

[Acórdãos TCAS](#)

## Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul

Processo: 44/19.9BCLSB  
Secção: CT  
Data do Acórdão: 28-11-2019  
Relator: PATRÍCIA MANUEL PIRES  
Descritores: IVA;  
COMPETÊNCIA;  
REEMBOLSO/LIQUIDAÇÃO;  
CONTRADITÓRIO;  
INFLUÊNCIA DECISÃO.

Sumário: I - A competência dos tribunais enquanto pressuposto processual, afere-se pelo pedido e pela causa de pedir, isto é, pela pretensão do autor e pelos factos com relevância jurídica, tal como são expostos pelo autor.

II - Se o objeto da lide, tal como foi delimitado pela Autora, se circunscreveu ao ato de liquidação de IVA, não sendo arguido qualquer vício ao procedimento de reembolso de IVA, o objeto do pedido de pronúncia arbitral coaduna-se, tão-só, com a ilegalidade das correções meramente aritméticas que foram efetuadas e que estão na base da liquidação impugnada, enquadrando-se, por isso, no processo de impugnação de atos de liquidação, da competência da jurisdição arbitral.

III - O princípio do contraditório, é um princípio estrutural do processo, genericamente reconhecido no artigo 3.º, n.º 3, do CPC. Em sede de regime da arbitragem voluntária em direito tributário a concretização deste princípio está, desde logo, patente no artigo 16.º, alínea a), do artigo 17.º, n.º 1, e bem assim no artigo 18.º, n.º 1, alínea b), todos do RJAT.

IV - O prazo legal para pronúncia de documentos é estabelecido em benefício da parte, para exercício cabal por esta do contraditório no âmbito probatório documental, prazo esse que, por isso, não pode ser impedido, inviabilizado e encurtado.

V - Ocorre violação do princípio do contraditório se, em resultado da abertura de instrução, foram juntos documentos, os mesmos foram valorados para efeitos de fixação de factualidade, e a parte contrária não teve oportunidade de se pronunciar sobre eles.

Votação: UNANIMIDADE

Aditamento:

1

Decisão Texto Integral:

**ACÓRDÃO****I-RELATÓRIO**

**AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** deduziu impugnação de decisão arbitral, ao abrigo do artigo 28.º, do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro, dirigida a este Tribunal visando decisão proferida pelo Tribunal Arbitral Coletivo em 12 de março de 2019, que decidiu:

“a. Julgar procedente, por erro sobre os pressupostos de direito, o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IVA n.º 2017 70210179... e consequente anulação parcial na parte em que corrige o IVA deduzido no montante de €2.144.303,54;

b. Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos legais.”

\*\*\*

A Impugnante termina as exposições da impugnação formulando as seguintes conclusões:

“

A. Vem o presente pedido de impugnação da decisão proferida pelo Centro de Arbitragem Tributária (CAAD) a 12-03-2019, no âmbito do processo n.º 660/2017-T, que declarou procedente o pedido de constituição de tribunal arbitral deduzido pela Impugnante, determinando a declaração de ilegalidade da liquidação de IVA n.º 20170210179... e consequente anulação parcial na parte em que corrige o IVA deduzido no montante de € 2.144.303,54.

B. Salvo o devido respeito por melhor opinião, a decisão do CAAD que determinou a procedência do pedido deverá ser declarada nula, por em primeiro lugar ocorrer manifesta violação do princípio do contraditório, nos termos previstos no artigo 28º n.º1 alínea d) do RJAT e artigo 3.º n.º3 do CPC.

C. A 08-02-2019, após a produção de alegações escritas e já em fase de ponderação para a emissão de acórdão arbitral, foi proferido despacho arbitral pelo Exmo. Sr. presidente, Prof. Dr. A....., ao abrigo do princípio do inquisitório, com o seguinte teor: Tendo em conta um mais completo apuramento da verdade material, notifique-se a Requerente para, no prazo de 10 dias, juntar aos autos prova documental relativa aos factos alegados nos artigos 40.º e 42.º da petição inicial, bem como nos artigos 96.º, 99.º e 102.º das suas alegações, nomeadamente cópia das partes relevantes do relatório, análise, nota informativa ou instrução que esteve na base da revisão das faturas e/ ou troca de correspondência com a V.....

D. A 19-02-2019, em resposta ao mencionado despacho do Tribunal arbitral, a ora Impugnada apresentou requerimento, onde juntou nove documentos, redigidos em língua inglesa e alemã.

E. A 21-02-2019, novo despacho arbitral do Exmo. Sr. presidente, Prof. Dr. A..... exortando a Impugnada nos seguintes termos: Notifique-se a Requerente para, no prazo de 5 dias, apresentar a tradução dos documentos em inglês e alemão recentemente juntos aos autos. Em virtude da diligência acima referida, o prazo para a decisão arbitral é prorrogado para 12 de março de 2019, notificando-se as Partes e os Órgãos dirigentes do CAAD desta decisão.

F. O dia 12-03-2019 - dia em que foi proferida a decisão arbitral- consubstanciava o último para os Srs. árbitros proferirem decisão arbitral válida e eficaz, que produzisse todos os efeitos jurídicos.

G. A decisão foi proferida antes de findo o prazo peremptório de um ano para emitir decisão arbitral, isso, pois que, como se sabe, nos termos do disposto no artigo 21.º, n.º 1 e 2 do RJAT, a decisão arbitral deve ser proferida no prazo de um ano a contar desde o início do processo arbitral, que, nos termos do artigo 15.º do RJAT, corresponde à data da constituição do Tribunal arbitral. Constituição, essa, por sua vez, que, na situação em apreço, ocorreu no dia 12-03-2018.

H. A 22-02-2019, a Requerente, ora Impugnada, solicitou prorrogação de prazo para apresentação da documentação traduzida, porquanto, referia ter-lhe sido impossível contratar um tradutor de línguas que, no prazo concedido de 5 dias, cumprisse o objectivo que lhe propusera o Tribunal.

I. A 25-02-2019, foi emitido novo despacho arbitral pelo Exmo. Sr. presidente do Tribunal, o Prof. Dr. A....., com o seguinte teor: Concedido o alargamento do prazo para apresentação dos documentos traduzidos por mais 5 dias. Solicita-se contudo que, se a tradução estiver pronta antes do final do prazo, seja

imediatamente enviada.

J. A 04-03-2019, a ora Impugnada juntou toda a documentação devidamente traduzida, a qual, por despacho arbitral de 05-03-2019, foi aceite, ao mesmo tempo que o Tribunal arbitral notificava a ora Impugnante para: querendo, no prazo de 5 dias, se pronunciar sobre os documentos traduzidos juntos aos autos pela Requerente.

K. Conforme é possível verificar através da análise do processo arbitral que se protesta juntar, o despacho antecedente foi notificado à ora Impugnante através de correio electrónico no dia 07-03-2019.

L. É pacífico na doutrina e na jurisprudência que têm como objecto a análise da tramitação arbitral e a sua regulação pelo respectivo Regime Jurídico que as notificações por transmissão eletrónica de dados, via plataforma informática do CAAD, só se consideram efectuadas aos juristas designados nos processos arbitrais na data do depósito daquelas no sistema informático.

M. Assim o prova o Acórdão do STA, proferido no processo n.º 01763/13, de 04-06-2014, onde se sustenta que, em face da manifesta ausência no RJAT de normas reguladoras da matéria de notificações, há então que atender as regras previstas para as notificações efectivadas por transmissão eletrónica de dados no artigo 248.º do CPC, artigo que estipula que: Os mandatários são notificados nos termos definidos na portaria prevista no n.º 1 do artigo 132.º, devendo o sistema informático certificar a data da elaboração da notificação, presumindo-se esta feita no 3.º dia posterior ao da elaboração ou no 1º dia útil seguinte a esse, quando o não seja.

N. O sistema informático, por sua vez, certifica a data da elaboração/depósito das notificações sendo que aquelas presumem-se feitas no terceiro dia posterior ao da elaboração, ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando o não seja, nos termos do disposto no artigo 248.º do CPC.

O. A Impugnada foi efectivamente notificada do dito despacho dia 11-03-2019.

P. De acordo com as regras do cômputo do termo, conforme o disposto no artigo 279.º, al. b) do CC, em que na contagem de qualquer prazo não se inclui o dia, nem a hora, se o prazo for de horas, em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr, o primeiro dos cinco dias concedidos pelo Tribunal arbitral para exercer o contraditório face aos documentos carreados para o processo arbitral foi precisamente o dia 12-03-2019, isto é, o dia seguinte ao da notificação do despacho.

Q. O dia 12-03-2019, o primeiro de cinco para a Impugnada exercer o contraditório, coincidiu com a data da prolação da decisão arbitral, precisamente o dia em que se completou um ano desde a constituição do Tribunal arbitral.

R. Ao decidir na mencionada data (12-03-2019), o Tribunal arbitral negou à Impugnante a possibilidade de se pronunciar quanto aos elementos de prova juntos ao processo, documentos esses que assumiam (e assumem) especial importância para a boa decisão do julgado.

S. A decisão proferida pelo Tribunal arbitral configura uma decisão surpresa, o que está constitucionalmente vedado, na medida em que o tribunal se pronunciou sobre uma questão não versada pela AT, e em relação à qual não lhe foi permitido pronunciar-se.

T. Assim, atento o acima expendido, julga-se não subsistirem dúvidas quanto à preterição do princípio do contraditório por parte do tribunal arbitral, consagrado, entre outros, no artigo 3.º nº3 do CPC e 16º.º alínea a) do RJAT, motivo pelo qual deverá a decisão proferida pelo CAAD ser anulada, bem como todos os actos dela dependentes.

U. Alcança-se o porquê de os árbitros terem proferido decisão no dia 12-03-2019,

isto é, no último dia para nos termos do disposto no artigo 21.º do RJAT decidirem a contenda: por que se o tivessem feito em qualquer dos dias imediatamente seguintes ao referido, a decisão arbitral seria inexistente, porquanto proferida numa altura em que os poderes de cognição do Tribunal se encontravam extintos.

V. O prazo limite de um ano para a emissão de decisão arbitral e notificação às partes é peremptório, não podendo os árbitros dilatar no tempo a prolação do acórdão arbitral.

W. A consagração de princípios da celeridade, simplificação e informalidade processuais tem como propósito dar concretização ao princípio arbitral ínsito no artigo 16.º, al c) do RJAT, de que assiste ao Tribunal autonomia na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas.

X. A arbitragem tributária é, segundo consta no preâmbulo do RJAT, uma forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, de carácter voluntário, o que implica uma vontade nesse sentido dos contribuintes que, conhecendo as regras do jogo, optam, por razões de celeridade processual e por razões de competência técnica elevada reconhecida aos especialistas que compõem o leque de árbitros, pelo CAAD em detrimento dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Y. Da leitura conjugada dos dois números que constituem a letra do artigo 21.º do RJAT não deixa margem para dúvidas, inferindo-se, quer através de uma interpretação literal, quer através de uma interpretação teleológica, que o praxo máximo para o Tribunal arbitral proferir decisão e encerrar o processo é, no limite, contabilizando as prorrogações de dois meses, de um ano, momento a partir do qual se extinguem todos os poderes jurisdicionais - ver Acórdão do TCA Sul de 16-12-2015, no âmbito do processo n.º 08513/15 e Jorge Lopes de Sousa conforme Guia da Arbitragem Tributária, 2013, Almedina, Notas 14.5.1 e 15.5.1.

Z. Foi devido à aproximação do prazo limite para emitir a decisão arbitral, e à aflição que decerto esse facto terá causado no espírito de quem julgou a causa, que a talhe de foice os Srs. árbitros terão concedido à Impugnante não os dez dias para exercer o contraditório relativamente aos elementos de prova recentemente juntos, conforme é de lei e se encontra previsto nos artigos 444.º e 446.º do CPC, mas antes cinco dias.

AA. Tal redução do prazo para metade do tempo causou perplexidade à Impugnante e, convenhamos, configurou uma conduta que qualificamos de estranha por parte de quem dirigiu o processo, só explicada pela pressa em elaborar uma decisão dentro do prazo legal para o efeito, ainda que em detrimento de princípios basilares do nosso ordenamento processual, como o do contraditório.

BB. Perante documentos que considerou essenciais serem juntos ao processo arbitral pela ora Impugnada, o Exmo. Sr. presidente, o Prof. A....., não hesitou e concedeu um prazo de dez dias (5 dias iniciais, prorrogados por mais 5 complementares) para que a prova fosse apresentada e devidamente traduzida, com respeito pelo artigo 133.º do CPC, que refere que os actos processuais devem ser praticados em língua portuguesa.

CC. Quanto ao exercício do contraditório em face do teor desses mesmos documentos, optou por desprezar o conteúdo dos artigos 444.º e 446.º do CPC, considerando que cinco dias eram suficientes para que a Impugnante analisasse a documentação e verificasse com rigor as incongruências de que a tradução pudesse eventualmente padecer.

DD. Como se não bastasse já o curto período concedido para o exercício do

direito do contraditório, malgrado, o Tribunal arbitral ainda o resolveu encurtar, através do desprezo pela contabilidade das regras aplicáveis às notificações que são expedidas através de transmissão electrónica de dados, na prática tendo-se traduzido isso no singelo prazo de um dia - o dia 12-03-2019 -, para a impugnação dos documentos.

EE. O que impediu a Impugnante de se pronunciar acerca de elementos de prova juntos aos autos numa fase que, em bom rigor, é considerada como período de reflexão para a prolação da decisão, não se devendo compadecer sequer com tardios reptos dos árbitros às partes para colmatarem falhas de omissão de prova - ver Acórdão do TCA Sul, de 17-03-2016, processo n.º 08998/15 e Acórdão do TCA Sul, no âmbito do processo n.º 06208/12, de 22-01-2015.

FF. Ao desrespeitar o prazo para o exercício do contraditório, o Tribunal arbitral violou o princípio constitucionalmente consagrado da participação, previsto no artigo 267.º, n.º 5 da CRP, no qual se estabelece que os cidadãos têm o direito de participar na formação das decisões e deliberações que lhes dizem respeito.

GG. Termos em que se requer, com o douto suprimento de V. Exas., que a presente impugnação seja considerada procedente e, em consequência, declarada nula a decisão proferida pelo CAAD no âmbito do processo n.º 660/2017-T, bem como todos os actos dela dependentes.

HH. A apresentação de impugnação arbitral suspende o prazo para o respectivo trânsito em julgado da decisão arbitral.

II. Os efeitos estabelecidos no artigo 24.º do RJAT, de execução espontânea da sentença arbitral, ficam suspensos até à decisão que vier a ser proferida pelo TCA Sul relativamente à decisão impugnada.

JJ. No caso de a presente impugnação arbitral vier a ser declarada procedente e a decisão arbitral anulada, atenta a natureza cassatória da impugnação arbitral - que significa que o TCA Sul se limita a anular a decisão, mas não a substitui por outra decisão, sem o vício de que padecia -, o processo (seria, nesta circunstância) devolvido ao tribunal arbitral que proferiu a decisão, para que a reformule em consonância com a decisão do TCA Sul que a anulou.

KK. In casu, a sanção do vício de que padece a decisão arbitral só será possível através da abertura de um novo prazo para que a ora Impugnante se possa debruçar sobre a documentação junta em ordem a exercer o contraditório em termos e por prazo razoável para o efeito.

LL. Isso, por que, como refere, e bem, José Carlos Vieira de Andrade, o propósito da execução administrativa da sentença ou, neste caso, na hipótese de ser considerada procedente a impugnação arbitral, o propósito da execução administrativa do Acórdão arbitral é a de reconstituir a situação hipotética que existiria caso o Tribunal arbitral não tivesse incorrido na ilegalidade que determina a decretação de nulidade da decisão arbitral.

MM. Visto que o Tribunal arbitral constituído a 12-03-2018 terá a mesma composição, o processo arbitral será retomado na precisa fase em que ficou, isto é, será retomado a partir do dia 12-03-2019, o dia em que se celebrou um ano desde o início do processo arbitral.

NN. Caso a presente impugnação arbitral venha a ser declarada procedente, o Tribunal arbitral estará impedido de concretizar o Acórdão do TCA Sul, porquanto em 12-03-2019 - altura em que, não é de mais repetir, se perfez um ano desde o início do processo - se esgotaram os respectivos poderes jurisdicionais, inexistindo a possibilidade de o Tribunal e as partes gozarem de prazos complementares em ordem a promover o respeito pelo contraditório e em ordem a, subsequentemente, ser proferida nova decisão arbitral, expurgada do vício que inquinou a anterior.

OO. Na hipótese do presente augúrio se vir a materializar no tempo e no espaço, a Impugnada não ficará desamparada nas suas pretensões, pois nos termos do disposto no artigo 24.º, n.º 3 do RJAT, quando a decisão arbitral ponha termo ao processo sem conhecer do mérito da pretensão por facto não imputável ao sujeito passivo, os prazos para a reclamação, impugnação, revisão, promoção da revisão oficiosa, revisão da matéria tributável ou para suscitar nova pronúncia arbitral dos atos objeto da pretensão arbitral deduzida contam-se a partir da notificação da decisão arbitral.

PP. A Impugnada poderá ver de novo discutida a sua questão material junto de uma nova instância jurisdicional, distinta da que se constituiu no âmbito do processo n.º 660/2017- T. - ver Acórdão do TCA Sul, processo n.º 08513/15, de 16-12-2015.

QQ. Por via da presente Impugnação pretende ainda a ora Impugnante reagir contra a decisão arbitral que julgou procedente o pedido de anulação das "demonstrações de liquidações" referentes aos períodos de Agosto de 2012 a Janeiro de 2016, com a consequente condenação do reembolso das quantias peticionadas.

RR. O que foi, efectivamente, sindicado foram verdadeiros actos de indeferimento parcial de reembolsos e não, como pretendeu fazer crer a Impugnada e, mais concretamente, o Tribunal arbitral, pretensos actos de liquidação adicional de IVA.

SS. Os actos de indeferimento de pedidos de reembolsos não se subsumem à clássica definição de actos de liquidação de imposto, pois que, contrariamente aos primeiros, através da liquidação «determina-se a colecta que vem a coincidir com o imposto a pagar, a menos que haja lugar a deduções à colecta, caso em que a liquidação também abarca esta última operação.»

TT. Sem esquecer que o imposto - isto é, o objecto que subjaz ao acto de liquidação - é, do ponto de vista conceptual, uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva, exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva, a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas.

UU. Diferentemente, o pedido de reembolso é uma das três modalidades legalmente existentes para exercer o direito à dedução de imposto suportado, isto é, para exigir da Administração Tributária um crédito que há mais de 12 meses se encontra em excesso e se efectivou a favor do sujeito passivo.

VV. Ou seja, para além de a figura do reembolso mais não ser que uma das modalidades de dedução do imposto, foi criada, e continua a existir, com o propósito de preservar o princípio da neutralidade fiscal e assim eliminar a distorção de concorrência entre os operadores económicos que se movem nos mesmos meandros comerciais.

WW. Bem distinto disto é o princípio que subjaz ao acto de liquidação, que pura e simplesmente se coaduna com a satisfação das necessidades financeiras do Estado, de acordo com o plasmado no artigo 103.º, n.º 1 da CRP, sendo desse modo, decisões de reembolso e actos de liquidação, actos tributários com naturezas diferentes entre si.

XX. A partir de um exemplo de escola, é possível perceber não apenas a utilidade da figura de reembolso, como também da sua diferença face ao verdadeiro acto de liquidação: se se estiver perante uma isenção completa, como é o caso, se uma certa operação é tributada com a chamada taxa zero, o sujeito passivo tem o direito a um reembolso que vai abranger todas as operações de IVA que podem ser imputadas ao produto final.

YY. Deste modo, surge a figura do reembolso, precisamente para dar

concretização à neutralidade, a fim de não permitir a tão indesejada distorção em sede de IVA, permitindo que os sujeitos passivos possam recuperar os valores em sede de Iva com foram onerados no passado.

ZZ. O que não se confunde, de todo, com o objectivo que preside aos actos de liquidação, que, como se sabe, se trata de dar a conhecer aos sujeitos passivos o valor de imposto devido, calculado a partir da matéria tributável apurada.

AAA. O Tribunal arbitral, ao decidir de mérito a questão respeitante aos pedidos de reembolso em escrutínio, imiscuiu-se em matéria para a qual é materialmente incompetente, pois que as apelidadas "demonstrações da liquidação" não são demonstrações de liquidação adicional de IVA, nem tão pouco são actos de liquidação de IVA.

BBB. Não são, nem nunca serão, actos tributários de liquidação em sentido estrito (sendo actos instrumentais que podem integrar vários tipos de actos em matéria tributária), se tivermos em conta o imposto que estamos a tratar, nomeadamente, para efeitos da atribuição de competência e vinculação da ora Impugnante à jurisdição arbitral.

CCC. As apelidadas demonstrações da liquidação naqueles casos, como a que se reportam os presentes autos mais não são do que indeferimentos parciais de reembolsos.

DDD. Não pode uma mera questão semântica e ao mesmo tempo formalista - isto é, a atribuição da nomenclatura de "liquidação" a um acto que o não é, como acontece com os actos de indeferimentos de reembolsos - legitimar que o Tribunal arbitral conheça de matéria que lhe não pertence.

EEE. Tal redundaria na vitória da forma sobre a substância, autorizando que a caracterização de um acto puramente administrativo, versando sobre uma questão fiscal (o deferimento parcial do reembolso), se transformasse, como que num golpe de mágica, em pretense acto de liquidação, apenas por que à notificação do dito deferimento se lhe atribuiu o título de "demonstração de liquidação".

FFF. O acto de liquidação trata de ser o veículo onde se determina a colecta e se aplica a taxa à matéria colectável e que, a um tempo, leva também ao conhecimento do contribuinte o montante de imposto que tem a pagar, de acordo com a sua capacidade contributiva, em ordem à satisfação das necessidades financeiras do Estado de Direito.

GGG. Conceptualmente, esta definição em nada se confunde com os actos em matéria tributária que indeferem os pedidos de reembolsos, pois destes últimos actos não resulta qualquer obrigação dos contribuintes perante a máquina fiscal que não tivessem já antes.

HHH. Este tipo de actos administrativos em matéria fiscal - como é o caso da situação aqui em apreço - resultam de pretensões dos contribuintes, que, depois, pela Administração serão deferidos ou indeferidos.

III. Olvida o Tribunal que o artigo 93.º do CIVA, precisamente o artigo para onde o artigo 22.º, n.º 11 e 13 do CIVA remete o contribuinte que pretenda impugnar um acto de indeferimento de reembolso, respeita aos actos de compensação e não aos actos de liquidação.

JJJ. Se os reembolsos podem e devem ser qualificados como actos de liquidação, cabe perguntar por que razão o dito artigo 22.º, n.ºs 11 e 13 do CIVA não remeteu antes para o artigo 97.º do CIVA quanto a matéria de defesa, precisamente a norma que elenca os meios impugnatórios ao dispor do contribuinte sempre que é surpreendido por um acto de liquidação? A resposta é simples, porque enquanto um acto que indefere um reembolso é, como dissemos acima, um acto administrativo em matéria tributária, já um puro acto de liquidação é um acto

tributário stricto sensu.

KKK. A referida "demonstração de liquidação" mais não se traduziu do que o resultado do acerto de contas entre o reembolso solicitado pela Impugnada e as correcções efectuadas pelos serviços de inspecção tributária após se ter procedido à aferição da legitimidade dos referidos pedidos de reembolso, sendo que esta questão não apresenta controvérsia na ponderada e correcta jurisprudência desta jurisdição arbitral.

LLL. Neste sentido, v.p.t. o Acórdão Arbitral, de 3 de Outubro de 2015, proferido no âmbito do processo nº 48/2015-T, ou no Acórdão de 127/2007, processo nº 0303/07.

MMM. O direito ao reembolso de IVA não assume o carácter de um verdadeiro direito potestativo que se imponha, sem mais, de forma inelutável, a quem o deve prestar.

NNN. Efectivamente, há um dado fundamental, que diz respeito à aferição da legitimidade do reembolso face aos sujeitos passivos do imposto e essa legitimidade só se afere, nomeadamente, em função da legitimidade do exercício do direito à dedução, em sede de IVA, sendo que no caso dos presentes autos, a aferição da legitimidade dos referidos reembolsos foi efectuada através dos procedimentos inspectivos, nos termos do exigido no artigo 22.º do CIVA.

OOO. Atendendo, por um lado, ao disposto no artigo 9.º, n.º 3 do CC, que prevê que na fixação e no alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas, bem como atendendo, por outro lado, que existe uma diferença conceptual entre acto de liquidação stricto sensu e acto em matéria tributária.

PPP. Os actos que indeferem pedidos de reembolsos não são passíveis de serem sindicados em jurisdição arbitral, muito simplesmente porque, nem no RJAT, nem na Portaria de Vinculação o legislador aí inseriu - nas competências do CAAD - precisamente a declaração de ilegalidade de actos de indeferimento que provenham de pedidos de reembolsos.

QQQ. Leia-se então, por contraponto à Portaria e ao RJAT, o ETAF, artigo 49.º, a propósito da competência dos tribunais tributários, onde, no seu n.º 1, i) e iv), para além de apreciarem os actos de liquidação, têm também competência para apreciar actos administrativos respeitantes a questões fiscais que não sejam atribuídos à competência de outros tribunais.

RRR. O ETAF, aquando da delimitação de competências dos tribunais tributários, não apenas os muniram do poder de decidir de actos de liquidação, como também de outros actos administrativos que versam sobre questões fiscais.

SSS. Isso, contrariamente ao que consta quer na Portaria, quer no RJAT, onde somente se faz referência à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta e à declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria tributável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

TTT. Aquela jurisdição arbitral não se mostrava competente para conhecer da pretensão da ora Impugnada relativamente ao pedido que formulou, já que o acto de indeferimento parcial de um pedido de reembolso não traduz um acto tributário de liquidação.

UUU. Efectivamente, no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado, o sujeito passivo tem o dever de liquidar imposto em todas as operações que pratica, e o direito a deduzir o imposto suportado nos inputs da sua actividade.

VVV. Não estávamos, pois, no que diz respeito ao pedido da Impugnada em sede arbitral, face a um acto tributário de liquidação, de autoliquidação, de retenção



na fonte ou de pagamento por conta susceptível de ser apreciado por esta jurisdição arbitral.

WWW. Na verdade, nas denominadas "demonstrações da liquidação" que mais não são do que um apuramento ou acerto de contas, repete-se, expressamente se refere: "Fica V. Ex.<sup>a</sup> notificado (a) da liquidação de IVA relativa ao período a que respeitam as operações, em resultado da qual se verifica haver lugar a reembolso no montante apurado, conforme nota demonstrativa supra.

XXX. E tanto assim é que o montante apurado na erradamente apelidada liquidação traduz o montante a reembolsar e não o montante das correcções efectuadas aquando da aferição da legitimidade do reembolso através dos procedimentos inspectivos atrás referidos.

YYY. Acresce que, actos tributários de liquidação, no âmbito deste imposto, formalmente nunca são apelidados de demonstrações de liquidação mas tão só, como é sobejamente conhecido, como autoliquidações ou quando efectuadas pela administração como liquidações adicionais.

ZZZ. E, como bem se decidiu no Acórdão Arbitral, proferido no âmbito do processo nº 341/2015T, onde expressamente se refere que tais demonstrações da liquidação (a que a requerida no âmbito do referido processo apelidava de acerto de contas), não produzem efeitos jurídicos próprios.

AAAA. Aqui produzem efeitos jurídicos próprios mas tão só como indeferimentos parciais do reembolso atentos os termos, nomeadamente, das referidas notificações.

BBBB. No caso dos autos ela constituiu uma realidade instrumental à aferição dos pedidos de reembolso efectuados pela aí Requerente, que veio a redundar no deferimento parcial dos referidos pedidos, mas que até poderia redundar num indeferimento total e então as demonstrações da liquidação seriam de montante zero.

CCCC. Aqui chegados, convirá dizer que a interpretação normativa efectuada pelo Tribunal Arbitral acerca do artigo 2.º, n.º 1 do RJAT e do artigo 2.º da citada Portaria, ambas acerca da competência material daquele Tribunal, tal como vem gizada na decisão em escrutínio, é inconstitucional por violação do artigo 212.º, n.º 3 da CRP e bem assim por violação do princípio do livre acesso aos tribunais, na vertente do direito ao duplo grau de jurisdição.

DDDD. Interpretação normativa inconstitucional por violação do artigo 212.º, n.º 3 da CRP, dado que a competência dos tribunais administrativos e fiscais estão especificamente delimitados por lei, cabendo-lhes o julgamento de acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais.

EEEE. Acções e recursos que, nos termos do disposto do já apontado 49.º, n.º 1 do ETAF, se espartilham em impugnações de actos de liquidação e em actos administrativos de questões tributárias.

FFFF. Por sua vez, nos termos do disposto no artigo 211.º, n.º 2 da CRP, podem, existir, entre outros, tribunais arbitrais, mas somente a estes competirá dirimir os litígios que por lei lhes estão especificamente cometidos.

GGGG. Assim, se a lei não atribuiu ao Centro de Arbitragem Administrativa a competência para apreciar actos administrativos-tributários, como é o caso dos pedidos de reembolso, e se em decisão judicial o Tribunal Arbitral constituído entende, não obstante, que é a sua a competência, há, manifestamente, uma clara violação do teor do artigo 212.º, n.º 3 da CRP.

HHHH. Pois decide em matéria que vai para além daquilo que o legislador, a lei e as partes que à arbitragem aderiram, pretenderam desde o início: subjugar a apreciação dos actos de liquidação ao Centro de Arbitragem, isso em alternativa

aos Tribunais Administrativos e Fiscais; mas salvaguardar outro tipo de actos ao exclusivo escrutínio daqueles mesmos Tribunais Administrativos e Fiscais.

IIII. Em concordância e em complemento ao antedito, soma-se ainda o facto de o Regime Jurídico de Arbitragem somente prever três tipos de reacções recursórias: recurso para o TC; recurso por uniformização de jurisprudência; impugnação arbitral, com base nas nulidades elencadas no artigo 28.º, n.º 1 do RJAT.

JJJJ. Em sede arbitral, não existe o clássico recurso de direito e de facto, em princípio a interpor para o Tribunal Central Administrativo competente, dado as Partes envolvidas terem, neste ponto específico, expressamente renunciado ao auxílio dos Tribunais superiores.

KKKK. Tal renúncia aconteceu quanto às matérias da competência do Centro de Arbitragem, in casu, as matérias elencadas no artigo 2.º do RJAT, donde não consta a apreciação de actos administrativos-tributários, como acontece com os indeferimentos de reembolsos.

LLLL. Sujeitar os indeferimentos de pedidos de reembolsos à competência do Centro de Arbitragem, mais não é que sentenciar tais matérias à insusceptibilidade de serem revistas em 2.ª instância, com excepção do recurso para o TC, do recurso para o STA para uniformizar jurisprudência e da impugnação para o TCA, por vícios de nulidade de sentença.

MMMM. Insusceptibilidade que, mais uma vez, que não foi querida nem pelo legislador, nem pela lei, nem pelas Partes que aderiram à arbitragem.

NNNN. Motivo porque a interpretação normativa encetada pelo Tribunal Arbitral na decisão que se impugna viola frontalmente o princípio do livre acesso aos tribunais, na vertente do duplo grau de decisão.

OOOO. Por se estar ante uma manifesta incompetência absoluta do foro arbitral para conhecer da matéria a que se reporta o indeferimento parcial do reembolso solicitado e que subjaz ao acto impugnado nos presentes autos, infere-se que a decisão arbitral é nula, porquanto aquele Tribunal conheceu indevidamente do mérito da acção.

PPPP. O que, nos termos do disposto no artigo 28.º, n.º 1, al. c), consubstancia uma nulidade da decisão arbitral, que deve ser decretada por esse Tribunal superior, devendo ainda o dito aresto ser revogado e substituído por outro, isso em harmoniosa consonância com a Lei.

QQQQ. Deverá subsidiariamente esse Tribunal decretar a inconstitucionalidade da interpretação normativa efectuada pelo Tribunal Arbitral quanto aos artigos 2.º do RJAT e à Portaria 112-A/2011, ao declarar-se competente para apreciar actos de indeferimento de reembolsos, por violação do artigo 212.º, n.º 3 da CRP e do princípio do livre acesso aos tribunais.

RRRR. Uma outra distinção emerge entre acto de liquidação e acto de reembolso e que é evidenciado pela Exma. Sra. Prof. Clotilde Palma, árbitra nomeada pela Impugnada para os presentes autos arbitrais, e pela Prof. Ana Perestrelo Oliveira no caderno do IDEFF Cessão Do Crédito Ao Reembolso Do Iva Pelo Sujeito Passivo - Validade E Eficácia Da Cessão De Créditos Presentes E Futuros.

SSSS. Na dita obra, é referido pelas distintas autoras que no direito ao reembolso de IVA, na relação jurídica estabelecida entre o sujeito passivo e o Estado, é o sujeito passivo que figura como credor e o Estado como devedor.

TTTT. Por esse motivo, o acto de reembolso não pode ser concretizado como um crédito tributário conforme o conhecemos nos termos do disposto nos artigos 29.º e 30.º da LGT, sob a égide da indisponibilidade de créditos.

UUUU. O crédito tributário a que se referem os artigos 29.º e 30.º da LGT configura um crédito que a AT detém sobre os contribuintes, que estão obrigados

ao cumprimento de uma prestação tributária, isto é, obrigados a solver a dívida tributária reflectida nos actos de liquidação.

VVVV. Numa palavra, os actos de liquidação, que conhecem uma natureza pública, estão sujeitos ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários e por isso são intransmissíveis e não podem ser cedidos, estando em causa o interesse público da obtenção de receita pública para a satisfação do interesse público de todos os cidadãos, enquanto que os reembolsos em sede de IVA, por que não estão sob a alçada do mencionado princípio, conhecem uma natureza privada, passíveis de serem transmitidos ao abrigo do princípio da autonomia privada das partes, porquanto, enquanto direito que somente beneficia os contribuintes, configura um direito disponível e alienável.

WWWW. Acresce a estas diferenças uma outra, apontada no âmbito do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0303/07, de 12-07-2007, em que foi Relator Jorge Lopes de Sousa: «Na verdade, não valem em relação aos actos de recusa de reembolso as razões de segurança jurídica que justificam a limitação temporal da possibilidade de efectuar actos de liquidação, pois os actos de recusa, como actos negativos que são, não produzem nem declaram qualquer obrigação para o contribuinte.»

Termos em que, por todo o exposto supra e sempre com o duto suprimento de V.Exas., deve a presente Impugnação ser julgada procedente e, consequentemente, ser declarada nula a decisão arbitral, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA.”

\*\*\*

A Entidade Impugnada apresentou contra-alegações tendo concluído da seguinte forma:

### III. CONCLUSÕES

A. A Impugnante começa por sustentar que a Douta Decisão Arbitral impugnada deverá ser declarada nula, em virtude de uma alegada violação do princípio do contraditório, nos termos previstos no art.º 28.º, n.º 1, alínea d) do RJAT e art.º 3.º, n.º 3 do CPC;

B. Para o efeito, alega a Impugnante que foi notificada no dia 11 de Março de 2019 para se pronunciar, no prazo de 5 dias, sobre a tradução de 9 documentos juntos aos autos pela Impugnada, no entanto, a Decisão Arbitral impugnada foi proferida no dia 12 de Março de 2019, ou seja, antes de decorrido o prazo concedido para exercer o seu contraditório;

C. Sucede que, logo no dia 19 de Fevereiro de 2019, foi remetido pelo CAAD à Impugnante um correio electrónico a comunicar que se encontrava disponível para consulta, no Sistema de Gestão Processual, toda a nova documentação junta aos autos pela Impugnada, sendo que, logo no dia 4 de Março de 2019, foi remetido pelo CAAD à Impugnante um correio electrónico a comunicar que se encontravam disponíveis para consulta, no Sistema de Gestão Processual, todas as traduções juntas aos autos pela Impugnada;

D. Assim, a documentação e respectiva tradução foram notificadas à Impugnante, nos termos do art.º 427.º do CPC, visando-se com tais notificações assegurar a sua audiência contraditória, facultando-lhe a possibilidade de impugnação, tanto da sua admissão como da força probatória (cfr. art.º 415.º, n.º 2 do CPC), sendo que, considerando que o prazo limite para o Tribunal Arbitral proferir decisão terminava impreterivelmente no dia 12 de Março de 2019, teve a Impugnante a possibilidade de vir aos autos pronunciar-se, em tempo útil, sobre o teor dos documentos em questão;

E. De facto, confessa a Impugnante ter conhecimento, desde o dia 21 de

Fevereiro de 2019, de que o Tribunal Arbitral teria necessariamente de proferir decisão até ao dia 12 de Março de 2019 nos termos do art.21.º, n.º 1 e 2 do RJAT; F. O dever de boa-fé processual, ínsito no art.º 3.º n.º 3 do CPC, impede, nas palavras de ABÍLIO NETO, "as partes de se aproveitarem de alguma omissão ou irregularidade porventura cometida ao longo do processo, guardando-a como um 'trunfo' para, em fase ulterior, se e quando tal lhes pareça conveniente, a suscitarem e obterem a destruição do processado. Esta é também a ratio do regime fixado para as nulidades processuais secundárias. Embora o DL n.º 180/96 tenha eliminado, na nova redacção que deu a este n.º 3, a expressão «agindo com a diligência devida», tê-lo-á feito apenas por a considerar desnecessária, sem prejuízo da manutenção do referido princípio" - destaque nosso (in "Código de Processo Civil, anotado, 10.ª edição actualizada, Setembro de 2007, pág. 46); G. Face ao que antecede, e sem prejuízo de distinto entendimento por parte deste Douto Tribunal, inexistiu, in casu, qualquer violação do princípio do contraditório, atendendo a que, caso quisesse a Impugnante verdadeiramente impugnar a documentação junta aos autos pela Impugnada ou tecer quaisquer considerações sobre tal documentação de forma a sustentar o seu entendimento, poderia e deveria tê-lo feito até à data fixada para a decisão arbitral, pelo que deverá a impugnação, quanto a este alegado vício, ser julgada improcedente;

H. Sem prejuízo do exposto, mesmo que se considere que a Decisão Arbitral foi proferida sem que a Impugnante tivesse tido oportunidade para se pronunciar sobre a referida documentação, o que apenas se admite à cautela, sem prejuízo e por mero dever de prudente patrocínio, ainda assim inexistente, in casu, qualquer violação do princípio do contraditório;

I. Com efeito, nos termos do art.º 195.º, n.º 1 do CPC, "Fora dos casos previstos nos artigos anteriores, a prática de um ato que a lei não admita, bem como a omissão de um ato ou de uma formalidade que a lei prescreva, só produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa" (destaque e sublinhado nosso);

J. Ora, perante o quadro legal aplicável, em concreto o referente às nulidades principais, típicas ou nominadas, isto é, das situações em que o próprio legislador entendeu sancionar com o desvalor invalidante da nulidade, haverá que concluir que nestas não se integra o vício de violação do princípio do contraditório que vem invocado pela Impugnante;

K. Sendo assim, a questão que também se coloca - e que, em boa verdade, não vem minimamente demonstrada pela Impugnante nas suas alegações - é a de saber se, in casu, a alegada violação do princípio do contraditório é susceptível de "influir no exame ou na decisão da causa", única situação em que deve ser reconhecido o efeito invalidante da nulidade;

L. Com efeito, face ao que antecede e resulta da Doutrina dominante e Jurisprudência firmada nos nossos Tribunais superiores, a aferição da susceptibilidade de influência da omissão no exame e discussão/decisão da causa terá de ser realizada em concreto, ponderando as circunstâncias fácticas ocorridas no processo, a sua envolvência, natureza e implicações;

M. Tal implica, desde logo, como resulta pacificamente da Jurisprudência dos Tribunais superiores, que a parte que argua nulidade processual, não expressamente cominada ou fulminada pela lei como tal, alegue e demonstre que a nulidade ocorrida é susceptível de influir ou no exame ou na discussão/decisão da causa, não se podendo bastar com a sua mera invocação abstracta (vide, entre outros, o Acórdão do TCAN de 28 de Setembro de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 203/14.OBEMDL, bem como o Acórdão do

TCAS de 20 de Novembro de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 11514/14, e o Acórdão do TCAN de 27 de Junho de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 1405/13.2BEBRG);

N. Sucede que, no âmbito das suas alegações, a Impugnante limita-se a alegar, em abstracto que os documentos em questão assumem uma especial importância para a boa decisão do julgador, no entanto, concretizar, em momento algum, essa importância ou o motivo pelo qual entende que a sua pronúncia sobre a documentação em questão seria susceptível de influir decisivamente para a boa decisão do julgador;

O. Assim, ficou por demonstrar qual a "vantagem e utilidade relevante com a decretação da nulidade e demais consequências" que adviria para a Impugnante da anulação da Decisão Arbitral, ou seja, o motivo pelo qual entende que a documentação em questão revela uma "especial importância para a boa decisão do julgador" e ainda de que forma a sua pronúncia sobre tal documentação seria susceptível de influir na decisão do julgador;

P. Na verdade, a Impugnante não cuidou de estabelecer qualquer ligação, ainda que mínima, entre, por um lado, as questões jurídicas em discussão na Decisão Arbitral, o posicionamento que cada uma das partes assumiu nos articulados e o entendimento perfilhado pelo Tribunal Arbitral e, por outro lado, a relevância ou influência que a sua eventual pronúncia sobre os documentos em análise poderia ter tido na Decisão Arbitral;

Q. Neste sentido, a Impugnante não desenvolve - pese embora tenha conhecimento de toda a documentação - qualquer argumentação no âmbito das suas alegações no que se refere à documentação em questão, pelo que não demonstra de que forma a anulação da Decisão Arbitral impugnada decorrente da procedência da arguida nulidade terá como consequência mais provável e/ou expectável a prolação de uma nova decisão, observados os legais formalismos, com conteúdo decisório distinto, desiderato que claramente está ínsito na previsão do n.º 1 do art.º 195.º do CPC;

R. Sem prejuízo de tudo o exposto, resulta da própria Decisão Arbitral, no ponto 144, que os documentos trazidos aos autos pela ora Impugnada não foram considerados pelo Douto Tribunal Arbitral como **"exaustivos nem decisivos para a resolução da questão"** (destaque nosso);

S. É, assim, forçoso concluir que, na medida em que os documentos em questão não foram considerados como decisivos pelo Tribunal Arbitral para decidir da forma que o fez, uma eventual pronúncia por parte da Impugnante sobre os mesmos nunca seria susceptível de influir na decisão da causa - sem prejuízo de, repita-se, não ter a Impugnante cuidado sequer de realizar tal demonstração;

T. Aliás, analisada a documentação junta aos autos, e conforme resulta do ponto 21 da Douta Decisão Arbitral impugnada, é possível observar que a mesma não traduz quaisquer elementos de facto distintos dos trazidos aos autos pela Impugnada no âmbito do pedido de pronúncia arbitral e objecto de produção de prova testemunhal, pelo que tão-pouco lhe foi atribuído relevo probatório, inexistindo qualquer possibilidade de se retirarem quaisquer ilações susceptíveis de influenciarem um enquadramento jurídico distinto do sustentado pela Impugnada nos autos e acolhido na Douta Sentença Arbitral impugnada;

U. Por este motivo, entendeu a Douta Decisão Arbitral que os documentos em questão não foram exaustivos nem decisivos para o enquadramento factual e jurídico adoptado, até porque, para decidir da forma que o fez, as questões analisadas, relativamente às quais esta documentação é irrelevante, foram as seguintes:

i. Saber se as operações realizadas entre a V....., S.A. e a Impugnada

Impugnante) ou uma prestação de serviços (como defendia a Impugnada), cujo juízo, conforme resulta do ponto 195 da Doutra Decisão Arbitral, foi realizado com base na prova documental junta com a p.i. (documentos 1 a 5) e prova testemunhal;

ii. Distinção entre erro de facto (material) e de direito e dos prazos de rectificação aplicáveis, no âmbito da qual foi ainda analisada a conformidade do Direito português com o Direito da União Europeia, que se traduz numa mera questão de Direito e para a qual foi coligida na Decisão Arbitral diversa doutrina e jurisprudência;

iii. Saber se se provou a existência de fraude ou de abuso de direito, com prejuízo para o Estado, tendo a Decisão Arbitral, conforme resulta dos seus pontos 145 e 145 dado tais factos como não provados - sendo que tal prova, naturalmente, teria de ser realizada pela própria Impugnante e não pela Impugnada.

V. A este respeito, refira-se, ainda, a posição adoptada no Doutra Acórdão do TCAS de 19 de Fevereiro de 2015, proferido no âmbito do processo n.º 5775/12, o qual decidiu no sentido de que "o acórdão do STA de 16/05/2012, proc. n.º 0283/12, junto aos autos pela Requerente, trata da mesma questão jurídica suscitada na petição inicial nos seus artigos 27.º a 37.º (...) não tendo de modo algum carácter inovatório face à posição jurídica defendida pela Requerente no seu pedido de constituição de Tribunal Arbitral. E sobre as questões suscitadas na petição inicial pela Requerente teve a Impugnante oportunidade de se pronunciar na sua resposta, conforme previsto no disposto no art. 17.º, n.º 1 do RJ AT, tendo efectivamente se pronunciado, conforme resulta dos artigos 8.º a 46.º da resposta (...) "não há, por isso, qualquer violação do princípio do contraditório, nem da igualdade das partes, porquanto a questão jurídica tratada no acórdão em causa foi suscitada na petição inicial do processo arbitral, não se tratando de questão nova que não tivesse sido anteriormente suscitada no processo, e sobre ela a Impugnante teve a oportunidade de efectivamente se pronunciar na sua resposta" (destaque nosso);

W. Impõe-se, assim, qualificar a eventual omissão ocorrida nos autos sub judice como irrelevante para efeitos de invalidação dos autos, pois, deveremos concluir que não é manifestamente susceptível de influir na discussão/decisão da causa ou de gerar qualquer prejuízo para a relação jurídica litigiosa, não constituindo qualquer nulidade processual secundária, nos termos do art.º 195.º, n.º 1 do CPC, não podendo, assim, acarretar a nulidade dos autos, em especial, da Decisão Arbitral em crise, pelo que deverá a impugnação ser julgada, quanto a este vício, totalmente improcedente;

X. Resulta evidente que a Impugnante pretende, verdadeiramente e tão-só, com a arguição da nulidade, e eventual anulação da Decisão Arbitral, que a Impugnada submeta novamente o pedido que havia apresentado nos autos perante uma nova instância jurisdicional, na medida em que a própria reconhece que se esgotaram os poderes jurisdicionais do Tribunal Arbitral, o que o impossibilitará de concretizar a eventual decisão por parte deste Doutra Tribunal quanto à nulidade invocada,

Y. Pelo que, sendo este o efeito de uma eventual anulação da Decisão Arbitral, com consequências manifestamente gravosas, desproporcionais para a Impugnada e que extravasam a mera anulação do processado subsequente, o juízo por parte deste Doutra Tribunal sobre se estamos perante uma omissão susceptível de influir na discussão/decisão da causa (na esteira do Acórdão do TCAN de 28 de Setembro de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 203/14.OBEMDL, aferida "no contexto em que a mesma ocorreu, seus contornos, suas implicações na e para a economia dos autos, utilidade da sua decretação em

termos e para a tutela das posições jurídico-processuais das partes envolvidas") revela-se ainda mais crítico - ainda que o ónus da prova sobre tal questão recaia sobre a Impugnante e tenha sido manifestamente incumprido;

Z. Acresce que, com o devido respeito, apenas por manifesto lapso ou confusão de conceitos poderá a Impugnante vir alegar que a Decisão Arbitral impugnada se traduziu numa "decisão surpresa";

AA. Nos termos do art.3.º, n.º 3 do CPC, o princípio do contraditório materializa-se em todas as fases do processo - quer ao nível dos factos, quer ao nível da prova, quer ao nível do direito propriamente dito;

BB. Ora, a questão da proibição das "decisões surpresa" coloca-se ao nível do direito, impondo-se que, antes de ser proferida a decisão final, seja facultada às partes a discussão de todos os fundamentos de direito em que a decisão vá assentar, isto para que a decisão não seja baseada em fundamento não previamente considerado pelas partes;

CC. Ora, face a tudo o que antecede, não se compreende - nem vem demonstrado pela Impugnante - de que forma a Decisão Arbitral impugnada se baseou em fundamento não previamente considerado pela Impugnante, traduzindo-se, dessa forma, numa "decisão surpresa";

DD. O princípio da proibição das "decisões surpresa" significa, tão-só, que uma determinada questão, seja relativa ao mérito da causa seja meramente adjectiva, não pode ser decidida com fundamento jurídico diverso, até então omitido nos autos e não ponderado pelas partes, sem que, antes, as mesmas sejam convidadas a sobre ela se pronunciarem (vide, por todos, o Acórdão deste TCAS, de 16 de Junho de 2015, proferido no âmbito do processo n.º 8710/15);

EE. A Decisão Arbitral assentou na análise da matéria factual constante do pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Impugnada e respectiva documentação, bem como na fundamentação de Direito aí vertida, relativamente à qual teve a Impugnante a oportunidade de se pronunciar aquando da apresentação da sua Resposta, tendo ainda assentado na prova testemunhal produzida nos autos, relativamente à qual a Impugnante se poderia ter pronunciado através da apresentação de alegações pré-sentenciais - o que optou por não fazer;

FF. Face a tudo o exposto, e conforme resulta dos autos, não estamos perante uma qualquer "decisão surpresa", ao contrário do que alega a Impugnante, na medida em que a solução jurídica adoptada pela Decisão Arbitral impugnada não resultou de uma qualquer concreta questão jurídica suscitada nos documentos e respectiva tradução juntos aos autos pela Impugnada, nem tão-pouco tais documentos traduziram uma qualquer nova questão de direito que tivesse integrado a base da Decisão Arbitral;

GG. Concluindo, a Decisão Arbitral não constituiu qualquer violação do princípio do contraditório também no plano do direito (subsunção dos factos às soluções previstas na lei), traduzido na exigência de que às partes seja facultada a discussão dos aspectos jurídicos em que a decisão se venha a fundamentar - único plano em que se poderá verificar a denominada "decisão surpresa", pelo que, também no que a este alegado vício se refere, deverá a impugnação ser julgada totalmente improcedente;

HH. Por outro lado, vem igualmente alegado pela Impugnante que a Douta Decisão Arbitral é nula em virtude de o Tribunal Arbitral não ter alegadamente competência material para apreciar o pedido formulado pela Impugnada, o que se traduziria numa violação do disposto no art.s 28.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, isto porque, alegadamente, o acto sindicado nos autos é uma decisão de indeferimento de pedido de reembolso ou "acerto de contas";

- II. É absolutamente falaciosa esta alegação de que o Tribunal Arbitral se pronunciou sobre a legalidade de um acto de indeferimento de pedido de reembolso ou sobre um mero "acerto de contas";
- JJ. Resulta, desde logo, do introito da Doutra Decisão Arbitral, que o pedido de pronúncia arbitral teve por objecto "o declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) n.º 20170210179..." (cfr. ponto 2 da Decisão Arbitral) - destaque nosso;
- KK. De igual forma, resulta do ponto 123 da Decisão Arbitral impugnada - referente ao probatório assente - que "emitiu a AT a liquidação de IVA n.º 20170210179..., objecto do presente pedido de pronúncia arbitral" (destaque nosso);
- LL. Com efeito, nos termos do art.º 1.º n.º 2, alínea c) do RJAT, a Impugnada pediu, nos presentes autos, a título principal, a "declaração de ilegalidade da liquidação de IVA n.º 2017 0210179..., e consequente anulação parcial na parte em que corrige IVA deduzido no montante de €2.144.303,54, com todas as legais consequências" (destaque nosso), e, subsidiariamente, "A declaração de ilegalidade da liquidação de IVA n.º 2017 0210179..., e consequente anulação parcial na parte em que corrige IVA deduzido no montante de € 769.104,86 suportado em operações realizadas quando a Requerente já se encontrava registada para efeitos de IVA em Portugal, com todas as legais consequências" (destaque nosso);
- MM. Analisada a notificação do acto impugnado em sede arbitral, resulta do mesmo a referência a "Demonstração de Liquidação IVA", com um "número liquidação", "data liquidação" e "nota demonstrativa da liquidação", mais indicando que "Fica V. Ex.ª notificado(a) da liquidação de IVA relativa ao período a que respeitam as operações, em resultado da qual se verifica haver lugar a reembolso do montante apurado, conforme nota demonstrativa supra" (destaque nosso) e ainda que "Da liquidação efectuada, poderá V. Exa. apresentar, no Serviço de Finanças competente, reclamação graciosa ou impugnação judicial nos termos dos art.º 70.º e 102.º do CPPT" (cfr. Documento 8 do pedido de pronúncia arbitral);
- NN. Neste sentido, a própria Impugnante, aquando da notificação em questão, assumiu, expressamente, que estamos perante uma liquidação de imposto "em resultado da qual" se verificou um reembolso de IVA em montante inferior ao que havia sido declarado e requerido pela Impugnada, não tendo sido a Impugnada notificada de uma qualquer mera demonstração de acerto de contas ou de uma mera decisão de indeferimento de um pedido de reembolso em resultado de uma anterior liquidação, mas sim da própria liquidação de imposto que motivou tal acerto de contas traduzido no reembolso parcial de imposto;
- OO. Delimitando-se a competência do Tribunal Arbitral em função do objecto do pedido de pronúncia arbitral - e consistindo o objecto num acto de liquidação de IVA - é evidente a competência material do Tribunal Arbitral para decidir sobre o pedido formulado pela ora Impugnada;
- PP. Conforme resulta dos autos, a Impugnante, no âmbito de um procedimento de inspecção, promoveu toda uma série de correcções que alteraram a situação tributária da Impugnada, tendo procedido à correcção de parte do IVA deduzido pela Impugnada e promovido uma verdadeira liquidação de imposto com base nos valores apurados, os quais são diferentes dos declarados pela Impugnada na sua Declaração Periódica, tendo dado origem a um diferente resultado final (liquidação) que, tanto se pode materializar num menor crédito de imposto, como ainda num imposto a entregar;
- QQ. O conceito de acerto de contas reporta-se aos efeitos financeiros das



liquidações, reflectindo, em termos de cobrança, os fluxos financeiros delas decorrentes e, por isso, não se confunde com a liquidação, sendo apenas uma consequência da liquidação, logo, não existe "acerto de contas" sem liquidação prévia, podendo, todavia, existir uma liquidação sem acerto de contas; RR. No caso, é possível sustentar que a liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral foi feita nos termos do n.º 1 do art.º 87.º do Código do IVA, sendo que a liquidação adicional da diferença não significa que daqui resulte necessariamente imposto a pagar, podendo também corresponder a um reembolso menor, sendo as ilegalidades de que está ferida a controvertida liquidação que foram contestadas no pedido de pronúncia arbitral, não se reportando a qualquer eventual ilegalidade relacionada com as condições formais do pedido de reembolso;

SS. A Impugnante sustenta toda a sua alegação com fundamento numa visão tradicional e por demais ultrapassada de que apenas existem actos de liquidação em sentido estrito, sendo que, a este respeito, e como bem resulta da Decisão Arbitral impugnada, *"Em Direito Fiscal a liquidação era tradicionalmente vista em sentido estrito, reconduzindo-se ao ato de aplicação de uma alíquota à matéria colectável, dando origem à coleta. Mas, cada vez mais, a liquidação não se esgota nessa operação aritmética, antes se afirma como uma operação de conteúdo bem mais amplo e complexo só plenamente entendível se considerado em sentido amplo (...) Em sede de IVA, a liquidação tem por base o sistema declarativo (autoliquidação), sendo um ato complexo só plenamente entendível se considerado em sentido amplo. Ou seja: só entendível tendo em conta o 'mecanismo do crédito e encadeamento da liquidação-dedução que, como refere Sérgio Vasques, servem para 'assegurar a neutralidade típica do IVA, prevenindo o efeito cumulativo e garantindo que o imposto é suportado" (destaque nosso);*

TT. Acresce que, como bem salienta a Douta Decisão Arbitral, decorre da própria estrutura do Código do IVA que estamos perante uma noção ampla de liquidação, a qual abrange as deduções e regularizações de imposto, incluídas no Capítulo V - liquidação e pagamento do imposto;

UU. Neste sentido, a Douta Decisão Arbitral não merece qualquer censura quando afirma, e bem, que os próprios documentos emanados pela Impugnante, dando conta da "demonstração de liquidação do IVA", "número de liquidação" e da "data de liquidação" "são, no plano jurídico, pertinentes e correctas" (destaque nosso);

VV. De resto, não deixa de ser surpreendente que, alegadamente em abono da "tese" que sustenta, a Impugnante venha invocar doutrina emanada pela Exma. Sra. Professora CLOTILDE CELORICO PALMA e pelo Exmo. Senhor Professor SÉRGIO VASQUES, dois dos três árbitros signatários da Decisão Arbitral impugnada que concluiu ser o Tribunal Arbitral competente para apreciar o pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação de IVA notificado à Impugnada;

WW. O entendimento vertido na Douta Decisão Arbitral impugnada encontra-se, aliás, em concordância com o entendimento pacífico da Doutrina arbitral sobre esta temática (vide, entre outros, o Acórdão Arbitral de 4 de Abril de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 238/2013-T, o Acórdão Arbitral, de 3 de Outubro de 2015, proferido no âmbito do processo n.º 48/2015-T e o Acórdão Arbitral de 16 de Fevereiro de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 410/2016-T);

XX. Uma vez praticado um acto de liquidação de imposto, como é o caso da liquidação em crise nos autos, é a mesma reconduzível à previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT;

YY. Por outro lado, no que se refere à Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo invocada pela Impugnante no âmbito das suas alegações tendo por finalidade demonstrar, alegadamente, a bondade da sua interpretação no sentido de que o acto tributário objecto do pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Impugnada não é uma liquidação de imposto (vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de Julho de 2007, proferido no âmbito do processo n.º 303/07, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6 de Novembro de 2008, proferido no âmbito do processo n.º 115/08 e Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de Fevereiro de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 239/16), é possível confirmar que, em todos os casos, o acto sindicado era especificamente um despacho de indeferimento de pedido de reembolso;

ZZ. Pelo que, tais situações não correspondem, evidentemente, à situação em discussão no âmbito dos presentes autos, em que, como vem dito e demonstrado de forma exaustiva, a Impugnante foi notificada de uma liquidação de IVA, único objecto do pedido de pronúncia arbitral;

AAA. Note-se que, um reembolso poderá ser indeferido por diversos motivos, nos termos do art.s 22.º, n.º 11 do Código do IVA, pelo que existem casos em que o indeferimento do pedido de reembolso não decorre de correcções ao imposto dedutível declarado pelo contribuinte, o que, no entender da Impugnada, obsta a que a Autoridade Tributária proceda a uma qualquer liquidação de imposto;

BBB. No entanto, em sentido contrário, quando a Autoridade Tributária procede a correcções aritméticas ao imposto declarado pelo contribuinte, então, no entendimento da Impugnada, e em conformidade com a Doutra Decisão Arbitral impugnada, demonstra-se correcto o procedimento adoptado no sentido de emitir um acto tributário de liquidação de imposto, independentemente de do mesmo resultar imposto a favor do contribuinte ou imposto a favor do Estado;

CCC. Em apoio do supra exposto, existem precisamente diversas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Administrativo relativamente a actos de liquidação de IVA desencadeados na sequência de actos de fiscalização após pedidos de reembolso de IVA e dos quais resultou o indeferimento parcial ou total de tais pedidos, o que demonstra, de forma inequívoca, que situações existem - como a que está em discussão no caso sub judice - em que a Autoridade Tributária promoveu liquidações de IVA na sequência de análises de pedidos de reembolso (vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de Junho de 2004, proferido no âmbito do processo n.º 1785/03, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Dezembro de 2011, proferido no âmbito do processo n.º 76/11, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Janeiro de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 613/11, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27 de Janeiro de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 830/15, e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Novembro de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 359/16.8BELLE 042/18);

DDD. Assim e ao contrário do que a Impugnante pretende fazer crer, bem se vê que coexistem na ordem jurídica casos em que a Autoridade Tributária notifica o contribuinte simplesmente de uma decisão de indeferimento de pedido de reembolso, existindo outros casos em que a Autoridade Tributária procede à emissão de liquidações de IVA na sequência de pedidos de reembolso, pelo que, bem tem andado a Jurisprudência dos nossos Tribunais superiores, bem como a vasta Doutrina Arbitral, quando, colocados perante actos de liquidação de IVA - assim qualificados pela própria Autoridade Tributária - tratam tais actos como uma liquidação de imposto, não ficcionando que estamos apenas perante um qualquer despacho de indeferimento de pedido de reembolso;

EEE. Concluindo, se a Autoridade Tributária notifica o contribuinte de uma liquidação de imposto, qualificando-a expressamente como tal, na sequência de correcções aritméticas ao IVA dedutível declarado, seja relativamente à totalidade do IVA ou apenas a uma parte, estamos perante uma liquidação de imposto cuja legalidade integra o âmbito de competência material da jurisdição arbitral;

FFF. Em virtude do exposto, deve o vício de incompetência material do Tribunal Arbitral alegado pela Impugnante ser considerando totalmente improcedente, com todas as legais consequências;

GGG. Acresce que, encontrando-se assente na matéria dada como provada pela Decisão Arbitral, em concreto no seu ponto 123, que "emitiu a AT a liquidação de IVA n.º 20170210179..., objecto do presente pedido de pronúncia arbitral" (destaque nosso), parece a alegação da Impugnante demonstrar simplesmente a sua discórdia relativamente a tal facto dado como provado, pelo que, em boa verdade, o que a Impugnante alega é um vício de julgamento de facto;

HHH. Com efeito, apenas estaríamos perante um vício de excesso de pronúncia caso resultasse do probatório dado por assente que a Impugnada teria sido apenas notificada de uma decisão de indeferimento de pedido de reembolso que constituísse o objecto do pedido de pronúncia arbitral e, ainda assim, o Tribunal Arbitral tivesse decidido que tinha competência para apreciar a legalidade de tal acto;

III. Por conseguinte, invocando a Impugnante verdadeiramente um erro de julgamento, tal erro não é sindicável em sede de impugnação da decisão arbitral, pelo que, também por este motivo, deverá improceder a impugnação apresentada pela Impugnante (vide Acórdão do TCAS de 13 de Julho de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 8995/15);

JJJ. Assim, é manifesto que a interpretação da Douta Decisão Arbitral impugnada, no sentido de que a Impugnada foi notificada de um verdadeiro acto de liquidação de imposto, que constitui o objecto do pedido de pronúncia arbitral, e que, em consequência, o Tribunal Arbitral é competente para decidir sobre o objecto do pedido, não viola quaisquer princípios constitucionais, ao contrário do que alega a Impugnante;

KKK. Aliás, uma eventual interpretação em sentido contrário - i.e., que pese embora a Impugnante tenha identificado o acto notificado como uma "liquidação" não estamos perante uma liquidação de imposto e, em consequência, decidir-se pela incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o pedido formulado pela Impugnada - seria, sim, inconstitucional na medida em que afrontaria de forma flagrante o princípio constitucional da tutela de confiança, que decorre do art.º 2.º da Constituição da República Portuguesa;

LLL. Por tudo o exposto, deverá ser julgado igualmente improcedente o vício de incompetência material do Tribunal Arbitral arguido pela Impugnante, mantendo-se *in totum* a Douta Decisão Arbitral impugnada.

Nestes termos e nos demais de direito aplicáveis, sempre com o mui Douto suprimento de Vossas Excelências, Venerandos Juízes Desembargadores do Tribunal Central Administrativo Sul, deverá ser julgada totalmente improcedente a impugnação da Decisão Arbitral proferida pelo Tribunal Arbitral Colectivo no âmbito do processo que, sob o número 660/2017-T, correu termos no CAAD e, em consequência, ser mantida a referida Decisão Arbitral.

Assim se fazendo JUSTIÇA!"

\*\*\*

## II. Fundamentação de Facto

A decisão arbitral possui, na parte relevante para a apreciação do objeto da presente Impugnação, o seguinte teor:

### “C. DA PROVA da MATÉRIA DE FACTO

#### Fundamentação

87. 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 selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

88. 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 (cf. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

89. Em matéria tributária vale o princípio da livre apreciação da prova, segundo o qual o tribunal deve julgar segundo a sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação dos vários meios de prova trazidos ao processo (cf. art.º 655.º, n.º 1 do CPC e art.º 72.º LGT). Mas isto não significa o arbítrio do julgador, pois a prova deve ser valorada segundo critérios da experiência comum.

90. Sendo, no processo tributário, admitidos todos os meios gerais de prova (art.º 115.º, n.º 1, do CPPT), foram tidos em consideração, antes de mais, os factos documentados na petição inicial e nas alegações da Requerente, bem como na resposta da Requerida (cf. o artigo 110.º, n.ºs 6 e 7, do CPPT), incluindo o Processo Administrativo juntos aos autos, em especial o Relatório da Inspeção Tributária, cujo valor probatório poderá ter força obrigatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas.

91. Foi igualmente admitida e levada a cabo a produção de prova testemunhal, a qual não suscitou da parte da Requerida quaisquer dúvidas ou reservas (nem antes, nem durante, nem em momento posterior à inquirição das testemunhas) quer quanto à idoneidade às pessoas indicadas, quer relativamente aos depoimentos efetuados.

92. A prova testemunhal disponibilizada corroborou ou não contradisse a prova documental existente, mostrando-se, deste modo, coerente e com a segurança necessária para não se suscitarem dúvidas razoáveis relativamente à verificação dos factos em análise.

93. Não foram dados como provados ou como não provados alegações das partes, consistentes em afirmações conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se tem de aferir em relação à concreta matéria de facto consolidada.

#### **Factos provados com relevo para a decisão**

94. A Requerente é uma entidade de direito alemão (anteriormente designada como R..... S.....), que desenvolve a sua atividade na área das energias renováveis, em concreto na promoção, construção e exploração de parques eólicos, em vários países da União Europeia.

95. Em Portugal, o Grupo de que a Requerente é cabeça integra as seguintes entidades:

- S..... Portugal, Lda., NIF 507 013 ..., P.....;
- P....., Lda., NIF 507 596 ..., V.....;
- M....., SA. NIF 507 948 ..., V.....;
- F....., SA. NIF 508 254 ..., V.....;
- B..... V....., SA. NIF 508 254 ....., O.....

96. Dada a dispersão geográfica dos mercados onde opera, bem como a complexidade e dimensão dos aerogeradores, o modelo de negócio da Requerente desenvolve-se nos seguintes moldes:

- a) As componentes que constituem um aerogerador são maioritariamente adquiridas pela Requerente a entidades terceiras, que podem ou não ser do Grupo S.....;
- b) A Nacelle, estrutura nuclear do aerogerador, é montada com as diversas componentes igualmente adquiridas a fornecedores terceiros, sendo também a sua montagem subcontratada a fornecedores terceiros; e,
- c) Por regra, as componentes são enviadas pelos fornecedores diretamente para os locais onde os parques eólicos são construídos

97. Atualmente, a Requerente realiza em Portugal operações de venda de projetos de construção de parques eólicos;
98. Para além dessas vendas, continua a efetuar:
- aquisições intracomunitárias de bens, enviados de outros Estados-membros para os parques eólicos aqui situados;
  - aquisição de componentes a fornecedores portugueses, as quais se destinam a parques eólicos em Portugal ou, tratando-se de componentes de uma Nacelle, são enviadas para fornecedores portugueses que procedem à sua montagem;
  - aquisição de serviços de montagem de Nacelles a fornecedores portugueses, as quais são posteriormente enviadas para os parques eólicos, para aí serem objeto de instalação num aerogerador.
99. Entre os fornecedores portugueses que adquirem bens e serviços destacam-se: a M..... - Construções M..... S.A., com o número de identificação de pessoa coletiva 506.841...; a R....., S.A., com o número de identificação de pessoa coletiva 508.254... e a já referida V....., S.A., com o número de identificação de pessoa coletiva 508.254..., as duas últimas empresas integrando, como se disse, o Grupo S.....
100. A V..... S.A. dedica-se ao fabrico, montagem e comercialização de componentes de turbinas eólicas e a atividades inerentes à montagem, coordenação, gestão e concretização de projetos industriais tendentes à montagem e exploração de parques eólicos
101. A Requerente adquire à V..... S.A. serviços de montagem das Nacelles, após adquirir a entidades terceiras - como a C....., S.L. - os diversos componentes das Nacelles, os quais são entregues nas instalações da V..... S.A., que procede à montagem da Nacelle (documentos 1 e 2 juntos pela Requerente).
102. Concluída a montagem, a Nacelle é enviada pela V..... S.A. para o parque eólico, por conta e risco da Requerente (documento 3 junto pela Requerente).
103. O valor aportado pela V..... S.A. nunca excede os 30%, referente a serviços de montagem e incorporação de componentes.
104. No passado, as componentes Generator e Converter eram adquiridas pela V..... S.A. à sociedade E..... S.A. (documento 4 junto pela requerente).
105. Os componentes entregues pela Requerente representam pois cerca de 70% do valor de uma Nacelle
106. O enquadramento da ação comercial da Requerente em Portugal comporta três períodos distintos:
- a) Até 20.08.2012 atuou como sujeito passivo não residente, não registado, nem possuindo entre nós estabelecimento estável;
  - b) Entre 20.08.2012 e 19.01.2015, agiu como sujeito passivo não residente, sem estabelecimento estável, mas registado para efeitos de IVA, no regime de periodicidade normal, por forma a reportar as aquisições intracomunitárias de bens, enviados de outros Estados-membros para Portugal;
  - c) A partir de 19.01.2015, a Requerente ficou enquadrada como sujeito passivo não residente com estabelecimento estável, passando a ser igualmente um sujeito passivo de IRC em Portugal com efeitos retroativos para efeitos deste imposto a janeiro de 2015. Este registo derivou do facto de a Requerente ter projetos de construção de parques eólicos em Portugal com duração superior a 6 meses.
107. Até setembro/outubro de 2014, a Requerente emitiu as suas faturas com o NIF alemão (DE212727...), passando a emiti-las com o NIF português em novembro/dezembro de 2014.
108. O regime de IVA das operações da Requerente e o reporte das mesmas nas declarações periódicas manteve-se, à exceção dos serviços de montagem das Nacelles prestados pela V..... S.A. relativamente a parques eólicos afetos ao estabelecimento estável da Requerente.
109. Assim, relativamente a operações da Requerente com a V....., S.A. (únicas em análise no caso sub judice), a Requerente recebeu, com relevância para os autos, dois lotes de faturas (as chamadas faturas originárias) que lhe foram endereçadas pela V....., S.A. com menção expressa a operações de transmissão de bens:
- Lote 1: de 08.11.2011 a 18.07.2012, a V....., S.A. liquidou IVA no montante total de € 1.458.021,66, em 10 faturas emitidas à R..... (S.....) com o NIF alemão
  - Lote 2 de 06.08.12 a 19.03.2013, a V....., S.A. liquidou IVA no montante total de € 1.028.494,88, em 25 faturas emitidas à R..... (S.....) com o NIF alemão.
110. As 10 faturas do Lote 1, emitidas entre 08.11.2011 e 18.07.2012, são as seguintes

Data Emissão	Fatura	Emitido a:	Total	Base Tributável	IVA
08-11-2011	2175000...	DE214727...	364.326,00	296.200,00	68.126,00
08-11-2011	2715000...	DE214727...	364.326,00	296.200,00	68.126,00
08-11-2011	2175000...	DE214727...	546.489,00	444.300,00	102.189,00
23-12-2011	2175000...	DE214727...	552.024,00	448.800,00	103.224,00
06-02-2012	2175000...	DE214727...	1.639.467,00	1.332.900,00	306.567,00
29-03-2012	2175000...	DE214727...	918.195,00	746.500,00	171.695,00
24-04-2012	953000000	DE214727...	1.457.304,00	1.184.800,00	272.504,00
29-05-2012	953000...	DE214727...	910.815,00	740.500,00	170.315,00
02-07-2012	953000...	DE214727...	546.489,00	444.300,00	102.189,00
18-07-2012	953000...	DE214727...	497.811,27	404.724,61	93.086,66
			7.797.246,27	6.339.224,61	1.458.021,66

111 Por sua vez, as 25 faturas inicialmente emitidas (Lote 2) são as que constam do quadro infra (documentos 9 a 33 juntos pela Requerente):

Data Emissão	Nr. Documento	NIF adquirente	Total	Base Tributável	IVA
06-08-2012	953000...	DE214727...	182.163,00	148.100,00	34.063,00
06-08-2012	953000...	DE214727...	1.202.079,00	977.300,00	224.779,00
18-09-2012	953000...	DE214727...	108,24	88,00	20,24
18-09-2012	953000...	DE214727...	413.034,00	335.800,00	77.234,00
03-10-2012	953000...	DE214727...	5.579,60	4.536,26	1.043,34
03-10-2012	953000...	DE214727...	74.264,25	60.375,00	13.886,25
03-10-2012	953000...	DE214727...	206.517,00	167.900,00	38.617,00
08-10-2012	953000...	DE214727...	148.522,50	120.750,00	27.772,50
18-10-2012	953000...	DE214727...	74.264,25	60.375,00	13.886,25
18-10-2012	953000...	DE214727...	257.612,91	209.484,39	48.180,72
31-10-2012	953000...	DE214727...	257.612,91	209.444,39	48.174,52
14-11-2012	953000...	DE214727...	331.874,16	269.816,39	62.057,77
14-11-2012	953000...	DE214727...	183.351,66	149.066,39	34.285,27
28-11-2012	953000...	DE214727...	10.587,00	8.600,00	1.978,00
28-11-2012	953000...	DE214727...	331.874,16	269.816,39	62.057,77
07-12-2012	953000...	DE214727...	257.612,91	209.444,39	48.174,52
19-12-2012	953000...	DE214727...	183.351,66	149.066,39	34.285,27
20-01-2013	953000...	DE214727...	275.027,52	223.599,61	51.427,91
11-02-2013	953000...	DE214727...	148.522,50	120.750,00	27.772,50
15-02-2013	953000...	DE214727...	183.400,86	149.106,39	34.294,47
15-02-2013	953000...	DE214727...	183.351,66	149.066,39	34.285,27
21-02-2013	953000...	DE214727...	74.264,25	60.375,00	13.886,25
21-02-2013	953000...	DE214727...	183.351,66	149.066,39	34.285,27
08-03-2013	953000...	DE214727...	148.522,50	120.750,00	27.772,50
19-03-2013	953000...	DE214727...	183.351,66	149.066,39	34.285,27
			5.500.233,12	4.471.734,24	1.028.498,88

112. Todas estas faturas foram objeto de correção por parte da V..... S.A. (faturas de correção), após anulação das faturas originárias, mediante a emissão de notas de crédito.

113. As operações ativas realizadas pela Requerente, enquanto "sujeito passivo não residente com estabelecimento estável" em Portugal, respeitam somente aos projetos de construção de parques eólicos em Portugal, com duração superior a 6 meses, a clientes Portugueses;

82. Estas operações foram vistas como não sendo objeto de liquidação de IVA, conferindo direito à dedução, motivo pelo qual a Requerente se encontra sistematicamente numa situação de crédito de imposto.

83. Na declaração periódica de janeiro de 2016, a Requerente solicitou um reembolso de IVA, no montante de € 15.850.827,91 (documento 6 junto pela Requerente - cópia da Declaração Periódica do período 2016/01).

84. Na sequência deste pedido de reembolso, a Requerida desencadeou um procedimento

inspetivo credenciado pela ordem de serviço n.º 012016001..., de âmbito parcial, em IVA, com incidência no período de janeiro de 2016, abrangendo os períodos de formação do crédito de imposto de agosto de 2012 até janeiro de 2016.

85. O valor do reembolso solicitado pela Requerente decorre, em larga medida, da dedução do imposto suportado entre 08.2012 e 01.2016, pela aquisição de bens e serviços e da realização pela Requerente de operações isentas ou relativamente às quais a obrigação de liquidação do imposto é da sua responsabilidade (por aplicação do mecanismo da inversão do encargo).

86. Como resultado do processo inspetivo, concluiu a Requerida pela dedução indevida de IVA:

a) no período de dezembro de 2015, no valor de € 1.027.946,88, referente a IVA liquidado pela V..... S.A.;

b) no período de janeiro de 2016, no valor de € 1.458.021,66, referente também a IVA liquidado pela V..... S.A.

87. Foram emitidas pela V..... S.A. com data posterior ao registo de IVA em Portugal da Requerente as 10 faturas referidas constantes do Lote 1 (documentos 11 a 33 juntos pela Requerente):

88. Assim, decidiu a Requerida efetuar uma correção ao valor do IVA a reembolsar à Requerente no montante total de € 2.485.968,54 (documento 7 junto pela Requerente - cópia do Relatório de Conclusões da Ação de Inspeção).

89. De acordo com o Relatório da Inspeção Tributária, as correções com reflexo no montante de reembolso de IVA decompõem-se do seguinte modo:

a) € 341.665,00: IVA já devolvido pela Requerida no seguimento de um reembolso de IVA solicitado pela Requerente ao abrigo da Diretiva n.º 2008/9/CE; e,  
€ 2.144.303,54: IVA liquidado pela V..... S.A., em faturas emitidas em dezembro de 2015.122. No valor da correção ao IVA dedutível no montante de € 1.458.021,66, reportado no período de janeiro de 2016, está compreendido o já referido montante de € 341.665,00 reembolsado pela AT no seguimento de um reembolso de IVA solicitado pela Requerente ao abrigo da Diretiva n.º 2008/9/CE.

123. Em consequência, emitiu a AT a liquidação de IVA n.º 2017 0210179..., objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, em decorrência da qual resultou o indeferimento parcial do pedido de reembolso de IVA apresentado pela Requerente, desconsiderando o montante de imposto objeto de correções, no valor de € 2.485.968,54 (documento 8 junto pela Requerente).

124. O valor total de € 2.144.303,54, relativo a IVA suportado na sequência de operações realizadas pela V..... S.A. tem por base diversas faturas emitidas em dezembro de 2015, que têm, porém, subjacente duas situações distintas:

a) O montante de € 1.027.946,88, reportado como IVA a favor da Requerente na declaração periódica de IVA de dezembro de 2015, diz respeito a faturas que foram emitidas pela V..... S.A., na sequência de uma ação inspetiva levada a cabo pela DFV sobre esta entidade; e,

b) O montante de € 1.116.356,66, reportado como IVA a favor da Requerente na declaração periódica de IVA de janeiro de 2016, diz respeito a faturas emitidas após o período objeto da referida ação de inspeção com vista a uniformizar os procedimentos.

125. Numa fase inicial das operações realizadas entre a V..... S.A. e a Requerente, a V..... S.A. faturava a Requerente procedendo à liquidação de IVA, por considerar que realizava uma transmissão de bens localizados em Portugal, sendo as faturas emitidas com o número de identificação fiscal alemão da Requerente (Faturas 1, as originais).

126. A V..... S.A. foi informada pela Requerente de que o regime de IVA aplicado nas faturas em questão não estaria correto, tendo ocorrido um erro de enquadramento jurídico-tributário das operações, na medida em que, para efeitos de IVA, as operações realizadas com a Requerente qualificavam como prestações de serviços e não como transmissões de bens, como, erroneamente, constava do descritivo das faturas em questão.

127. A conclusão quanto ao erróneo enquadramento das operações derivou de uma reanálise, por parte de uma equipa especialmente incumbida para o efeito pela Requerente, à escala mundial, e relativamente a todos os fornecedores, do enquadramento jurídico-tributário que vinha sendo seguido não apenas nas operações mantidas com a V..... S.A., mas com todos os fornecedores da Requerente, sujeitos a diferentes regimes de tributação.

128. Com vista a corrigir a liquidação indevida de IVA, em fevereiro de 2015, a V..... S.A.

procedeu: a) À emissão de nota de crédito (doravante designada por “Nota de Crédito 1”), para anular as faturas inicialmente emitidas, designadamente o IVA aí indevidamente liquidado - € 1.027.946,88 (cópia da nota de crédito NC 9533000... junta como documento 34 pela Requerente).

b) À emissão de novas faturas (Faturas corrigidas -faturas 2), ao número de identificação fiscal alemão da Requerente, sem liquidação de IVA, por aplicação do art.º 4.º, n.º 2, alínea c) do Código do IVA conjugado com o art.º 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA (cópias das faturas FT 953002... e FT 953002... juntas como documentos 35 e 36 pela Requerente).

129. A nota de crédito (Nota de Crédito 1) e as novas faturas (Faturas 2) emitidas pela V..... S.A. foram as seguintes:

Data Emissão	Nota de crédito	Emitido a:	Total	Base Tributável	IVA
12-02-2015	NC 9533000...	DE214727...	5.497.281,12	4.469.334,24	1.027.946,88

Data Emissão	Fatura	Emitido a:	Total	Base Tributável
28-02-2015	FT 953002...	DE214727...	10.824,24	10.824,24
28-02-2015	FT 953002...	DE214727...	4.458.510,00	4.458.510,00
			4.469.334,24	4.469.334,24

130. No momento da emissão destas faturas corrigidas, desconhecia a V..... S.A. que a Requerente já se encontrava registada para efeitos de IVA em Portugal, pelo que, por lapso, as referidas faturas foram emitidas com o número de identificação fiscal alemão da Requerente.

131. Nas novas faturas emitidas, ao invés de indicar como motivo justificativo da não aplicação do imposto o art.º 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA a contrário, a V..... S.A. indicou o art.º 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (“RITI”), não tendo sido o erro identificado pela V..... S.A. nem pela Requerente.

132. Estes documentos foram reportados pela V..... S.A. na declaração periódica de IVA desse mês de fevereiro de 2015 (documento 37 junto pela Requerente) nos seguintes termos:

- No campo 40, o IVA da nota de crédito (Nota de Crédito 1): € 1.027.946,88; e,
- No campo 7, a base tributável das faturas corrigidas: € 4.469.334,24.

133. No âmbito da análise do referido pedido de reembolso apresentado pela V..... S.A., e porque as faturas cujos valores foram reportados no Campo 7 da declaração periódica de IVA de fevereiro de 2015 indicavam como justificação para a não liquidação de IVA “artigo 14 do RITÍ”, a DFV solicitou os comprovativos de expedição dos bens para outro Estado-Membro.

134. A V..... S.A., no entanto, já antes da ação inspetiva, havia sustentado que as faturas em questão diziam respeito a prestações de serviços (cf. Relatório da Inspeção Tributária, p. 25).

135. Por ter entendido que a V..... S.A. não apresentou, em devido tempo, prova que demonstrasse que as operações correspondiam a prestações de serviços, a DFV indicou, informalmente, que iria corrigir o valor do reembolso no montante de € 1.027.946,88.

136. Não obstante manifestar desacordo com a posição da DFV (quando esta entende que as operações não qualificavam como prestações de serviços), a V..... S.A. adotou os seguintes procedimentos:

- Emissão de nota de crédito (doravante designada “Nota de Crédito 2”), para anular as faturas 2 corrigidas emitidas em Fevereiro de 2015 (documento n.º. 40 junto pela Requerente).

- Emissão de novas faturas corrigidas (doravante designadas “Faturas 3”), com liquidação de IVA, uma vez que nessa altura já havia sido identificado que a Requerente já se encontrava registada para efeitos de IVA em Portugal, nas novas faturas emitidas (Faturas 3) indicou o respetivo NIF português (documentos 41 e 42 juntos pela Requerente).

137. Assim, em dezembro de 2015, a V..... S.A. procedeu à emissão de notas de crédito (no valor de € 1.458.021,66) para anular as faturas inicialmente emitidas, conforme quadro abaixo (documentos 53 a 62 juntos pela Requerente):

138. Ao invés, porém, de reportar estas novas faturas (Faturas 3) na declaração periódica de substituição n.º 112 122037..., nos campos 3 e 4, a Requerente apenas retirou do campo 40 o valor do IVA das notas de crédito (Nota de Crédito 2).

139. As novas faturas não foram, pois, reportadas na declaração periódica correspondente ao período da sua emissão (dezembro de 2015), o mesmo se passando com as notas de



crédito (documento 73 junto pela Requerente).

140. Na medida em que o montante das notas de crédito emitidas ao número de identificação fiscal alemão da Requerente correspondia exatamente ao montante faturado ao seu número de identificação fiscal português, o programa informático de contabilidade da V..... S.A. fez a correspondência e assumiu um valor de zero, não extraindo as operações em questão para a declaração periódica de IVA.

141. Nenhuma fatura, com exceção das Faturas 2, posteriormente anuladas, refere expressamente no descritivo "transmissão de bens".

142. Estes procedimentos - emissão das Faturas 3, com NIF português da Requerente, emissão de Nota de Crédito 2 e entrega da declaração de substituição de fevereiro de 2015 - foram todos realizados em dezembro de 2015 (ponto III.5.2.2.C, pág. 27 do documento 7 junto pela Requerente).

143. Embora as operações não tenham sido corretamente faturadas e reportadas pela V....., S.A., tendo sido assinaladas excessivas irregularidades e incorreções que foram, aliás, objeto de contraordenações, não foi questionada a existência de neutralidade financeira no que toca ao volume de receitas recebidas pelo Estado, como decorre do quadro infra:

Período	Documentos Emitidos	Declarações de IVA	Receita do Estado
2012 e 2013	Faturas 1 BT 4.741.734,24 IVA 1.028.498,88	Jan-Dez Campo 3 4.471.734,24 Campo 4 1.028.498,88	1.028.498,88
Fevereiro de 2015	Nota Crédito 1 BT 4.469.334,26 IVA 1.027.946,88 Faturas 2 BT 4.469.334,26 IVA 0,00	Fev-15 Campo 40 1.027.946,88 Campo 7 4.469.334,26	- 1.027.946,88
Dezembro de 2015	Nota Crédito 2 BT 4.469.334,26 IVA 0,00 Faturas 3 BT 4.469.334,26 IVA 1.027.946,88	Fev-15 (DP substituição) Campo 40 - 1.027.946,88	1.027.946,88
			1.028.498,88

BT: Base Tributável

144. Apesar de não serem exaustivos nem decisivos para a resolução da questão, os documentos trazidos aos autos pela Requerente em 04.02.2019 revelam, da parte desta, esforços para corrigir uma atuação excessivamente negligente da V..... em todo este processo.

#### Factos dados como não provados

145. Não foi provada a existência de prejuízo ou de risco sério de perda de receita para o Estado.

146 Não foi igualmente provado indício ou risco de fraude, de intenção fraudulenta por parte da Requerente ou de um conluio fraudulento entre as partes contratantes envolvidas nas operações em causa.

#### D. DO DIREITO

Uma questão prévia: A exceção de incompetência do Tribunal Arbitral

A posição da Requerida

147. Ao abrigo do art.º 2.º, n.º 1, alínea a), do RJ AT, a Requerida defendeu-se por exceção e por impugnação

sustentando, quanto à primeira (cuja argumentação aqui se procura sintetizar), a incompetência material do tribunal arbitral, uma vez que, segundo ela, o ato de indeferimento parcial de um pedido de reembolso não traduz um ato tributário de liquidação, estando fora do âmbito material da arbitragem tributária.

148. Para a Requerida, deduz-se dos artigos 28.º, 33.º, 150.º e 151.º da petição que "o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral se traduz no indeferimento parcial do reembolso que a Requerente havia formulado, aquando da submissão da declaração periódica de Janeiro de 2016, onde solicitava o reembolso de imposto no montante global de € 15.850.827,91.

149. E, acrescenta a Requerida: "se o objeto do pedido se traduz, como vem sendo demonstrado, e é assumidamente confessado pela ora Requerente, no indeferimento parcial do reembolso que havia solicitado aquando da entrega da declaração periódica de Janeiro de 2016, então sempre diremos que esta instância arbitral se mostra materialmente incompetente para conhecer de tal pedido."

150. Qualifica a denominada "Demonstração da liquidação de IVA" enviada pela AT à Requerente como sendo a demonstração de mero "acerto de contas entre o montante de reembolso solicitado e a parte que é indeferida", que redundava num montante a reembolsar de € 13 364 859,15 e não de € 15 850 827,91 como a Requerente havia solicitado.

151. A aferição da legitimidade do direito ao reembolso em sede de IVA (que não tem natureza de verdadeiro direito potestativo) é função da legitimidade do exercício do direito à dedução. No caso dos presentes autos, segundo a Requerida, tal aferição foi efetuada através do procedimento inspetivo, realizado ao abrigo da ordem de serviço n.º 012016001..., tendo-se determinado pela sua ilegitimidade parcial, no montante de € 2.485.968,54.1

152. Ora, de acordo com a vontade expressa do legislador, no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT "fixam-se, com rigor, quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral".

153. Esta fixação é taxativa, apenas abrangendo "pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e pagamentos por conta" e "pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais"

154. Deste modo, esta jurisdição não se mostra competente para conhecer da pretensão da ora requerente relativamente ao pedido que formula, já que o ato de indeferimento parcial de um pedido de reembolso não traduz um ato tributário de liquidação. De facto, se no caso dos presentes autos a referida demonstração da liquidação mais não é do que a demonstração do quantum do reembolso que foi indeferido, a qual não produz efeitos jurídicos próprios, o meio processual adequado à sua impugnação na via contenciosa deveria ser, seguindo a doutrina do Acórdão do STA, de 06.11.2008, a ação administrativa especial.

155. A competência material prevista no art.º 2.º, n.º 1, do RJAT sofre ainda limitações por força do estabelecido no art.º 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março de 2011. Uma eventual decisão favorável à competência do TA no caso sub judice seria inconstitucional por violação do artigo 212.º, n.º 3, da CRP e, bem assim, do princípio do livre acesso aos tribunais, na vertente do direito ao duplo grau de jurisdição, decorrente dos artigos 20.º e 268.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

156. Em favor da sua posição, a Requerida invoca ainda diversas decisões, nomeadamente o Acórdão Arbitral, de 3.10.2015 (proferido no âmbito do processo n.º 48/2015-T) e o Acórdão Arbitral de 04.02.2016 (proferido no âmbito do processo n.º 341/2015T), ao mesmo tempo que critica, por considerar incongruente, a jurisprudência arbitral em sentido divergente, nomeadamente a decorrente dos Acórdãos arbitrais de 04.04.2014 (proferido no processo n.º 238/2013-T) e de 06.04.2017 (proferido no processo n.º 240/2016-T).

A posição da Requerente

157. Segundo a Requerente (cuja argumentação procuramos igualmente sintetizar), improcede a posição da Requerida, pois ela resulta de um manifesto equívoco que assenta num erro de interpretação quanto ao pedido formulado pela Requerente.

158. Assim, no introito da petição de constituição do TA, a Requerente identificou com clareza que o pedido de pronúncia arbitral é deduzido para apreciação da "ilegalidade parcial do ato tributário de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado ("IVA") n.º 2017 0210179..., notificado em 21 de Setembro de 2017. É este o ato impugnado, o qual teve como consequência o indeferimento parcial de pedido de reembolso de IVA que solicitou aquando da entrega da declaração periódica do período de janeiro de 2016.

159. Ao contrário do que, por equívoco, alega a Requerida, não é, pois, exato que a Requerente tenha identificado como objeto do processo um qualquer pedido de apreciação da ilegalidade de um ato de indeferimento parcial de pedido de reembolso de IVA.

160. Aliás, em rigor, na parte final do pedido de pronúncia arbitral, que delimita o respetivo objeto, a Requerente formula um pedido principal e ainda um pedido subsidiário.

161. Assim, a título principal, a Requerente pediu a "declaração de ilegalidade da liquidação de IVA n.º 2017 0210179..., e consequente anulação parcial na parte em que corrige IVA

deduzido no montante de €2.144.303,54, com todas as legais consequências”.

162. A título subsidiário, solicitou “A declaração de ilegalidade da liquidação de IVA n.º 2017 0210179..., e consequente anulação parcial na parte em que corrige IVA deduzido no montante de € 769.104,86 suportado em operações realizadas quando a Requerente já se encontrava registada para efeitos de TVA em Portugal, com todas as legais consequências”.

163. Não se verifica, pois, um qualquer pedido de anulação de uma decisão de indeferimento de um pedido de reembolso, mas sim um pedido de anulação parcial da liquidação de IVA n.º 2017 0210179..., através da qual a Requerida corrigiu IVA deduzido pela Requerente.

164. Na realidade, a posição da Requerida assenta ainda num outro pressuposto, o de negar a existência de uma verdadeira liquidação, ao afirmar que, apesar de formalmente a AT, por diversas vezes, usar a expressão “liquidação”, esta dita liquidação de IVA impugnada pela Requerente “mais não traduz do que um acerto de contas entre o montante de reembolso solicitado e a parte que é indeferida”.u

165. A Requerente não põe em causa a jurisprudência que nega competência a um TA para apreciação de um pedido através do qual se requeira a condenação da AT para proceder a um reembolso<sup>166</sup>. Mas afirma a competência do TA para, como ocorre no caso sub judice, apreciar um pedido de anulação de uma liquidação de IVA que lhe foi notificada pela Requerida, na sequência de correções ao montante do IVA dedutível, não tendo assim formulado qualquer pedido quanto a um reembolso de IVA. Uma vez praticado um ato de liquidação de imposto, como é o caso da liquidação impugnada nos autos, é a mesma reconduzível à previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJ AT.

167. Com efeito, resulta do Acórdão Arbitral de 16.02.2017 (proferido no processo n.º 410/2016-T) que “O reconhecimento de um direito ao reembolso de IVA não é o objeto do pedido, embora aquele estivesse na origem das inspeções realizadas à Requerente, que deram lugar às mencionadas correções aritméticas que geraram as liquidações adicionais de imposto aqui em crise. São esses atos de liquidação decorrentes das alegadas descon siderações de um conjunto de deduções de IVA, por parte da AT, a que a Requerente considera ter direito que correspondem ao objeto do pedido. Estamos, pois, no âmago do processo de impugnação de atos de liquidação, da competência da jurisdição arbitral”.

168. Por conseguinte, se a AT notifica o contribuinte de uma “demonstração de liquidação de imposto”, qualificando-a expressamente como tal, na sequência de correções aritméticas ao IVA dedutível declarado, seja relativamente à totalidade do IVA ou apenas a uma parte, estamos perante uma liquidação de imposto cuja legalidade integra o âmbito de competência material da jurisdição arbitral.

169. Não há assim qualquer inconstitucionalidade que possa decorrer do reconhecimento de competência a este TA para decidir as questões de fundo suscitadas. Aliás, uma eventual interpretação deste TA em sentido contrário seria, ela sim, inconstitucional na medida em que afrontaria o princípio constitucional da tutela de confiança, que decorre do art.º 2.º da CRP.

#### **DECISÃO SOBRE A EXCEÇÃO INVOCADA PELA REQUERIDA**

170. A questão de direito que aqui se põe gira em torno da natureza da arbitragem tributária e, sobretudo, do conceito de liquidação em IVA.

171. O artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28.04, autorizou o Governo a legislar “no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”, de modo a que o processo arbitral tributário constituísse um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

172.o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20.01 (RJAT), concretizou a mencionada autorização legislativa com um âmbito mais restrito do que o previsto na lei de autorização legislativa, não contemplando designadamente uma competência alternativa à da ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, instituindo “a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu art.º2.º”.

173.o âmbito da jurisdição arbitral tributária está, assim, delimitado, num primeiro momento, pelo disposto no artigo 2.º do RJ AT que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material da competência, abrangendo a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos. Essas pretensões são as referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, que dispõe que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da “declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”.

174. Num segundo momento, a competência dos tribunais arbitrais fiscais é limitada pelos

termos em que a AT venha a ser vinculada à sua jurisdição. De facto, o art.º 4.º do RJAT faz depender a vinculação da AT de "portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos".

175. É a Portaria n.º 112-A/2011, de 22.03 (doravante, Portaria de Vinculação, abreviadamente PV) que veio concretizar quais os litígios a que a arbitragem se aplica. Dispõe a PV, no seu artigo 2.º, que os serviços e organismos que hoje constituem a AT vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, com algumas exceções, entre as quais as "pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário" e as "pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão".

176. É, pois, um ato regulamentar (e não uma declaração de vontade da AT) que limita os litígios suscetíveis de resolução por via da arbitragem. Assim, o recurso à arbitragem tributária é optativo por parte dos contribuintes, mas a sujeição a essa mesma arbitragem não o é por parte da AT, que a ela fica sujeita nos termos do RJAT e da PV.

177. O RJAT e a PV devem, pois, ser interpretados de acordo com as regras gerais decorrentes dos artigos 11.º da LGT e 9.º do Código Civil: assim será, no caso concreto, quanto ao conceito de liquidação nas suas diversas formas.

178. Em Direito Fiscal, a liquidação era tradicionalmente vista em sentido estrito, reconduzindo-se ao ato de aplicação de uma alíquota à matéria coletável, dando origem à coleta. Mas, cada vez mais, a liquidação não se esgota nessa operação aritmética, antes se afirma como uma operação de conteúdo bem mais amplo e complexo, distinto, porém, nos impostos sobre o rendimento e no IVA.

179. Em sede de IVA, a liquidação tem por base o sistema declarativo (autoliquidação), sendo um ato complexo só plenamente entendível se considerado em sentido amplo.

180. Ou seja: só entendível tendo em conta o "mecanismo do crédito e o encadeamento da liquidação- dedução" que, como refere Sérgio Vasques, servem para "assegurar a neutralidade típica do IVA, prevenindo o efeito cumulativo e garantindo que o imposto é suportado em definitivo pelo consumidor final".

181. Decorre, aliás, da estrutura do próprio CIVA, estarmos perante uma noção ampla de liquidação, a qual abrange as deduções e as regularizações de imposto (artigos 19.º a 26.º do CIVA), bem como liquidações administrativas decorrentes de atos de fiscalização e determinação oficiosa do imposto (Capítulo VI do CIVA).

182. É assim o caso das liquidações adicionais reguladas pelo art.º 87.º do CIVA, relativo ao "momento e modalidades do exercício do direito à dedução". No n.º 1 deste artigo, estipula-se que, sem prejuízo do caso das liquidações com base em presunções e métodos indiretos, a efetuar nos termos da LGT, a AT "procede à retificação das declarações dos sujeitos passivos, quando fundamentadamente considere que nelas figure um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, liquidando adicionalmente a diferença".

183. E no n.º 5 deste mesmo artigo, diz-se que se "passados 12 meses relativos ao período em que se iniciou o excesso, persistir crédito a favor do sujeito passivo superior a € 250, este pode solicitar o seu reembolso". Este surge assim, ao lado da dedução por subtração e do reporte, como modalidade de exercício do direito à dedução e, conseqüentemente, pode ser visto como elemento integrante da própria liquidação de imposto, distinguindo-se claramente de formas de devolução do imposto, como, vg., a restituição do IVA já pago aos partidos políticos ou à Igreja.

184. É nesse o sentido que deve entender-se a posição de José Xavier de Basto e Gonçalves Avelãs Nunes, quando afirmam que "um reembolso contestado pela administração fiscal em tudo equivale a uma liquidação de imposto e os meios de reagir contra esse ato da administração, que nega ou revoga um reembolso, são idênticos aos que a lei põe à disposição dos contribuintes para anular, no todo ou em parte, a liquidação do imposto."

185. De facto estamos, nestes casos, perante uma simples mudança da forma da liquidação: uma autoliquidação converte-se em liquidação administrativa adicional. O facto de, no plano contabilístico, tal facto se pressupor um acerto de contas não altera a natureza jurídica do ato.

186. Assim, os documentos emanados da AT e notificados à Requerente dando conta da "demonstração de liquidação do IVA", do "número liquidação" e da "data liquidação" são,

no plano jurídico, pertinentes e corretas.

187. Pelo que, dado o acima exposto, a exceção deverá ser julgada improcedente.

Defesa por impugnação

Transmissão de bens e prestação de serviços no direito português

188. A primeira questão a resolver é a de saber se as operações realizadas pela V....., S.A. para a Requerente configuram, na realidade, uma transmissão de bens (como defende a Requerida, com base nos descritivos das faturas) ou uma prestação de serviços (como defende a Requerente, com fundamento em erro de qualificação jurídica nas faturas em causa perpetrado pela V....., S.A.).

189. As soluções consagradas na lei têm variado ao longo dos tempos. Atualmente o CIVA dispõe, no seu n.º 1 e na al. e) do n.º 3 do seu art.º 3.º o seguinte:

1 - Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

2 - Consideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo:

3 - A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda, quando a totalidade dos materiais seja fornecida pelo sujeito passivo que os produziu ou montou".

190. As transmissões de bens podem ser internas (efetuadas no território português) ou destinadas ao comércio externo, podendo então tomar a forma de transmissões intra-UE (quando destinadas a um EM) ou de exportações (quando destinadas a um território ou país terceiro). Em qualquer dos casos rege, em regra, o princípio do destino, sendo a operação isenta (isenção completa) no território nacional e, no primeiro caso, tributada em IVA em outro EM (como aquisição intercomunitária de bens) ou, no segundo caso, eventualmente tributada em imposto indireto (sendo este o IVA, como importação de bens) no território para onde o bem foi exportado.

191. Por sua vez, os n.ºs 1,2, al c) e 6 do art.º 4.º do CIVA estatuem que:

1 - São consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

2 - Consideram-se ainda prestações de serviços a título oneroso:

c) A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados.

3 - No que se refere ao disposto na alínea c) do n.º 2, a Direção-Geral dos Impostos pode excluir do conceito de prestação de serviços as operações em que o fornecimento de materiais pelo dono da obra seja considerado insignificante."

192. As prestações de serviços definem-se assim por defeito (ou, como também se diz, pelo seu "caráter residual"): no plano interno serão, pois, todas as operações que, tendo por base uma atividade económica e um ato de consumo, não constituam transmissões de bens. É, pois, a existência ou não de uma transmissão de bens que deverá ser esclarecida em primeira linha.

193. No entanto, o CIVA procura, em certos casos (como os do n.º 2 do art.º 5.º acima transcrito), estender o conceito de prestações de serviços a prestações gratuitas que, em rigor, o extravasam.

194. Do exposto deduz-se que, se o dono da obra (o cliente) fornece materiais, ainda que de forma parcial, a operação é qualificada como prestação de serviços, a menos que estejamos perante um fornecimento insignificante desses materiais, caso em que estaremos perante uma transmissão de bens.

195. No caso dos autos, a prova documental (docs. 1 a 5) e a testemunhal mostram que a V....., S.A. se limitou a prestar serviços de montagem ou assemblagem de componentes (Nacelles) enviados pela Requerente.

196. Estas componentes eram, em regra propriedade desta, mas por vezes eram adquiridas pela V....., S.A. (empreiteiro) para incorporação nas Nacelles, sendo que, nestes casos, o valor aportado por este relativo a serviços e componentes de montagem nunca excedeu um montante de 30% do custo total de uma Nacelle, e, conseqüentemente, os restantes 70% decorrentes das componentes entregues pela Requerente (dono da obra).

197. Como na faturação da V....., S.A à Requerente (que, nessa altura, não dispunha de estabelecimento estável entre nós) estas operações foram qualificadas como transmissões de bens e não como prestações de serviços, existe um erro de direito (e não meramente um erro de facto ou de cálculo) que irá, aliás, contaminar todo o processo, estando na base de um encadeamento de erros cometidos pela V....., S.A. na tentativa induzida pela Requerente de os corrigir.

198. Este erro de enquadramento jurídico (avanzado por uma equipa constituída pela

Requerente para o efeito) teve como consequência que as transmissões fossem tributadas em Portugal, diferentemente do que aconteceria se estivéssemos perante prestações de serviços (as quais não seriam localizadas cá, por aplicação a contrario do disposto no art.º 60., n.º 6, al. a), do CIVA).

A questão da distinção entre erro de facto (material) e de direito e dos prazos de retificação aplicáveis.

199. A segunda questão que se põe é a da distinção entre erro de direito e erro de facto e, conseqüentemente, a de saber qual o prazo durante o qual pode ser efetuada a retificação dos lotes de faturas dois e três e exercido o direito à dedução. A Requerida entende existir erro de facto e um o prazo de dois anos por aplicação do art.º 78, n.º 3 do CIVA para a sua retificação, enquanto a Requerente sustenta haver erro de direito e portanto um prazo de 4 anos, de acordo com o disposto no art.º 98.º, 2 do CIVA.

200. A primeira tese baseia-se na ideia de estarmos no essencial perante "correções meramente aritméticas à matéria tributável" (cf. Relatório da Inspeção Tributária, p. 14 infine).

201. A metodologia levada a cabo para efetuar as correções consistiu em apurar "situações irregulares" (como o incumprimento de certas obrigações acessórias de faturação ou divergências no sistema VIES), parte das quais (como deduções indevidas ou duplicadas ou a inexistência de conta bancária para receber reembolsos) "com influência no direito ao reembolso pedido" (ibidem, pp. 16 e ss)

202. A segunda tese defende estarmos perante um erro de qualificação jurídica das operações tributadas e não perante um erro de facto (material ou de cálculo).

203. No plano doutrinal, defendem Afonso Arnaldo e Tiago Albuquerque Dias ("Afinal qual o prazo para deduzir IVA? Regras de Caducidade e (In)segurança Jurídica", in AA. VV., Sérgio Vasques (coord.), *Cadernos IVA 2014*, Coimbra, Almedina, 2014, p. 44) que "os erros a que se refere o número 6 do artigo 78.º do Código do TVA se reconduzem às situações em que o sujeito passivo se equivoca na materialização do ato de dedução ou liquidação, nomeadamente, por lapso na transcrição de valores ou por razões aritméticas, i.e., em ambas as situações erros menores e evidentes".

204. Deste modo, "estarão abrangidos por estes conceitos de erro (tipicamente) as situações em que o sujeito passivo se engana a efetuar uma operação aritmética, nomeadamente, quando pretende apurar o imposto dedutível contido numa fatura (com IVA incluído) de serviços de um fornecedor (erro de cálculo), ou, ainda que efetuando corretamente o cálculo, comete lapso na inscrição do montante do imposto a deduzir na declaração periódica (erro material)."

205. Estão, pois, abrangidas pelo erro de facto "as situações em que o sujeito passivo efetua uma incorreta representação da realidade factual (a qual determina a sua subsunção a uma norma incorreta)" (loc. cit., pp. 45-46).

206. "O erro de facto que não origine um conseqüente erro de direito, não terá qualquer relevância para estes efeitos, porquanto o mesmo não terá qualquer influência no quantum do imposto a deduzir ou a liquidar" (idem, ibidem).

207. Por contraposição, o erro de direito verifica-se nas "situações em que, não obstante a correta representação da realidade factual, o sujeito passivo se equivoca na determinação da norma aplicável" (idem, ibidem), ou seja, em que se verifica um erro de enquadramento, por o sujeito passivo ter feito uma incorreta interpretação da situação fática ou uma errada aplicação do direito e, conseqüentemente, liquida ou deduz imposto a mais ou a menos.

208. Em sentido similar veja-se Alexandra Martins e Pedro Moreira, "Regularizações de IVA - A Alteração Superveniente dos Elementos da Operação, o Erro Material ou de Cálculo e o Erro de Enquadramento ou de Direito", in AA. W., Sérgio Vasques (Coord.), *Cadernos IVA 2014*, Coimbra, Almedina, 2014, pp. 6162.

209. A noção de erro material ou de cálculo é igualmente precisada em termos semelhantes por Amândio F. Silva no seu cometário ao n.º 6 do art. 78.º do CIVA (in Clotilde C. Palma e A. Carlos dos Santos, *Código do IVA e RITI, Notas e Comentários*, Coimbra: Almedina, 2014, pp. 446-7), bem como em F. D. Neves, op. cit., pp. 602-3).

210. Na doutrina administrativa, a AT, através do Ofício-Circulado n.º 300..., de 17.11.2005, da Direção de Serviços do IVA, procedeu à definição conjunta do que entende por erros materiais ou de cálculo, considerando que são «aqueles que resultam de erros internos da empresa e não têm qualquer interferência na esfera de terceiros. Normalmente consistem em erros na transcrição das faturas para os registos ou dos registos para a declaração periódica, não compreendendo» as seguintes situações: «alteração do método de dedução do imposto nos sujeitos passivos mistos; apuramento de pro rata e regularizações de IVA sobre imóveis

e outros bens do ativo imobilizado ou relativas à afetação de imóveis afins distintos daqueles a que se destinam.

211. Esta distinção doutrinal entre erro de facto e erro de direito encontra eco em algumas decisões proferidas em processos do CAAD relativas ao exercício do direito à dedução. Uma é a proferida no Proc. n.º 649/2017-T, onde se pode ler: "O erro quanto à aplicação de determinados regimes jurídicos não constitui nem erro material nem erro de cálculo, pelo que é manifesto que não pode ser-lhe aplicado o regime do referido n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.

212. Outra é a decisão de 17.05.2013 proferida no processo n.º 117/2013-T em termos que nos parecem perfeitamente aplicáveis ao caso sub judice e que passamos a transpor nas partes mais relevantes:

a) "O artigo 95.º-A, n.º 2 [do CPPT] fornece um conceito de «erros materiais ou manifestos» indicando que nele se integram, «designadamente os que resultarem do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da administração tributária, bem como as situações inequívocas de erro de cálculo, de escrita, de inexatidão ou lapso».

b) A associação do erro de cálculo ao erro material que se faz neste n.º 6 do artigo 78.º do CIVA, à semelhança do que sucede noutras normas (como o artigo 249.º do Código Civil, o artigo 667.º do CPC de 1961 e o artigo 614.º do CPC de 2013) revela que os erros de cálculo a que se pretende aludir serão deste tipo, designadamente erros aritméticos nas operações de cálculo do montante a deduzir.

c) Assim, estar-se-á perante um erro material no preenchimento do montante de IVA dedutível numa declaração quando se pretendia escrever um determinado montante e, por descuido ou lapso, acabou por se escrever montante diferente ou quando o erro do preenchimento da declaração resulta de um erro anterior do mesmo tipo que exista na contabilidade ou em algum documento que sirva de base ao exercício do direito à dedução. Estar-se-á perante um erro de cálculo, quando as operações aritméticas para determinar o montante do IVA dedutível foram mal efetuadas na própria declaração ou em algum dos documentos em que ela se baseou.

d) O erro quanto à aplicação de determinados regimes jurídicos não constitui nem erro material nem erro de cálculo, pelo que é manifesto que não pode ser-lhe aplicado o regime do referido n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.

e) Assim, não sendo aplicável o regime do referido artigo 78.º, n.º 6, nem existindo qualquer regime limite temporal especial para exercício do direito à dedução com fundamento em erro de direito, será aplicável o regime geral sobre esta matéria que consta do artigo 98.º, n.º 2, do CIVA que, como se diz no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18-5-2011, proferido no processo n.º 966/10, fixa um limite máximo de quatro anos que não pode ser excedido em nenhum caso."

213. No mesmo sentido, vai a doutrina subjacente à fundamentação da decisão arbitral de 05.09.2018 proferida no processo do CAAD n.º 649/2017, de que extraímos o seguinte:

a) "O art.º 98.º do CIVA comporta duas estatuições, a saber: "no seu n.º 1 impõe à AT a obrigação de proceder à revisão oficiosa, nos casos ali previstos; e no seu n.º 2 estabelece um prazo geral e supletivo para que os sujeitos passivos de IVA promovam, a seu favor, a retificação do imposto liquidado e deduzido.

b) Relativamente ao prazo de quatro anos previsto naquele n.º 2, o mesmo apenas será aplicável na falta de disposições especiais, as quais podemos encontrar no artigo 78.º do Código do IVA.22.

c) Em face destas normas legais, podemos agrupar as situações em que existe a faculdade (e, eventualmente, a obrigatoriedade) de regularização do IVA liquidado e deduzido, da seguinte forma (...):  
i) A alteração superveniente das condições objetivas e subjetivas que presidiram à realização das operações, traduzida na anulação da operação ou na redução do seu valor tributável;

ii) A inexatidão da fatura ou o erro material ou de cálculo na transcrição dos seus elementos para a contabilidade ou declarações periódicas de TVA dos sujeitos passivos;

iii) O erro de enquadramento da operação, espelhado na fatura ou na contabilidade dos sujeitos passivos. "

(...)

d) "Quando da verificação de um erro de enquadramento ou erro de direito resultar uma regularização de imposto a favor dos sujeitos passivos, estes podem promovê-la nos termos do disposto no artigo 98.º do Código do IVA, isto é, no prazo geral e supletivo de quatro anos ali previsto."

(...)

e) "Consequentemente, atenta a inaplicabilidade daquela norma ou de qualquer outra disposição especial, no caso de erro de direito na dedução do IVA deverá ser aplicado o prazo geral e supletivo de quatro anos contados do nascimento do direito à dedução, constante do artigo 98.º do Código do IVA."

f) Assim, "O erro quanto à aplicação de determinados regimes jurídicos não constitui nem erro material nem erro de cálculo, pelo que é manifesto que não pode ser-lhe aplicado o regime do referido n.º 6 do artigo 78.º do CIVA."

214. A questão foi tratada em termos similares pela jurisprudência do STA constante no Processo 1427/14, de 28-6-2017 onde se afirma "A aplicação dos métodos de dedução relativos a bens de utilização mista é juridicamente complexa pelo que o erro decorrente da aplicação deste regime jurídico não constitui nem erro material nem erro de cálculo. Estabelece o artigo 95.º-A, n.º 2, do CPPT que se consideram erros materiais ou manifestos os que resultarem do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da administração tributária, bem como as situações inequívocas de erro de cálculo, de escrita, de inexatidão ou lapso. Incluem-se neste conceito (cf Jorge Lopes de Sousa in Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado, 6a ed. 2011) "todo o tipo de lapsos materiais, que são situações em que o autor do ato deixou nele escrito algo que não correspondia à sua vontade, como por exemplo, errada indicação do nome do contribuinte ou do tributo em causa ou erro aritmético no cálculo do tributo. Neste conceito de lapsos materiais incluem-se ainda os derivados do deficiente funcionamento do sistema informático da administração tributária.". Ora no caso sub judice é convicção deste Tribunal Arbitral que o "erro" cometido pelo Requerente qualificar indevidamente operações de prestação de serviços como sendo transmissões de bens é um erro de direito, sendo aplicável o regime legal previsto no n.º 2 do artigo 98.º do CIVA. De facto, é entendimento do STA no aresto acima referido que "O prazo aplicável para reclamar do IVA entregue, em excesso, numa situação enquadrável no denominado erro de direito é de quatro anos, nos termos previstos no artigo 98.º, n.º 2 do CIVA". O mesmo entendimento consta do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18.05.2011 proferido no processo n.º 966/10.

Conformidade do Direito Português com o Direito da União Europeia

Conceitos de transmissão de bens e prestação de serviços

215. O atual n.º 3 do art.º 3.º, al e), do CIVA tem originariamente por base a al. a) do n.º 5 do art.º 5.º da Sexta Diretiva do IVA, que concedia uma opção aos EM nos termos seguintes:

5. Os Estados-membros podem considerar entrega, na aceção do n.º 1

a) A entrega de um bem móvel por força de um contrato de empreitada, isto é, a entrega ao cliente, pelo empreiteiro, de um bem móvel por ele fabricado ou montado com materiais ou objetos que o cliente lhe confiou para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido ou não uma parte dos produtos utilizados;"

216. Este dispositivo desapareceu com a reforma operada, em 2006, pelo art.º 121.º da Diretiva de Consolidação do IVA, a qual, porém, salvaguardou as situações existentes nos seguintes termos:

" Os Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1993, consideravam as empreitadas de mão-de- obra como entregas de bens podem aplicar às operações de entrega de uma empreitada de mão- de-obra a taxa aplicável ao bem obtido após execução da empreitada de mão-de-obra. Para efeitos da aplicação do primeiro parágrafo, entende-se por «entrega de uma empreitada de mão-de-obra» a entrega, pelo empreiteiro da obra ao seu cliente, de um bem móvel por ele fabricado ou montado com materiais ou objetos que o cliente lhe tenha confiado para o efeito, independentemente de o empreiteiro ter ou não fornecido uma parte dos materiais utilizados."

217. O Estado português fez uso parcial desta opção, cingindo-a aos casos em que o bem móvel final montado ou fabricado tenha na sua base apenas produtos fornecidos pelo empreiteiro, estando este regime conforme com o Direito da União.

Erro de direito e erro de facto. A questão dos prazos para a sua regularização

218. Uma outra questão é a de saber se a interpretação que aqui é feita relativamente à questão dos prazos em que podem ser retificados erros de facto e de direito tem ou não o respaldo do Direito europeu.

219. Em nome da segurança jurídica, o TJUE exige que haja um prazo nos direitos nacionais durante o qual o direito à dedução de IVA possa ser efetivado.

220. No entanto, o TJUE defende igualmente que o direito à dedução deve ser entendido de forma ampla, de molde a assegurar o princípio da neutralidade, não podendo ser negado pelas Autoridades Tributárias, com simples fundamento na existência de erros



materiais ou de irregularidades contabilísticas. De onde resulta que a aplicação de um prazo de quatro anos para exercer a regularização de IVA a favor do sujeito passivo, está conforme com o princípio da neutralidade fiscal e da efetividade, quando não se esteja perante situações de fraude e evasão fiscal.

221. Assim, no processo n.º 28/2017-T, de 27.10.2017., onde foi amplamente desenvolvida a análise da jurisprudência do TJUE sobre a matéria em moldes que se mostram aplicáveis ao caso sub judice. O requerente entende que a posição da AT não é compatível com o direito europeu tal como é interpretado pela jurisprudência do TJUE, nomeadamente nos Acórdãos Ecotrade, EMS Bulgária e Giuseppe Astone.

222. Conclui o Tribunal Arbitral que "(...) no que respeita ao entendimento do TJ vertido nas três decisões analisadas, embora este comece por sancionar o prazo de caducidade do direito à dedução, procede, posteriormente, ao seu afastamento na aplicação aos casos concretos, por considerar que o mesmo constitui uma punição inadmissível à luz da Diretiva IVA e dos princípios da neutralidade, equivalência e efetividade. Neste âmbito, o TJ acaba sempre por confirmar esse direito à dedução para além dos prazos nacionais de caducidade em situações incomparavelmente menos sólidas do que a do Requerente

223. Nos casos do Acórdão Ecotrade (Itália) e do Acórdão EMS Bulgária (Bulgária) - únicos aqui considerados -, estavam em causa transações intracomunitárias em que o sujeitos passivos (Ecotrade Spa) e EMS-Bulgária Transporte ODD) de acordo com a legislação europeia e doméstica, deviam ter autoliquidado imposto e ter exercido o direito à dedução do mesmo, o que por força do mecanismo de "reverse-charge" [nos Acórdãos referidos é identificado como "inversão do ónus da liquidação"] implicava não haver qualquer impacto financeiro em sede de IVA, vindo esse direito à dedução a ser negado pelas respetivas Autoridades Tributárias.

224. No primeiro caso - o do Acórdão Ecotrade - o sujeito passivo (Ecotrade Spa) fez um incorreto enquadramento tributário no sentido de que a transação intracomunitária (transporte intracomunitário de escória de granulada de alto-forno e de outros aditivos) não estava sujeita a IVA, tendo em sede inspetiva a Autoridade Tributária Italiana enquadrado a transação intracomunitária como sujeita ao mecanismo de "reverse-charge" (ou inversão do "ónus de liquidação") assim como detetado o não cumprimento determinadas exigências contabilísticas (erros contabilísticos) relacionadas com o mecanismo de "reverse-charge", dando origem à não declaração do IVA devido nas declarações periódicas de IVA de 2000 e 2001. A Autoridade Tributária Italiana liquidou IVA e coimas negando o direito à dedução com o fundamento de o mesmo ter caducado, uma vez que não tinha sido exercido o direito no prazo de dois anos contados a partir do momento em que o imposto se tomara exigível;

225. Eis os argumentos produzidos neste acórdão pelo TJUE:

- a) O TJUE começa por referir quanto ao prazo de caducidade que os Estados-Membros podem exigir que o direito à dedução seja exercido durante o período em que surgiu ou durante um período mais lato, sem prejuízo de determinadas condições e modalidades definidas para o exercício desse direito poderem constar nas respetivas regulamentações nacionais porque a não existência de períodos temporais para o exercício do mesmo contraria o princípio da segurança jurídica;
- b) Por outro lado, o TJUE refere que "um prazo de caducidade cujo termo conduz a que se puna o contribuinte não suficientemente diligente, que não reclamou a dedução do IVA a montante, fazendo-lhe perder o direito à dedução, não pode considerar-se incompatível com o regime fixado pela Sexta Diretiva, desde que, por um lado, esse prazo se aplique de igual modo aos direitos análogos em matéria fiscal que se baseiam no direito interno e aos que se baseiam no direito comunitário (princípio da equivalência) e, por outro, não tome praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução (princípio da eficácia) (v. acórdãos de 27 de fevereiro de 2003, Santex, C-327/00, Col., p. 1-1877, n.º 55, e de 11 de outubro de 2007, Lämmerzahl, C-241/06, ainda não publicado na Coletânea, n.º 52)", conforme considerando 46, concluindo que "À luz do que precede, há que responder ao órgão jurisdicional de reenvio que os artigos 17º, 18º, n.ºs 2 e 3, e 21º, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva não se opõem a uma regulamentação nacional que institui um prazo de caducidade para o exercício do direito à dedução, como o em causa nos processos principais, desde que os princípios da equivalência e da eficácia sejam respeitados(...)", conforme considerando 54, podendo concluir-se que tem que haver um prazo de caducidade para o exercício do direito à dedução e que esse prazo respeita os princípios de equivalência e de eficácia acima enunciados;
- c) Conexo com a existência de um prazo de caducidade, que tem sempre que existir, devido

ao princípio da segurança jurídica, o TJUE analisa a compatibilidade ou não com o Direito europeu, da negação do direito à dedução, neste caso por parte da Autoridade Tributária Italiana, fundamentada na existência de erros/irregularidades contabilísticas em situações de “reverse-charge”, em que o sujeito passivo deveria ter autoliquidado IVA e exercido o direito à dedução e não fez nem uma nem outra.

d) A pronúncia do TJUE vai no sentido de que mesmo que haja erros/irregularidades contabilísticas, se a legislação previr o exercício do direito à dedução para os casos de “reverse-charge”, então, esse direito não deve ser negado a não ser que se esteja perante situações de fraude como consta do aresto em causa: “No que respeita às obrigações que decorrem do artigo 18º, n.º 1, alínea d), da Sexta Diretiva, embora seja verdade que esta disposição autoriza os Estados-Membros a estabelecer as formalidades relativas ao exercício do direito à dedução no caso de inversão do ónus da liquidação, a sua violação pelo sujeito passivo não o pode privar do seu direito à dedução. Com efeito, uma vez que é incontestável que o regime de inversão do ónus da liquidação era aplicável aos processos principais, o princípio da neutralidade fiscal exige que a dedução do IVA a montante seja concedida se as exigências de fundo foram cumpridas, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais (v., por analogia, acórdão de 27 de Setembro de 2007, Collée, C-146/05, Col., p. 1-7861, n.º 31).

e) Por consequência, uma vez que a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo é, enquanto destinatário da prestação de serviços em causa, devedor do IVA, não pode impor, no que se refere ao direito deste último à dedução desse imposto, condições adicionais que podem ter como efeito a impossibilidade absoluta do exercício desse direito (v. acórdão Bockemuhl, já referido, n.º 51). O mesmo se pode dizer em relação ao artigo 22.º, n.ºs 7 e 8, da Sexta Diretiva, por força do qual os Estados-Membros adotarão as medidas necessárias a fim de que o sujeito passivo cumpra as suas obrigações de declaração e de pagamento ou estabelecerão outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exata do imposto e para evitar a fraude. f) Efetivamente, embora essas disposições autorizem os Estados-Membros a adotar determinadas medidas, estas não devem, porém, ir para além do que é necessário para atingir os objetivos mencionados no número anterior. Tais medidas não podem, portanto, ser utilizadas por forma a porem sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA, que é um princípio fundamental do sistema comum do TVA posto em prática pela legislação comunitária na matéria (v. acórdãos de 18 de dezembro de 1997, Molenheide e o., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Col., p. 1-7281, n.º 47, e Gabalfrisa e o., já referido, n.º 52). Ora, uma prática de retificação e de cobrança, como a em causa nos processos principais, que pune a violação de obrigações de contabilidade e de declaração pelo sujeito passivo com uma recusa do direito à dedução excede claramente o que é necessário para atingir o objetivo de assegurar a correta aplicação dessas obrigações, na aceção do artigo 22.º, n.º 7, da Sexta Diretiva, uma vez que o direito comunitário não obsta a que os Estados-Membros, para punir o não respeito das referidas obrigações, apliquem, eventualmente, uma coima ou uma sanção pecuniária proporcional à gravidade da infração. A referida prática também excede o que é necessário para garantir a correta cobrança do IVA e para evitar a fraude, na aceção do artigo 22.º, n.º 8, da Sexta Diretiva, visto que pode mesmo levar à perda do direito à dedução se a retificação da declaração pela Administração Fiscal só ocorrer após o termo do prazo de caducidade de que dispõe o sujeito passivo para proceder à dedução (v., por analogia, acórdão Gabalfrisa e o., já referido, n.ºs 53 e 54)” conforme é alegado pelo Requerente nos artigos 182 a 184.º da PI”, conforme considerando 62 a 68;

226. Assim, relativamente ao Acórdão Ecotrade, sintetiza a referida decisão do CAAD o entendimento do TJUE nos termos seguintes:

deve existir um prazo de caducidade relativo ao exercício do direito à dedução devido ao princípio da segurança jurídica;

- a situação em análise é uma situação de “reverse-charge” em que o sujeito passivo é obrigado a autoliquidar e a deduzir IVA, não havendo qualquer impacto financeiro;
- o exercício do direito à dedução nestes casos de “reverse-charge” não pode ser posto em causa devido ao princípio da neutralidade, princípio basilar no sistema comum IVA, devido a erros/irregularidades contabilísticos;
- a legislação europeia (Diretiva IVA) não impede que os Estados-Membros imponham medidas com vista ao cumprimento de obrigações de pagamento e declarativas em sede IVA com vista a garantir a cobrança exata e a evitar situações de fraude em sede de IVA;
- as medidas devem ser proporcionais não indo além do necessário para garantir o

cumprimento das obrigações de pagamento e declarativas do imposto;  
 - tais medidas não podem pôr em causa o exercício do direito à dedução, a não ser que se esteja perante situações de fraude e evasão fiscal;  
 - o não cumprimento das medidas pode dar origem a coimas ou sanções pecuniárias proporcionais à gravidade da situação instaurada pelos Estados-Membros em vez da negação do exercício do direito à dedução."

227. No segundo caso - EMS Bulgária -, o sujeito passivo búlgaro (EMS-Bulgária Transporte ODD) efetua uma transação intracomunitária (aquisição intracomunitária de bens), tendo aplicado o mecanismo de "reverse-charge" ao abrigo do qual liquidou e deduziu imposto, não havendo qualquer impacto financeiro, vindo a Administração Tributária Búlgara negar o direito à dedução pelo facto de o mesmo direito ter sido exercido fora do prazo de caducidade de acordo com o estabelecido na legislação búlgara; a decisão do TJUE foi, à semelhança do Acórdão Ecotrade, declarar que de acordo com o direito europeu, o sujeito passivo tinha direito à dedução na transação comunitária em análise<sup>228</sup>. De acordo com a jurisprudência do TJUE, o princípio da neutralidade do IVA exige que a dedução do imposto pago a montante seja concedida caso os requisitos substanciais tenham sido cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham porventura negligenciado certos requisitos formais (ex. Caso Barlis). Neste contexto, de acordo com o TJUE, desde que as Administrações Fiscais disponham dos dados necessários para determinar que o sujeito passivo, enquanto destinatário das operações, é devedor do IVA, não pode impor, no que diz respeito ao seu direito à dedução, condições adicionais que possam ter por efeito a inviabilização absoluta do exercício desse direito.

229. Em conformidade com o TJUE, o direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA é parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante. Neste contexto, no Caso Intiem, o TJUE precisou que o mecanismo da dedução do IVA regulado pela Sexta Directiva "deve ser aplicado de tal forma que o seu âmbito de aplicação corresponda, na medida do possível, ao âmbito das atividades profissionais do sujeito passivo".

230. É ainda jurisprudência constante do TJUE que, sendo o direito à dedução um elemento fundamental do regime de IVA, só é possível limitar este direito nos casos expressamente previstos pela Diretiva IVA e, ainda assim, com respeito pelos princípios da proporcionalidade e da igualdade, não se podendo esvaziar o sistema comum do IVA do seu conteúdo.

231. Não existe, pois, qualquer desconformidade entre a forma como o direito interno tem sido interpretado e aplicado pelos tribunais portugueses nos arestos supracitados e a interpretação que é feita pelo TJUE do Direito europeu.

232. No caso sub judice, não ficou provada a existência de fraude nem sequer de abuso de direito, não tendo resultado do comportamento da Requerente qualquer prejuízo para o Estado. O facto de terem existido da parte da V..... erros sucessivos decorrentes de incorreta qualificação jurídica das operações em causa não deve ser penalizador nem coartar o seu direito à dedução.

#### **E. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

233. A Requerente peticiona, ainda, a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios. 233. A Requerente peticiona, ainda, a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

234. O artigo 43.º, n.º 1, da LGT, determina que "são 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", estatuidando on.º 5 do artigo 61.º do CP PT que os "juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos". 235. No caso concreto, verifica-se que a ilegalidade da liquidação adicional de imposto controvertida, por erro nos pressupostos de direito, é imputável à AT por, naquela liquidação, ter procedido à incorreta interpretação do artigo 98.º, n.º 2, conjugado com os artigos 22.º, n.º 2 e 23.º, n.º 6, todos do Código do IVA, pelo que o Requerente tem direito, em conformidade com o disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, aos respetivos juros indemnizatórios, nos termos do estatuído nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, calculados à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos.

#### **DECISÃO**

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a. Julgar procedente, por erro sobre os pressupostos de direito, o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IVA n.º 20170210179.... e consequente anulação parcial na parte em que corrige o IVA deduzido no montante de € 2.144.303,54;
- b. Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos legais."

\*\*\*

Por se entender relevante à decisão a proferir, na medida em que documentalmente demonstrada **adita-se ao probatório**, ao abrigo do preceituado no artigo 662.º, nº 1, do CPC, ex vi artigo 29.º do RJAT, a seguinte factualidade:

235. A 08 de fevereiro de 2019, foi prolatado despacho pelo Árbitro Relator com o seguinte teor:

*"Texto integral no original; imagem"*

(acordo das partes; cfr. fls. 797 do PA apenso);

236. Na mesma data, foi expedida notificação eletrónica a ambas as partes com o seguinte teor:

Com referência ao processo em epígrafe, comunica-se a V. Exa. que se encontra disponível para consulta no Sistema de Gestão Processual, o despacho proferido pelo Tribunal Arbitral em 2019-02-08.

237. Na sequência da notificação do despacho referido no ponto 235., a Requerente procedeu, em 18 de fevereiro de 2019, à junção de nove documentos redigidos em língua inglesa e alemã, manifestando, desde logo, a disponibilidade para a tradução dos mesmos (acordo das partes; cfr. fls. 800 a 887 do PA apenso);

238. A 19 de fevereiro de 2019, V..., Técnica do CAAD, remete email endereçado, designadamente, à Autoridade Tributária, com o seguinte teor:

Com referência ao processo em epígrafe, comunicamos a V. Exa. que se encontra disponível para consulta, no Sistema de Gestão Processual, requerimento apresentado pelo(a) ilustre mandatário(a) do sujeito passivo.

(cfr. fls. 889 do PA apenso);

239. A 21 de fevereiro de 2019, o Árbitro Relator profere despacho com o seguinte teor:

Notifique-se a Requerente para, no prazo de 5 dias, apresentar a tradução dos documentos em inglês e alemão recentemente juntos aos autos.

Em virtude da diligência acima referida, o prazo para a decisão arbitral é prorrogado para 12 de março de 2019, notificando-se as Partes e os Órgãos dirigentes do CAAD desta decisão

(acordo das partes; cfr. fls. 890 do PA apenso);

240. Na sequência da notificação do despacho referido no ponto 239., a Requerente apresentou, em 22 de fevereiro de 2019, requerimento de prorrogação de prazo por mais cinco dias (acordo das partes; cfr. fls. 894 a 897 do PA apenso);

241. O requerimento referido no ponto antecedente foi deferido por despacho datado de 25 de fevereiro de 2019, o qual apresenta o seguinte teor:

Concedido o alargamento do prazo para apresentação dos documentos traduzidos por mais 5 dias. Solicita-se contudo que, se a tradução estiver pronta antes do final do prazo, seja imediatamente enviada

(acordo das partes; cfr. fls. 900 do PA apenso);

242. Na mesma data, o despacho referido no ponto antecedente foi expedido via notificação eletrónica para ambas as partes (acordo das partes ; cfr. fls. 901 a 903 do PA apenso);

243. Em resultado do despacho referido no ponto 241., a Requerente apresentou requerimento datado de 04 de março de 2019, no qual procede à junção dos nove documentos apresentados em 18 de fevereiro de 2019, acompanhados da respetiva tradução (acordo das partes; cfr. fls. 904 a 1084 do PA apenso);

244. A 04 de março de 2019, Cláudia Vicente, Técnica do CAAD, expede notificação eletrónica endereçada à Autoridade Tributária, com o seguinte teor:

Com referência ao processo em epígrafe, comunicamos a V. Exa. que se encontra disponível para consulta, no Sistema de Gestão Processual, requerimento apresentado pelo(a) ilustre mandatário(a) do sujeito passivo.

(acordo das partes; cfr. fls. 1085 do PA apenso);

245. A 05 de março de 2019, o Árbitro Relator profere despacho com o seguinte teor:

Notifique-se a Requerida, para, querendo, no prazo de 5 dias, se pronunciar sobre os documentos traduzidos juntos aos autos pela Requerente

(cfr. fls. 1087 do PA apenso);

246. A 07 de março de 2019, é expedida notificação eletrónica endereçada à Autoridade Tributária tendente à notificação do despacho referido no ponto antecedente (acordo das partes; cfr. fls. 1090 do PA apenso);

247. A 12 de março de 2019, foi proferida decisão arbitral no âmbito do processo nº 660/2017-T (acordo das partes; cfr. decisão a fls. 1091 e seguintes do PA apenso);

\*\*\*

### III - FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

*In casu*, a Recorrente não se conforma com a decisão arbitral proferida no processo nº660/2017-T que decidiu anular parcialmente a liquidação nº 7021017..., por erro sobre os pressupostos de direito, no montante de €2.144.303,54, respeitante à dedução indevida de IVA.

Em ordem ao consignado no artigo 639.º, do CPC e em consonância com o disposto, no artigo 282.º, do CPPT, as conclusões das alegações da impugnação definem o respetivo objeto e conseqüentemente delimitam a área de intervenção do Tribunal *ad quem*, ressaltando-se as questões de conhecimento oficioso.

Assim, ponderando o teor das conclusões da impugnação cumpre começar por apreciar se o tribunal arbitral é materialmente incompetente para o conhecimento do pedido de pronúncia arbitral, visto que procedendo essa questão, obsta ao conhecimento das demais. Sendo competente, importa

apreciar se o tribunal arbitral incorreu em violação do princípio do contraditório com todas as consequências legais daí dimanantes.

Em termos de regime da arbitragem voluntária em direito tributário, introduzido pelo Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT) o expediente processual de reação à decisão dos Tribunais Arbitrais para os Tribunais Centrais Administrativos, consiste na dedução de impugnação, consagrada no artigo 27.º, com os fundamentos enunciados, taxativamente, no artigo 28.º, nº 1 e que *infra* se enumeram:

a-Não especificação dos fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão;

b-Oposição dos fundamentos com a decisão;

c-Pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia;

d-Violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes são estabelecidos no artigo 16.º, nº 2 .

Ora, atentando no aludido normativo a questão da arguida incompetência subsume-se no citado preceito legal, por se enquadrar nos fundamentos da “pronúncia indevida”, previsto na 1.ª parte da alínea c) do art. 28.º, nº 1 do RJAT, o qual abrange a incompetência material do tribunal arbitral.

Neste particular, cumpre chamar à colação o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 177/2016, de 29 de março de 2016, proferido no processo n.º 126/15, o qual julgou: “[i]nconstitucional a alínea c) do n.º 1 do artigo 28.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na interpretação normativa de que o conceito de «pronúncia indevida» não abrange a impugnação da decisão arbitral com fundamento na incompetência material do tribunal arbitral, por violação concomitante dos artigos 20.º e 209.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa”.

Doutrinando, entre o mais e no que para os autos releva que: “Relativamente aos Tribunais Tributários, a comparação não apenas impressiona, como as suas consequências são inaceitáveis. É que se de qualquer tribunal arbitral se pode dizer que retira a sua competência (da competência) de um tribunal do Estado, quando esta inclui matéria tributária haverá de reconhecer-se que as decisões de um tribunal arbitral tributário sobre a própria competência não podem deixar de estar submetidas a reapreciação por um tribunal do Estado, sob pena de serem as próprias atribuições deste em matéria tributária a ficar em risco.”

Terminando o seu juízo de valoração sublinhando que: “a alegada incompetência do tribunal arbitral não pode deixar de se considerar coberta pela expressão «pronúncia indevida»; na interpretação normativa oposta, adotada na decisão recorrida, terá ocorrido ofensa daqueles preceitos da Constituição.”

Assim, acolhendo na íntegra a posição sufragada no citado Aresto, entendemos que o conceito de “pronúncia indevida” previsto na citada alínea c), do n.º 1 do artigo 28.º do RJAT abrange, necessariamente, as situações de incompetência do tribunal arbitral.

Por seu turno, a questão inerente à violação do princípio do contraditório e conforme dimana da letra do citado normativo, concretamente do artigo 28.º, nº 1, alínea d), do RJAT, integra fundamento suscetível de apreciação em sede de impugnação da decisão arbitral.

Feito este introito, impõe-se começar por aferir se decidiu corretamente o Tribunal Arbitral ao julgar improcedente a exceção da incompetência importando aquilatar, para o efeito, qual o ato objeto de pronúncia arbitral, concretamente, se é um despacho de indeferimento expresso do pedido de reembolso de IVA ou um ato tributário de liquidação.

Vejamos, então.

A Impugnante defende que o que foi, efetivamente, sindicado junto do Tribunal Arbitral foram verdadeiros atos de indeferimento parcial de reembolsos e não pretensos atos de liquidação adicional de IVA, sendo que os atos de indeferimento de pedidos de reembolsos não se subsumem à clássica definição de atos de liquidação de imposto.

Com efeito, sublinha que o pedido de reembolso de IVA é uma das três modalidades legalmente existentes para exercer o direito à dedução de imposto suportado, tendo sido criada com o propósito de preservar o princípio da neutralidade fiscal e assim eliminar a distorção de concorrência entre os operadores económicos que se movem nos mesmos meandros comerciais.

Razão pela qual, sustenta que o Tribunal arbitral, ao decidir de mérito a questão respeitante aos pedidos de reembolso em escrutínio, imiscuiu-se em matéria para a qual é materialmente incompetente, pois que as apelidadas "demonstrações da liquidação" não são demonstrações de liquidação adicional de IVA, nem tão pouco são atos de liquidação de IVA, não relevando, de todo, a nomenclatura delas constante.

Conclui, salientando que a interpretação normativa efetuada pelo Tribunal Arbitral acerca do artigo 2.º, n.º 1 do RJAT e do artigo 2.º da citada Portaria, ambas acerca da competência material daquele Tribunal, tal como vem gizada na decisão em escrutínio, é inconstitucional por violação do artigo 212.º, n.º 3 da CRP e bem assim por violação do princípio do livre acesso aos tribunais, na vertente do direito ao duplo grau de jurisdição.

Dissente a Impugnada, alegando, para o efeito, que é absolutamente falaciosa a alegação de que o Tribunal Arbitral se pronunciou sobre a legalidade de um ato de indeferimento de pedido de reembolso ou sobre um mero "acerto de contas", resultando tal asserção, desde logo, do introito da decisão arbitral e bem assim do pedido constante na petição de impugnação.

Aliás, atentando no probatório verifica-se que o ato impugnado é a liquidação de IVA n.º 20170210179..., sendo que foi a própria Impugnante, aquando da notificação em questão que assumiu, expressamente, a existência de uma liquidação de imposto "em resultado da qual" se verificou um reembolso de IVA em montante inferior ao que havia sido declarado e requerido pela Impugnada.

Reitera, assim, a Impugnada que não foi notificada de uma mera demonstração de acerto de contas ou de uma mera decisão de indeferimento de um pedido de reembolso em resultado de uma anterior liquidação, mas sim da própria liquidação de imposto que motivou tal acerto de contas traduzido no reembolso parcial de imposto.

Pelo que, conclui, que delimitando-se a competência do Tribunal Arbitral em função do objeto do pedido de pronúncia arbitral - e consistindo o objeto num

ato de liquidação de IVA - é evidente a competência material do Tribunal Arbitral para decidir sobre o pedido formulado pela ora Impugnada.

Aduz, *in fine*, uma vez praticado um ato de liquidação de imposto, como é o caso da liquidação em crise nos autos, é a mesma reconduzível à previsão da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

Apreciando.

Começemos por convocar o quadro jurídico que para os autos releva.

A autorização legislativa constante do artigo 124.º da Lei nº 3- B/ 2010, de 28 de abril, respeitante à arbitragem em matéria tributária, configura-a, como uma forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, mormente, um meio alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo estatuído no CPPT.

Sendo que, no uso dessa autorização, foi aprovado o já evidenciado Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro que disciplina a arbitragem em matéria tributária, constando do seu preâmbulo que no âmbito da competência: “[e]ncontram-se abrangidas pela competência dos tribunais arbitrais a apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e os de pagamento por conta, a declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais e, bem assim, a apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anteriormente referida.”

Mais importa convocar o artigo 2.º, nº1 alínea a) do RJAT, sob a epígrafe “competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável”, o qual dispõe que:

“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”.

E bem assim chamar à colação a Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março, através da qual a Administração Tributária se vinculou à jurisdição do CAAD, especificamente o artigo 2.º, o qual preceitua que:

“Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com exceção das seguintes:

a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário

b) Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;

c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação;

d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a



efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira

e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição anti abuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.”

Atento o quadro normativo supra expandido, vejamos, então, se o Tribunal Arbitral é materialmente competente.

A competência dos tribunais enquanto pressuposto processual, afere-se pelo pedido e pela causa de pedir, isto é, pela pretensão do autor e pelos factos com relevância jurídica, tal como são expostos pelo autor, ou seja, face ao *quid disputatum* e não em função do *quid decisum*, razão pela qual importa, desde já, convocar o pedido de pronúncia para dele extrair a competente relação material controvertida.

Vejamos, então.

A, ora, Impugnada deduz pedido de pronúncia arbitral evidenciando, desde logo, no preâmbulo da petição inicial que o mesmo visa “[a]preciação da ilegalidade parcial do acto tributário de liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) n.º 2017 0210179..., notificado em 21 de Setembro de 2017, em consequência do qual resultou o indeferimento parcial de pedido de reembolso de IVA apresentado”.

Constando, a final, o seguinte pedido:

“Nestes termos e nos demais de direito aplicáveis, que V. Exas. como sempre, mui doutamente suprirão, requer-se a V. Exas. se dignem declarar procedente, por provado, o presente pedido de pronúncia arbitral com todas as legais consequências, designadamente:

(i) A declaração de ilegalidade da liquidação de IVA n.º 2017 0210179..., e consequente anulação parcial na parte em que corrige IVA deduzido no montante de € 2.144.303,54, com todas as legais consequências; ou, subsidiariamente,

(ii) A declaração de ilegalidade da liquidação de IVA n.º 2017 0210179..., e consequente anulação parcial na parte em que corrige IVA deduzido no montante de €769.104,86 suportado em operações realizadas quando a Requerente já se encontrava registada pela efeitos de IVA em Portugal, com todas as legais consequências”

Ora, como é bom de ver, e no sentido propugnado pela Impugnada o objeto da lide tal como foi delimitado pela Autora circunscreveu-se ao ato de liquidação adicional de IVA, não sendo, de todo, arguido qualquer vício ao pedido de reembolso de IVA, nada se peticionando em termos de cominação legal.

Na verdade, se atentarmos no articulado inicial verifica-se que a Impugnada, mormente, nos pontos 26.2 e seguintes concretiza que as correções que, ora, contesta e que se cifram em €2.144.303,54, advieram de ação de inspeção externa de âmbito parcial, com incidência no período de janeiro de 2016, abrangendo os períodos de formação do crédito de imposto de agosto de 2012 até janeiro de 2016, desencadeada pelo pedido de reembolso de IVA, efetuado na declaração periódica de janeiro de 2016, no montante de € 15.850.827,91.

Com efeito, é explicitado, mormente nos pontos 28.2, 30.2, 31.2 e 32.2, que no âmbito da aludida ação inspetiva a Administração Tributária entendeu efetuar uma correção ao valor do IVA a reembolsar à Requerente no montante total de €2.485.968,54, atenta a prática das seguintes irregularidades:

- Dedução indevida de IVA, no período de dezembro de 2015, no valor de €1.027.946,88, referente a IVA liquidado pela V..... S.A.
- Dedução indevida de IVA, no período de janeiro de 2016, no valor de €1.458.021,66, referente também a IVA liquidado pela V..... S.A.

Em consequência, emitiu a liquidação de IVA n.º 2017 0210179..., objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, a qual expressa as correções técnicas realizadas, no valor de € 2.485.968,54, ainda que por referência ao valor total do imposto a reembolsar.

Aliás, tais alegações da Requerente, ora Impugnada, estão em total conformidade com o que resulta do Relatório de Inspeção Tributária, do qual resulta no item "Capítulo I-Conclusões da Ação de Inspeção" o seguinte: "Em resultado da ação de inspeção de análise do pedido de reembolso de IVA nº 16152910... relativo ao período 2016-01, no montante de €15.850.827,91, apuraram-se irregularidades ao disposto no Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), conforme o descrito neste Relatório"

Descrevendo depois no item epigrafado de correções resultantes da ação de inspeção quais as correções realizadas por, alegadas, irregularidades aos artigos 19.º e 20.º do CIVA e que ascenderam, como visto, a €2.485.968,54.

Face ao supra aludido, não resta dúvida que o procedimento inspetivo visou aferir da legitimidade do reembolso de IVA solicitado no valor de €15.850.827,91, aquilatando de todas as operações realizadas pela Requerente, concretamente, da legitimidade de dedução do IVA suportado, mas a verdade é que nessa sequência foram realizadas correções meramente aritméticas no valor de €2.485.968,54, com as quais a Requerente não se conformou no valor de €2.144.303,54.

Note-se, neste particular, que se atentarmos no valor declarado da ação, especificamente, €2.144.303,54, o mesmo está em total conformidade com as correções aritméticas que contesta.

De relevar, outrossim, que tais asserções fáticas encontram-se espelhadas no probatório, não tendo este Tribunal, no âmbito de decisões arbitrais, quaisquer poderes para analisar erros de julgamento de facto.

Concorda-se, efetivamente, que as decisões de reembolso e atos de liquidação de IVA são atos tributários de natureza diferente, mas a verdade é que, *in casu*, inexistente um ato de indeferimento expresso de pedido de reembolso, inexistente qualquer arguição de vícios inerentes ao procedimento de reembolso, não sendo, outrossim, peticionado o reconhecimento de qualquer direito de reembolso de IVA, porquanto o objeto do pedido de pronúncia arbitral coaduna-se, tão-só, com a ilegalidade das correções meramente aritméticas que foram efetuadas e que estão na base da liquidação impugnada, não competindo, assim, tecer quaisquer considerações relativamente aos artigos 22.º, nºs 11 e 13 e 93.º ambos do CIVA.

De relevar, neste particular, que não logra, outrossim, provimento a esteira de entendimento da Autoridade Tributária no sentido de que a liquidação de IVA impugnada não representa em si um ato de liquidação, não só porque essa é a nomenclatura dela constante, como é a própria Administração Tributária no aludido ato tributário que a qualifica enquanto tal, bastando, para o efeito,

atentar na seguinte menção expressa: "Fica V. Exa notificado (a) da liquidação de IVA relativa ao período a que respeitam as operações (...)".

Acresce, outrossim, que se atentarmos, novamente no ato tributário que vimos fazendo alusão dele consta, outrossim, menção expressa que "Da liquidação efectuada, poderá V. Exa apresentar no Serviço de Finanças competente, reclamação graciosa ou impugnação judicial nos termos dos arts. 70.º e 102.º do CPPT".

Pelo que, não podemos negligenciar tal nomenclatura -não sendo, como aduz a Impugnante uma questão de semântica ou meramente formalista- tendo a mesma de ser valorada enquanto tal.

No fundo, e como sustenta a Impugnada, a Impugnante no âmbito de um procedimento de inspeção, promoveu toda uma série de correções que alteraram a situação tributária da Impugnada, tendo procedido à correção de parte do IVA deduzido pela Impugnada e promovido uma verdadeira liquidação de imposto com base nos valores apurados, os quais são diferentes dos declarados pela Impugnada na sua Declaração Periódica, tendo dado origem a um diferente resultado final (liquidação) que, tanto se pode materializar num menor crédito de imposto, como ainda num imposto a entregar.

Face a todo o exposto, e sem necessidade de outros considerandos, encontramos, assim, perante um ato de liquidação de quantificação da obrigação tributária, ainda que no caso resulte num reembolso pecuniário, razão pela qual é este o ato de liquidação que corresponde ao objeto do pedido e que se enquadra no processo de impugnação de atos de liquidação, da competência da jurisdição arbitral.

Uma nota final para se dizer que não se vislumbra -nem tão-pouco a Impugnante o substancia como era seu ónus- de que forma a visada competência pode determinar qualquer inconstitucionalidade, mormente, violação do princípio do livre acesso aos tribunais, na vertente ao duplo grau de jurisdição. De todo o modo, sempre se dirá, em face de todo o exposto, que a abrangência do pedido de pronúncia arbitral no âmbito da competência dos Tribunais Arbitrais em nada contende com os aludidos princípios constitucionais ou demais norteadores basilares constantes na CRP.

E por assim ser improcede a arguida incompetência dos Tribunais Arbitrais.

Atentemos, ora, na **violação do princípio do contraditório**.

O princípio do contraditório, é um princípio estrutural do processo, com consagração no n.º 4 do artigo 20.º da CRP e genericamente reconhecido no artigo 3.º, n.º 3, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º RJAT, segundo o qual "[o] juiz deve observar e fazer cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem".

O aludido princípio visa assegurar não só a igualdade das partes, como evitar as decisões-surpresa traduzindo-se "[f]undamentalmente, no direito de a parte, em qualquer fase do processo, «influenciar a decisão» [artigo 3º do CPC], e, no plano da prova, «exige que às partes seja, em igualdade, facultada a proposição de todos os meios probatórios potencialmente relevantes para o apuramento da realidade dos factos [principais e instrumentais] da causa [...]» [José Lebre de Freitas, in Introdução ao Processo Civil, 1996, páginas 98 e 99].

O direito à prova surge, assim, como uma «dimensão ineliminável do direito ao processo equitativo», que, por seu turno, constitui parte integrante do princípio material da igualdade. E densifica-se no «direito de oferecer e produzir provas, controlar as provas do adversário, e discretar sobre o valor de umas e outras, nos termos previstos na lei” Acórdão do STA, proferido no processo nº 1249/16, datado de 20-06-2017..

Neste particular, e enquanto reflexo da consagração deste princípio basilar importa convocar o artigo 415.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º do RJAT, o qual sob a epígrafe de “princípio da audiência contraditória” dispõe que “[s]alvo disposição em contrário, não são admitidas nem produzidas provas sem audiência contraditória da parte a quem hajam de ser opostas”. Assim, e centrando-nos apenas nas provas já constituídas, a apreciação dos elementos de prova constantes do processo deve ser precedida do contraditório Cfr., a este respeito, António Santos Abrantes Geraldes, Paulo Pimenta e Luís Filipe Pires de Sousa, Código de Processo Civil Anotado, Vol. I, Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2019, p. 488..

Em sede de regime da arbitragem voluntária em direito tributário a concretização deste princípio está, desde logo, patente no artigo 16.º, alínea a), do RJAT, no sentido de que deve ser assegurado através da faculdade conferida às partes de se poderem pronunciar sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo. Estando, outrossim, materializada no artigo 17.º, n.º 1, do RJAT, no qual se concede à Autoridade Tributária o exercício do direito de resposta ao requerimento apresentado pelo sujeito passivo, e bem assim no artigo 18.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, norma em que se impõe a audição das partes quanto a eventuais exceções que seja necessário apreciar e decidir antes de conhecer do pedido.

Resulta, assim, que tal princípio visa, desde logo, evitar a ocorrência de decisões surpresa, com as quais as partes não podiam legitimamente contar, mesmo quando se está perante questões de conhecimento oficioso.

Feitos estes considerandos vejamos o que sucedeu no caso dos autos.

No caso vertente, resulta assente o seguinte:

A 08 de fevereiro de 2019, foi prolatado despacho pelo Árbitro Relator no sentido de a Requerente produzir prova documental relativamente a determinados factos elencados no pedido de pronúncia arbitral, o que foi satisfeito mediante a junção de nove documentos, no dia 18 de fevereiro de 2019.

Atenta a sua redação em língua inglesa e alemã, o Árbitro Relator profere despacho concedendo o prazo de cinco dias para a Requerente proceder à junção da competente tradução, tendo a mesma requerido a prorrogação de prazo, a qual foi concedida mediante a prolação de despacho datado de 25 de fevereiro de 2019, notificado às partes nessa mesma data.

Nessa sequência, a Requerente, a 04 de março de 2019, procede à junção dos nove documentos apresentados em 18 de fevereiro de 2019, acompanhados da respetiva tradução.

Em resultado da aludida junção, a 05 de março de 2019, o Árbitro Relator profere despacho tendente à notificação dos documentos traduzidos e concede prazo de pronúncia de 5 dias, o qual é notificado mediante expedição eletrónica, datada de 07 de março de 2019.

Dimanando, a final, que a decisão arbitral foi prolatada a 12 de março de 2019.

Ora, tendo presente o supra aludido resulta que, de facto, a decisão arbitral foi proferida em data em que ainda se encontrava em curso o aludido prazo de pronúncia relativamente aos nove documentos apresentados pela Requerente.

Com efeito, tendo a notificação sido expedida eletronicamente, em 07 de março de 2019, a mesma considera-se efetuada em 11 de março de 2019, atento o consignado no artigo 248.º do CPC aplicável *ex vi*, artigo 29.º do RJAT, segundo o qual a notificação presume-se efetuada no 3.º dia posterior à elaboração da notificação ou no primeiro dia útil seguinte, pelo que o dia em que foi proferida a decisão arbitral era, efetivamente, o primeiro dia do prazo para pronúncia dos documentos apresentados pela parte.

Note-se que tal prazo legal é estabelecido em benefício da parte, para exercício cabal por esta do contraditório no âmbito probatório documental, prazo esse que, por isso, não pode ser impedido, inviabilizado e encurtado sob pena de violação do princípio do contraditório.

É certo que a Impugnada sustenta que a Impugnante teve conhecimento dos documentos, desde 19 de fevereiro de 2019, atenta a sua disponibilização na plataforma informática, mas a verdade é que tal alegação não pode lograr provimento, visto que a pronúncia carece sempre de notificação expressa para o efeito e só após essa data é que ocorre o cômputo inicial do prazo. De resto, se era irrelevante a prolação de despacho nesse sentido, a pergunta que se impõe é porque é que houve lugar à sua ulterior prolação.

Não relevando, outrossim, a circunstância de as partes saberem que a decisão tinha de ser proferida até 12 de março de 2019, em nada consubstanciando violação do princípio da boa fé processual.

Razão pela qual nos encontramos, de facto, perante uma inobservância do contraditório o que constitui uma omissão grave, representando uma nulidade processual sempre que tal omissão seja suscetível de influir no exame ou na decisão da causa.

Com efeito, de harmonia com o consignado no artigo 195.º e seguintes do CPC, aplicável *ex vi*, artigo 29.º do RJAT, as nulidades processuais podem consistir na prática de um ato proibido, omissão de um ato prescrito na lei ou realização de um ato imposto ou permitido por lei, mas sem o formalismo requerido.

De relevar, outrossim, que as mesmas se subdividem em nulidades principais e nulidades secundárias, sendo o seu regime diverso quanto à invocação e quanto aos efeitos.

Com efeito, as nulidades principais estão previstas, taxativamente, nos artigos 186.º a 194.º e 196.º a 198.º do CPC, estando, por seu turno, as nulidades secundárias/irregularidades incluídas na previsão geral do artigo 195.º CPC, cujo regime de arguição está sujeito ao contemplado no artigo 199.º CPC.

Atentando nos aludidos normativos, retira-se que a omissão do exercício do contraditório não constitui uma nulidade principal, pois não consta do elenco das nulidades previstas nos artigos 186.º a 194.º e 196.º a 198.º do CPC, sendo certo que a omissão de um ato ou formalidade que a lei prescreve, subsume-se normativamente no artigo 195.º do CPC, pelo que configura uma irregularidade que só determina a nulidade do processado subsequente àquela omissão se

influir no exame e decisão da causa, estando o seu conhecimento dependente da arguição, nos termos previsto no artigo 199º CPC.

No caso vertente, face à sucessão processual acima exposta, é inequívoco que a Impugnante estava em prazo para arguição da nulidade.

Impõe-se, por isso, aquilatar do alcance da expressão “irregularidade que possa influir no exame e decisão da causa”, visto que a lei não fornece uma definição para esse efeito. No sentido de interpretar o conceito o Professor ALBERTO DOS REIS tecia as seguintes considerações: “[o]s atos de processo têm uma finalidade inegável: assegurar a justa decisão da causa; e como a decisão não pode ser conscienciosa e justa se a causa não estiver convenientemente instruída e discutida, segue-se que o fim geral que se tem em vista com a regulação e organização dos actos de processo está satisfeito se as diligências, atos e formalidades que se praticaram garantem a instrução, a discussão e o julgamento regular do pleito; pelo contrário, o referido fim mostrar-se-á prejudicado se se praticaram ou omitiram atos ou deixaram de observar-se formalidades que comprometem o conhecimento regular da causa e portanto a instrução, a discussão ou o julgamento dela”.

Neste particular, importa ter presente que “[o] legislador em parte alguma esclarece quando é que se deve entender que a irregularidade cometida influenciou no exame ou na decisão da causa, pelo que “só caso por caso a prudência e a ponderação dos juizes poderão resolver” – vide Artur Anselmo de Castro, Direito Processual Civil Declaratório, Volume III, Almedina, 1982, pág. 109. E aqui chegados, dir-se-á que a resposta não é num sentido único. Com efeito, se em abstracto a referida falta de notificação dos documentos pode influir no exame ou na decisão da causa, por impedir a Oponente de tomar posição sobre a veracidade ou exactidão dos documentos, em harmonia com o disposto no artigo 526º do CPC, e por constituir uma violação ao princípio do contraditório que deve presidir à produção da prova (artigo 517º nº 1 do CPC), tal não significa, sem mais, que se verifique uma nulidade. E isto é assim porque há que ter em consideração quais os documentos que foram juntos pela Fazenda Pública.” (sublinhado nosso)

Razão pela qual se entende suficiente, para efeitos de substanciação da violação do princípio do contraditório, a alegação e competente densificação fática de todo o trâmite processual, e inerente valoração e consequência que lhe atribui, ou seja, encurtamento ilegal do prazo de pronúncia acerca dos documentos remetidos pela Impugnada “numa fase que, em bom rigor, é considerada como período de reflexão para a prolação da decisão, não se devendo compadecer sequer com tardios reptos dos árbitros às partes para colmatarem falhas de omissão de prova” competindo depois ao julgador aferir, em concreto, se tais documentos foram valorados, quer na matéria de facto, quer na fundamentação de direito e daí extrapolar as competentes consequências legais.

E por assim ser, importa passar, de imediato, à análise dos documentos que foram peticionados, quais os factos que visaram provar e se os mesmos foram convocados, mediata e imediatamente, na decisão impugnada e de que forma.

Atentando no despacho prolatado pelo Árbitro Relator, verificava-se que o mesmo, ao abrigo do inquisitório e para o apuramento da verdade material ordenou a junção de prova documental relativa aos factos alegados nos artigos 40.º e 42.º da petição inicial, bem como nos artigos 96.º, 99.º e 102.º das alegações.

Ora, analisando tais artigos, verifica-se que os mesmos se coadunavam com a prova de que foi prestada informação pela Requerente à V....., SA, no sentido de que o regime de IVA aplicado nas faturas em questão não estava correto por ter ocorrido um erro de enquadramento jurídico tributário, visto que as

operações realizadas com a Requerente se deveriam qualificar como prestações de serviços.

Visando, outrossim, provar que o erróneo enquadramento jurídico tributário foi objeto de reanálise por parte de uma equipa especialmente incumbida para o efeito pela Requerente.

Nessa sequência, visando suportar documentalmente tais factos, a Impugnada apresentou nove documentos, designadamente, “memorando da PwC de 20.10.2014 sobre o enquadramento em IVA das transações efetuadas pela Requerente, de um outro da E&Y relativos a propostas de consultoria fiscal sobre o mesmo tema e de documentos que provam o envolvimento da empresa W.....-T.... na identificação das questões fiscais da Requerente, e, bem assim, diversos e-mail e trocas de correspondência”, conforme é expressamente evidenciado no ponto 21 da decisão recorrida.

Mais se constata, atentando nos pontos 126 e 127 da matéria de facto, que tais factos apresentam a mesma redação, ou muito semelhante, com o teor da factualidade alegada pela Requerente nos artigos 40.º e 42.º da p.i., e cujo suporte documental foi- após conclusão da fase de instrução e para prova específica de tais realidades fáticas- expressamente ordenado pelo Árbitro Relator.

Ora, se foi reaberta a instrução para a descoberta da verdade material, duas conclusões podemos extrair: a primeira é a de que se entendia que a prova até então produzida era insuficiente; a segunda é a de que os documentos juntos - prova acrescida - foram valorados e reputados como relevantes como resulta da factualidade que, por referência a eles, veio a ser fixada.

Aliás, não só tais factos suportam a factualidade provada e em questão como lhes foi atribuída expressamente especial relevância já que na motivação da matéria de facto consta que “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 (cf. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596”, aplicável ex vi do artigo 29.º, nº1, alínea e), do RJ AT).”

O mesmo se extrai do ponto 144 da factualidade, o qual apresenta o seguinte teor: “Apesar de não serem exaustivos nem decisivos para a resolução da questão, os documentos trazidos aos autos pela Requerente em 04.02.2019 revelam, da parte desta, esforços para corrigir uma atuação excessivamente negligente da V..... em todo este processo.”

Acresce, ainda, que se atentarmos na fundamentação jurídica atinente à resolução da primeira questão, também nessa parte é feita menção “Este erro de enquadramento jurídico (**avançado por uma equipa constituída pela Requerente para o efeito**) teve como consequência que as transmissões fossem tributadas em Portugal, diferentemente do que aconteceria se estivéssemos perante prestações de serviços (as quais não seriam localizadas cá, por aplicação a contrario do disposto no art.º 6º, n.º 6, al. a), do CIVA)”, louvando-se esta conclusão exatamente na mesma factualidade a que *supra* fizemos alusão.

Por fim diga-se que não olvidamos que a Impugnada realça sobremaneira que, em seu entender, tal documentação não constituiu o fator único nem o mais relevante da decisão. Porém, como a Impugnante, no mínimo, implicitamente reconhece, teve influência e é essa factualidade (provada através da referida documentação) e as ilações dela extraídas para efeitos de decisão que importa

para se concluir que a factualidade tem de ser lida na sua integralidade e, nesse enquadramento, não há a mínima dúvida que tais documentos foram valorados para efeitos de ser aferido dos [e]sforços para corrigir uma atuação excessivamente negligente da V..... em todo este processo”.

Como se disse no acórdão desta Secção e Tribunal Central Administrativo Sul, de 22 de janeiro de 2015, proferido no processo nº 06208/12, “[a] omissão de notificação em causa constitui formalidade cuja inobservância influi no exame e decisão da causa, dado que preclui o direito das partes de se pronunciarem sobre os meios de prova da mesma (artigo 195.º/1, do CPC), pelo que forçoso se torna concluir que tal preterição consubstancia nulidade processual, cuja verificação inquina a sentença arbitral impugnada.

Tal direito não pode ser obliterado, seja em virtude da flexibilidade e celeridade processuais, seja com base no argumento de que os factos essenciais da causa mostram-se assentes e pacíficos. Porquanto, cabe recordar a formulação do direito antigo, mas ainda pertinente, segundo a qual «o juiz selecciona a matéria de facto relevante para a decisão da causa, segundo as várias soluções plausíveis de direito [artigo 511.º/1, do CPC, versão anterior à que decorre da Lei n.º 41/2013, de 26 de Junho]. Ora, a questão da pertinência e da força probatória dos documentos juntos pelas partes no processo, no qual se discute a legalidade de liquidações adicionais de IVA, entre o mais, por sobreposição de tributação ou duplicação de colecta, em razão da alegada existência de imposto autoliquidado, constituem questões que devem ser objecto da discussão contraditória. O que não sucedeu no caso em exame.”

Pelo que, contrariamente ao alegado pela Impugnada a aludida violação do contraditório teve influência na decisão da causa, não podendo, pelos limites legais impostos a este Tribunal quanto aos seus poderes de cognição (meramente cassatórios, o que significa que está limitado a uma apreciação de nulidade ou não da sentença e excluídos quaisquer poderes de conhecimento de mérito - artigos 25.º a 28.º do RJAT) serem apreciadas e valoradas quaisquer circunstâncias inerentes a consequências, alegadamente gravosas, dimanantes do eventual decurso do prazo de decisão.

Donde, face a todo exposto, impõe-se, ao abrigo do preceituado nos artigos 28.º e 16.º do RJAT e 195.º do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º do RJAT, julgar procedente a presente impugnação e, em consequência, determinar a remessa dos autos ao CAAD a fim de, em conformidade, se proceder ao cumprimento de contraditório e, após, os autos seguirem a tramitação que aí se entenda como a devida.

\*\*\*

#### IV. DECISÃO

Face ao exposto, ACORDAM, EM CONFERÊNCIA, OS JUÍZES DA SEGUNDA SUBSECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO deste Tribunal Central Administrativo Sul em **JULGAR PROCEDENTE A PRESENTE IMPUGNAÇÃO, DECLARAR NULA A DECISÃO ARBITRAL** E ORDENAR A REMESSA DOS AUTOS AO CAAD PARA OS EFEITOS CONSIGNADOS NO PONTO III DESTE ACÓRDÃO.

Custas pela Impugnada.

Registe. Notifique.

Lisboa, 28 de novembro de 2019



**(Patrícia Manuel Pires)**

**(Mário Rebelo)**

**(Anabela Russo)**

- 
- [1] cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 24/5/2011, proc.3514/09; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 6/8/2013, proc.6900/13; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 21/5/2015, proc.8167/14; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 31/3/2016, proc.8981/15; Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado e comentado, IV volume, Áreas Editora, 6ª. edição, 2011, pág.368
- [2] Acórdão do STA, proferido no processo nº 1249/16, datado de 20-06-2017.
- [3] Cfr., a este respeito, António Santos Abrantes Geraldés, Paulo Pimenta e Luís Filipe Pires de Sousa, Código de Processo Civil Anotado, Vol. I, Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2019, p. 488.
- [4] Vide Acórdão do STA proferido no processo nº 01763/13, de 04.06.2014.
- [5] Vide neste sentido, designadamente, Acórdão do STJ 02 de julho de 2015, processo nº 2641/13.7TTLSB.L1.S1, Ac. STJ 29 de janeiro de 2015, Proc. 531/11.7TVLSB.L1.S1 Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, 19 de abril de 2018, processo nº 533/04.0TMBRGK6.1.
- [6] JOSÉ ALBERTO DOS REIS Comentário ao Código de Processo Civil, vol. II, Coimbra Editora., pag. 486
- [7] Vide Aresto do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo nº 00545/08.4BEBRG, de 30 de novembro de 2011.
- [8] Vide, igualmente, Acórdão do TCA Sul proferido no processo nº 566/13.5 BELLE, com data de 14 de novembro de 2019.
- [9] cfr. artigo 25º, do RJAT; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 23/4/2015, proc.8224/14; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 22/10/2015, proc.8101/14; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 27/10/2016, proc.9711/16; Jorge Lopes de Sousa, Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, Guia da Arbitragem Tributária, Almedina, 2013, pág.237 e seg.