronúncia arbitral só poderá ser declarado procedente.

#### **4 - Pedido Juros Indemnizatórios**

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios do requerente, uma vez que pagou o montante de juros compensatórios em causa, dispõe o artigo 43º nº 1 da LGT, que são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso concreto dos autos, a ilegalidade da liquidação resulta de procedimento da ATA, que praticou o ato de liquidação dos juros compensatórios sem que tenha havido a necessária averiguação sobre a causa do retardamento da liquidação do IVA que os originaram.

Pelo que ficou demonstrado nos autos tal retardamento não pode ser imputado ao Fundo, concluindo-se pela ilegalidade da sua liquidação.

Há assim lugar na sequência de declaração de ilegalidade do ato de liquidação dos juros compensatórios, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43º nº 1 da LGT e 61º nº 5 do CPPT<sup>10</sup>, calculados sobre a quantia paga indevidamente, à taxa dos juros legais conforme artigos 35º nº 10 e 43º nº 4, ambos da LGT.

---

<sup>10</sup> Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

#### **IV – DECISÃO**

Face ao exposto o Tribunal decide:

- 1- Declarar a procedência do pedido de pronúncia arbitral com a conseqüente devolução pela ATA dos juros compensatórios respeitantes a IVA do ano de 2014, no montante de € 30 201,44, indevidamente pagos.
- 2- A referida devolução deverá ser acompanhada do pagamento de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43º nº 1 da LGT e 61º nº 5 do CPPT, calculados sobre a quantia paga indevidamente, à taxa dos juros legais conforme artigos 35º nº 10 e 43º nº 4, ambos da LGT.
- 3- Fixar o valor do processo em € 30 201,44, para efeito de custas, de harmonia com as disposições contidas no artigo 299 nº 1 do CPC<sup>11</sup>, artigo 97º-A do CPPT e artigo 3º, nº 2 do RCPAT<sup>12</sup>.
- 4- Fixar as custas do processo, ao abrigo dos artigos 12º nº 2 e 24º nº 4 do RJAT, e 3º nº 2 do RCPAT, no montante de € 1 836,00 que ficam a cargo da requerida ATA.

Notifique.

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º nº5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º, nº1 alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

Lisboa, 31 de Março de 2020

O árbitro singular,  
Arlindo Francisco

---

<sup>11</sup> Acrónimo de Código de Processo Civil

<sup>12</sup> Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária