

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 500/2016-T**

**Tema: IVA – Prestação de serviços – Incidência espacial.**

## **Decisão Arbitral**

Acordam os árbitros Juiz José Poças Falcão (árbitro presidente), Dr. Álvaro Caneira (*designado pela Requerente*) e Professor Doutor António Carlos dos Santos (*designado pela Autoridade Tributária e Aduaneira*) no seguinte:

### **I. Relatório**

1. **A... LDA.**, com sede na Rua ... n.º..., ...-... ..., com o número de identificação fiscal..., requereu a constituição do tribunal arbitral coletivo em matéria tributária, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)) - tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação das liquidações oficiosas de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) respeitantes aos diversos períodos mensais dos anos de 2013 e de 2014, com o consequente reembolso das importâncias indevidamente cobradas acrescidas dos correspondentes juros indemnizatórios, contados nos termos legais.

2. As liquidações em causa, no montante global de € 114 695,86, foram oportunamente notificadas à Requerente em 10-05-2016, tendo o respetivo pagamento sido efetuado em sede de execução fiscal.

3. Como fundamento do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alega, em síntese, que as questionadas liquidações estão feridas de ilegalidade em consequência de irregularidades do procedimento inspetivo, em cujo relatório as mesmas se fundamentam,

bem como pela circunstância de se tratar de prestações de serviços que têm como efetivos destinatários sujeitos passivos estabelecidos noutra Estado membro da União Europeia.

**4.** Por seu lado, a Requerida (Administração Tributária e Aduaneira – AT), em resposta ao alegado, pronuncia-se pela improcedência do pedido e, conseqüentemente, pela manutenção dos questionados atos de liquidação, com fundamento no facto, decorrente de informação obtida no âmbito da cooperação administrativa ao abrigo do sistema VIES <sup>i</sup>, de os números de identificação fiscal dos adquirentes, ao abrigo dos quais foram efetuadas as operações em causa, se encontrarem cessados.

**5.** O pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 10-08-2016, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida (AT) em 08-09-2016.

**6.** No exercício da opção de designação de árbitro prevista na alínea b) do n.º 2 do 6º do RJAT e em cumprimento do disposto na alínea g) do n.º 2 do artigo 10.º e no n.º 2 do artigo 11.º, igualmente do RJAT, a Requerente designou como árbitro o Dr. Álvaro Caneira.

**7.** Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária e Aduaneira designou como árbitro o Professor Doutor António Carlos dos Santos.

**8.** De acordo com o disposto nos n.ºs 5 e 6 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD notificou a Requerente da designação do árbitro pelo dirigente máximo do serviço da Administração Tributária e Aduaneira em 25-10-2016 e notificou os árbitros designados pelas partes para designarem o terceiro árbitro que assume a qualidade de árbitro-presidente.

**9.** Em 09-11-2016 os árbitros designados pelas partes comunicaram ao CAAD a designação do Juiz Conselheiro José Poças Falcão como árbitro -presidente.

**10.** Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 09-11-2016.

**11.** Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 24-11-2016.

**12.** Regularmente constituído, o tribunal arbitral é materialmente competente, face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

**13.** As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03).

**14.** Em 15-03-2017, realizou-se a reunião arbitral, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 18.º do RJAT, tendo, na mesma, sido realizado o depoimento das testemunhas arroladas pela Requerente.

**15.** Foram produzidas alegações escritas pelos representantes da Requerente e da Requerida.

## **II. Matéria de facto**

**16.** Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, destacam-se os seguintes elementos factuais, que, com base nos elementos que integram o presente processo, se consideram provados:

**16.1.** A Requerente é uma sociedade por quotas, com estabelecimento estável, registada, para efeitos de IVA, a partir de 20 de Julho de 2010, com o CAE 052291-*Organização do Transporte*, encontrando-se enquadrada no regime geral de IRC e, em sede de IVA, no regime de periodicidade mensal.

**16.2.** Na sequência de reembolso solicitado na sua declaração periódica relativa ao mês de Novembro de 2014, objeto de análise interna conforme ordem de serviço n.º OI2015..., foi a Requerente destinatária de ação inspetiva, também interna, determinada através das ordens de serviço n.ºs OI2016... e OI2016..., decorrentes da análise do referido pedido de reembolso.

**16.3.** A ação inspetiva, interna e de âmbito parcial em sede de IVA, limitou-se aos anos de 2013 e de 2014.

**16.4.** A ação inspetiva decorreu entre os dias 7 e 14 de Março de 2016 e centrou-se em anomalias detetadas relativas à liquidação de imposto sobre operações efetuadas em diversos períodos daqueles anos.

**16.5.** Segundo consta do respetivo relatório de inspeção, os serviços competentes da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) constataram, no decurso da análise do referido pedido de reembolso, que a Requerente havia fornecido serviços de transporte intracomunitário de bens a clientes estabelecidos na Holanda, sendo as respetivas faturas emitidas em nome dos adquirentes B..., com o número de identificação fiscal ... e C..., com o número de identificação fiscal NL... .

**16.6.** As referidas faturas foram emitidas sem liquidação de IVA, nelas se fazendo constar, como motivo justificativo da não liquidação de imposto, a isenção prevista no artigo 14.º, n.º1, alínea q), do Código do IVA (CIVA).

**16.7.** No entendimento da AT, conforme decorre do relatório de inspeção tributária sobre o qual se fundamentam as liquidações impugnadas, as operações em causa

não podiam ser consideradas isentas de imposto, por se não encontrarem abrangidas pelo âmbito da norma da alínea q) do n.º 1, do artigo 14.º do CIVA, que estabelece estarem isentas deste imposto “q) *As prestações de serviços, com exceção das referidas no artigo 9.º deste diploma, que se relacionem com a expedição ou transporte de bens destinados a outros Estados membros, quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do imposto, dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, registado em imposto sobre o valor acrescentado e que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição;*”

**16.8.** Por consulta aos elementos do sistema de intercâmbio de informações sobre o IVA (sistema VIES), constataram os serviços da AT que os adquirentes dos serviços de transporte a que se refere a faturação acima referida - B... e C...- se encontravam com atividade cessada, não estando registados para efeitos de IVA desde 01-01-2013 e 25-03-2013, respetivamente.

**16.9.** Ainda no quadro da cooperação administrativa na área do IVA, a AT solicitou a colaboração da administração fiscal holandesa que, em resposta ao pedido que lhe foi formulado esclareceu que os referidos operadores se encontravam cessados desde as referidas datas “*confirmando ainda que as faturas do SP português deveriam ter sido emitidas em nome e com os NIPCs das entidades que lhes sucederam em virtude de ter ocorrido alteração quer nas participações sociais, quer ainda nos respetivos números de identificação fiscal*”.

**16.10.** Com base nos elementos acima referidos e considerando que as operações em causa não poderiam beneficiar da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea q), do CIVA, a AT procedeu à liquidação oficiosa de IVA relativo às prestações de serviços efetuadas aos operadores holandeses acima referidos constantes de 160 faturas, apurando os montantes anuais de 39 650,85 e de 75 044,98, com referência aos anos de 2013 e 2014, respetivamente, discriminados pelos correspondentes períodos mensais, conforme quadros constantes do ponto 1.3.1 do Relatório da Inspeção Tributária.

**16.11.** Depois de notificada do relatório de inspeção e de ter exercido o direito de audição foi a Requerente notificada em 10-05-2016 das liquidações acima referidas.

**16.12.** Não tendo efetuado o respetivo pagamento no prazo de pagamento voluntário, foi instaurado procedimento executivo, tendo a Requerente efetuado o pagamento do imposto já no âmbito das diversas execuções fiscais contra ela instauradas para cobrança coerciva do imposto em dívida, conforme vem certificado por técnica dos Serviços de Finanças de ... -Órgão da execução (cfr. certidão junta aos autos).

**17.** Não existem factos relevantes para a decisão de mérito que não se tenham provado.

### **III. Matéria de direito**

**18.** Não se suscitando divergências quanto à matéria de facto, que se dá como inteiramente provada, as Partes evidenciam, contudo, posições diferentes, que a seguir se sintetizam.

#### **i) Posição da Requerente**

**19.** Fundamentando o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente começa por alegar que as liquidações questionadas, constituindo atos consequentes da ação de inspeção tributária realizada na sequência do pedido de reembolso que formulou na sua declaração periódica de Novembro de 2014, devem ser declaradas feridas de nulidade.

**20.** Tal entendimento suporta-se na consideração de que será nulo o próprio procedimento de inspeção o que, no entender da Requerente, acarretaria a nulidade dos atos tributários consequentes.

**21.** A invocada nulidade do procedimento inspetivo decorreria, essencialmente, da circunstância de:

a) Não ter sido observado o disposto no artigo 49.º do RCPIT, isto é, não ter sido comunicado ao sujeito o início do procedimento.

b) O procedimento inspetivo ter excedido o prazo legal previsto no artigo 36.º do RCPIT.

**22.** Para além da invocada nulidade do procedimento inspetivo, de que, como consequência, decorreria a nulidade dos atos tributários impugnados, a Requerente, na sua argumentação, apresenta outros fundamentos que, em seu entender, conduzem à ilegalidade dos referidos atos.

**23.** Nesta vertente, alega a Requerente que há diversos anos fornece serviços de transporte intracomunitário de bens às empresas *B...* e *C...*, sujeitos passivos do IVA estabelecidos na Holanda, identificados com os números de identificação fiscal ... e..., respetivamente.

**24.** Depois de ter verificado, através do sistema VIES, a validade dos números de identificação fiscal que lhes foram fornecidos pelos adquirentes, a Requerente, relativamente aos serviços que lhes prestava, emitia a respetiva faturação sem liquidação de IVA, invocando, como motivo justificativo da não liquidação de imposto a isenção prevista na alínea q) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA.

**25.** Depois de ter verificado tal facto, a Requerente considerou ser desnecessário verificar a validade daqueles números de identificação para efeitos de realização de operações intracomunitárias com referência a cada operação realizada, mantendo sempre a emissão de faturas com a identificação dos adquirentes acima referida, circunstância que comunicava à AT através das correspondentes declarações recapitulativas.

**26.** Segundo a Requerente, a circunstância de não verificar, com referência a cada operação, a validade dos números de identificação fiscal dos adquirentes, alicerçava-se no facto de, por um lado, a faturação emitida ser aceite sem qualquer objeção por parte dos

clientes e, por outro, no de, fazendo constar aquela identificação nas suas declarações recapitulativas, não ter sido, até 2015, alertada pela AT da existência de qualquer irregularidade ou anomalia.

**27.** A Requerente reforça, ainda, tal entendimento no facto de ao longo dos anos de 2013 e 2014 lhe terem sido processados os reembolsos de IVA requeridos sem que fosse suscitada qualquer dúvida por parte da AT, tudo lhe fazendo a crer que nenhuma irregularidade ou anomalia existiria no seu procedimento.

**28.** Alega, pois, a Requerente, que a errada indicação dos NIF dos clientes resulta do facto de não ter sido oportunamente alertada pelos clientes relativamente ao facto de por alteração estatutária - mudança de acionista maioritário - e transformação de sociedade de responsabilidade ilimitada para sociedade de responsabilidade limitada, a *B...*, que manteve a mesma denominação social, e a *C...*, que, incorporando outras sociedades, passou a denominar-se *D...*, tendo-lhes sido atribuídos, pela administração fiscal holandesa, os NIF ... e..., respetivamente.

**29.** Não obstante os NIF constantes das faturas emitidas pela Requerente não corresponderem aos atuais NIF das empresas adquirentes, continuaram estas a aceitar e a contabilizar a faturação emitida.

**30.** Mantendo-se, assim, toda a normalidade nas relações empresariais da Requerente com as empresas suas clientes, a adquirente só em 2015, quando alertada pela AT, é que se apercebeu daquela alteração da identificação fiscal destas.

**31.** Conclui, assim, a Requerente que o facto de ter havido apenas alterações formais das sociedades destinatárias dos serviços a que se referem as liquidações impugnadas não modifica o regime do IVA aplicável por, em substância, se manterem os respetivos pressupostos legais: não ter havido desvio para consumo final por as empresas adquirentes, não obstante as alterações referidas, serem sujeitos passivos do IVA a que se aplica o

regime das transações intracomunitárias, já que as mesmas continuam exatamente a mesma atividade da que era anteriormente desenvolvida ao abrigo dos NIF anteriores.

**32.** Nestes termos, e com os fundamentos acima, em síntese referidos, a Requerente expressa a sua pretensão no sentido de ser considerado procedente o pedido de pronúncia arbitral sendo declarada a ilegalidade das liquidações impugnadas com a consequente restituição das importâncias indevidamente cobradas, acrescidas nos correspondentes juros indemnizatórios, contados nos termos legais.

**33.** Em alegações, a Requerente mantém o pedido, reafirmando a posição acima sintetizada quanto ao âmbito do pedido e sua fundamentação.

#### **ii) Posição da Requerida**

**34.** Na sua resposta, a referindo-se à nulidade do procedimento inspetivo invocado pela Requerente como fundamento do seu pedido de pronúncia arbitral, considera a Requerida que a invocação de tal nulidade, pelo facto de “*não ter sido remetida carta-aviso*” não terá qualquer fundamento, porquanto tal exigência apenas releva, segundo dispõe o artigo 49.º do RCPIT, quando se esteja perante procedimento inspetivo externo.

**35.** Acontece porém que, no caso em concreto, os procedimentos inspetivos são, como se depreende da análise ao processo administrativo, de natureza interna, pelo que a lei dispensa a aludida carta-aviso.

**36.** Assim, “*atendendo, por um lado, que o ordenamento jurídico português assenta no chamado direito positivo, bem como atendendo, por outro lado, que o RCIPTA, na sua redação, não exige, em momento algum - para os procedimentos de natureza interna - a expedição de carta-aviso, conclui-se que não merece acolhimento o pedido de nulidade requerido, porquanto não conhece qualquer sustentação legal.*”

**37.** Pronunciando-se sobre o pedido, no que respeita à materialidade dos atos impugnados, considera a Requerida que *“no âmbito do exercício da sua atividade a ora Requerente emitiu faturas relativas a prestações de serviços de transporte a dois sujeitos passivos holandeses, B..., NIF ... e C..., NIF..., tendo aí mencionado que os referidos serviços se encontravam isentos ao abrigo da alínea q), do nº1, do artigo 14º do Código do IVA.”*

**41.** Nessa circunstância, prossegue a Requerida, *“ não liquidou imposto nas operações tituladas pelas referidas faturas, tendo a ora Requerente considerado as referidas operações isentas ao abrigo da referida disposição legal muito embora os seus adquirentes não fossem sujeitos passivos do imposto com sede em território nacional, requisito essencial ao preenchimento da referida isenção.”*

**42.** Sobre o âmbito da referida isenção, considera a Requerida que, *“ para além de exigir aquele requisito, está associada à expedição de bens do território nacional para outros estados membros pelo que havia, face ao teor das referidas faturas, que averiguar se tais prestações de serviços estavam relacionadas com a transmissão de bens expedidos ou transportados para a Holanda, apesar de o requisito quanto ao adquirente do serviço não se verificar.”*

**43.** Nessa circunstância, os serviços tributários, *“por consulta à base de dados que a Requerida tem à sua disposição constatou-se que os dois clientes mencionados nas faturas a que se reportam os presentes autos se encontravam com a atividade cessada, não estando registados para efeitos de transações intracomunitárias desde 01.01.2013 e 25.03.2013.”*

**44.** Em face da informação obtida, *“foi solicitado um pedido de cooperação à Autoridade Tributária Holandesa que confirmou os dados anteriormente recolhidos, ou seja, confirmou que os clientes mencionados nas faturas da ora Requerente tinham cessado a sua atividade durante o primeiro trimestre do ano de 2013.”*

45. Considerando a informação obtida, entende a Requerida que “ *importa referir que a par do que acontece com as transmissões intracomunitárias de bens em que a transmissão na origem apenas beneficiará da isenção quando dê lugar a uma aquisição intracomunitária de bens tributada no destino, não sendo suficiente provar apenas que os bens saíram do território nacional, também no caso dos presentes autos para que não haja liquidação de imposto não basta que se diga que o serviço foi prestado a um cliente holandês.*”

46. Do exposto, a extrai a Requerida que “ *competia à ora Requerente provar a natureza dos adquirentes seus clientes, ou seja, competia-lhe provar que prestou serviços a sujeitos passivos do imposto, o que não logrou efetuar, dado que aqueles clientes tinham a sua atividade cessada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado à data da realização das operações.*

*E competia-lhe provar que os adquirentes do transporte eram sujeitos passivos do imposto na Holanda para efeitos de não se considerar que tais serviços não eram sujeitos a imposto em Portugal.*”

47. Em termos conclusivos, a Requerida expressa a sua posição no sentido de que “ *no caso dos presentes autos a isenção prevista na alínea q) do nº1 do artigo 14º do Código do IVA não era aplicável, uma vez que face a essa disposição o adquirente do transporte tinha de ser um sujeito passivo nacional.*

*Pouco importa, pois, que em termos de enquadramento se diga que tais prestações de serviços não estava, eventualmente, sujeitas a imposto nos termos da alínea a) do nº 6 do artigo 6º do Código do IVA, ou isentas nos termos da alínea q) do artigo 14º (como erradamente as considerou a Requerente).*

*Na verdade, quer subsumíveis numa ou noutra das normas há um requisito fundamental a ser preenchido - a natureza de sujeito passivo e sua confirmação efetiva.*”

*Só que, na realidade ao tempo da realização das operações os sujeitos passivos holandeses mencionados nas faturas da ora Requerente estavam cessados.*”

48. Com os fundamentos acima sumariamente expostos conclui a Requerida que *“deve ser repudiado o pedido de nulidade aduzido pela Requerente, dado o mesmo consubstanciar um manifesto e incontornável absurdo jurídico”... “não enfermando as liquidações de imposto efetuadas de qualquer ilegalidade como pretende fazer valer a Requerente.”*

49. Em sede de alegações, a Requerida mantém, com idêntica fundamentação, a posição já expressa na resposta a que se referem os pontos que antecedem.

### **iii) Do mérito do pedido**

50. As questões de fundo que se colocam à apreciação do Tribunal Arbitral no presente processo têm, no essencial, a ver com:

- a) A nulidade dos atos tributários impugnados, decorrente da alegada nulidade do procedimento inspetivo de que constituem atos consequentes;
  
- b) Saber se, face à matéria de facto dada como provada se verificam, ou não, os pressupostos da incidência, designadamente espacial, do IVA em território nacional em caso de prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens e, em caso afirmativo, se tais operações se encontram abrangidas pelo âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 14.º, n.º1, al. q), do CIVA;

### **Da nulidade do procedimento inspetivo**

51. A Requerente fundamenta o seu pedido de pronúncia arbitral, com base na alegação de que as liquidações impugnadas, constituindo atos consequentes da ação de inspeção tributária realizada na sequência do pedido de reembolso que formulou na sua declaração periódica de Novembro de 2014, devem ser declaradas feridas de nulidade.

**52.** Tal entendimento apoia-se na consideração de que será nulo o próprio procedimento de inspeção, por quanto ao mesmo se verifica terem sido praticadas irregularidades que, no entender da Requerente, acarretariam a nulidade dos atos tributários consequentes.

**53.** Segundo a Requerente, a nulidade do procedimento inspetivo decorreria, essencialmente, da circunstância de não ter sido observado o disposto no artigo 49.º do RCPIT, isto é, não ter sido comunicado ao sujeito passivo o início do procedimento e, por outro lado, o procedimento inspetivo ter excedido o prazo legal previsto no artigo 36.º do RCPIT.

**54.** Considerando o que vem alegado pela Requerente, e, mesmo que, por mera hipótese, se admitisse a existência de eventuais deficiências do procedimento inspetivo nos termos apontados no pedido, não parece que daí resultasse a nulidade do procedimento, sem prejuízo, contudo, de poder considerar-se a sua eventual anulabilidade.<sup>ii</sup>

**55.** Todavia, mesmo a eventual invocação da anulabilidade do procedimento inspetivo em decorrência das alegadas deficiências de comunicação do seu início e de prolongamento no tempo para além do prazo legal, em violação dos artigos 49.º e 36.º do RCPIT, não gera a anulabilidade do procedimento inspetivo.

**56.** De acordo com a jurisprudência maioritária do STA, que aqui se acompanha, as referidas deficiências do procedimento configuram meras irregularidades, sem efeitos invalidantes, se ao interessado tiver sido dado conhecimento do procedimento e do seu objeto a tempo de nele participar e se lhe tiver sido dada a possibilidade legal de exercer o seu direito de audição durante o procedimento inspetivo.<sup>iii</sup>

**57.** No tocante ao incumprimento do prazo previsto no artigo 36.º do RCPIT, a jurisprudência dos tribunais superiores tem vindo a orientar-se no sentido de que se trata de prazo meramente ordenador cuja violação tem apenas como consequência a cessação do efeito suspensivo do prazo de caducidade previsto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT.<sup>iv</sup>

**58.** Porém, a abordagem e aprofundamento destas questões relativamente à situação em análise é inteiramente dispensável no presente caso porquanto, dos elementos do processo, se extrai que a ação inspetiva que gerou as liquidações impugnadas decorreu de atos inspetivos inseridos em procedimento interno de inspeção (cfr. RCPIT, art. 13.º/a)).

**59.** As normas invocadas pela Requerente para fundamentar o seu pedido de declaração de nulidade dos atos tributários em consequência de nulidade do procedimento inspetivo referem-se, exclusivamente, a atos de inspeção externa, isto é, àqueles que se realizam fora dos serviços da Administração Tributária (cfr. RCPIT, art. 13.º/b)).

**60.** Não sendo este o presente caso, o pedido, nesta vertente, terá necessariamente de ser considerado improcedente.

#### **Da ilegalidade dos atos tributários**

**61.** Como já antes de referiu, a Requerente fundamenta, ainda, o seu pedido de pronúncia arbitral na circunstância de os adquirentes dos serviços a que respeitam as liquidações questionadas serem sujeitos passivos de IVA, estabelecidos noutro Estado membro da União Europeia (Holanda), abrangidos pelo regime geral das transações intracomunitárias e que, do lapso praticado no tocante à errada indicação dos NIF, não decorreu qualquer desvio de serviços para consumo privado.

**62.** Tendo em atenção a materialidade fixada e dada como provada importa analisar o enquadramento legal das operações em causa, considerando a legislação, nacional e comunitária, aplicável.

**63.** As operações realizadas pela Requerente, um sujeito passivo registado em Portugal para efeitos de IVA que tem como atividade principal a “Organização do Transporte”- (CAE 052291), são qualificadas como prestações de serviços de transportes.

**64.** Iniciando-se o transporte em Portugal e sendo o seu destino a Holanda estamos perante prestações intracomunitárias de serviços de transporte (cfr. CIVA, art. 1.º, n.º 2, al. e) e DT 2006/112/CE – Diretiva de Consolidação do IVA - art. 151.º).

**65.** Em termos de incidência do IVA, a localização em Portugal ou não deste tipo de prestações de serviços depende da qualidade do *adquirente*, ou seja, da questão de saber se este tem ou não a natureza de sujeito passivo. Se o adquirente for também um sujeito passivo (em outro EM) estaremos perante uma operação B2B que não é tributada em Portugal. Esta solução depreende-se, *a contrario*, da regra geral da localização das prestações de serviços, tal como resulta do artigo 6.º, n.º 6, alínea a), do CIVA. A operação será tributada no destino (Holanda) com base no direito holandês (cfr. Diretiva de Consolidação do IVA, art. 44.º).

**66.** Sobre esta operação não incide IVA em Portugal. Não estamos, pois, perante uma operação tributável, mas sim isenta. Apesar disso, o transportador terá *direito à dedução do IVA* suportado a montante, no caso em análise, mediante reembolso. Não liquida IVA (uma vez que estão afastadas as regras de incidência em Portugal) mas deduz o IVA suportado a montante.

**67.** Contudo, o direito à dedução não se baseia, neste caso, no artigo 14.º, n.º 1, al. q), do CIVA (como alega a Recorrente e como implicitamente a AT aceitou quando efetuou reembolsos solicitados com base nessa fundamentação), mas, salvo melhor opinião, emerge por força do disposto na alínea b) II) do n.º 1 do artigo 20.º do mesmo Código.

**68.** Com efeito, este dispositivo estabelece o seguinte: "*Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes*": "*Transmissão de bens e prestações de serviços que consistam em operações efetuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem realizadas no território nacional*". Não estamos, pois, perante operações isentas, mas sim perante operações localizadas em outro Estado membro ("fora do campo espacial do IVA nacional").

**69.** A prova do direito ao reembolso incumbe a quem o invoca, neste caso, o transportador. A AT andou bem ao recusar os reembolsos quando, após consulta, via VIES, das bases de dados holandesas, verificou que os adquirentes haviam cessado a atividade. Do ponto de vista da segurança jurídica, havia o risco de estarmos perante reembolsos indevidos ou obtidos fraudulentamente.

**70.** No entanto, a AT vai longe de mais quando conclui que a operação passa, por esse facto, a ser tributada em Portugal. Uma vez que a extinção de benefícios fiscais tem por consequência a reposição automática da tributação-regra, o fim de uma isenção faz nascer, sem mais, o direito à tributação. Todavia, esta automaticidade não ocorre com a situação de exclusão tributária derivada de uma regra de não incidência

**71.** Assim, o CIVA (acompanhando o estatuído na Diretiva de Consolidação do IVA) estabelece que, no caso do aquirente não ser um sujeito passivo (questão a avaliar de acordo com o ordenamento jurídico holandês), estaremos perante uma operação B2C tributada na origem (Portugal).

**72.** É, pois, o enquadramento que decorre da conjugação do disposto na al. b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA com a al. b) do n.º 10 do mesmo artigo. Neste caso, o direito à dedução do transportador seguiria as regras gerais das operações internas. O ónus da prova do facto tributário ser localizado em Portugal incumbe aqui à AT. Mas este facto - haver uma prestação de serviços de transporte para um não sujeito passivo - não pode ser diretamente deduzido do facto de constar de uma determinada base de dados que um determinado sujeito passivo cessou a sua atividade. As informações disponibilizadas pelo sistema VIES podem, de facto, sofrer de diversas inexatidões.

**72.** O Regulamento (CE) n.º 904/2010, de 07-10-2010 (aplicável a partir de 1 de Janeiro de 2012) distingue, no quadro das operações intracomunitárias, as entregas intracomunitárias de bens (transmissões na terminologia portuguesa) e as prestações intracomunitárias de serviços, considerando como tal as prestações que devam ser declaradas no mapa

recapitulativo previsto no artigo 262.º da Diretiva 2006/112/CE (a que corresponde, entre nós, a declaração recapitulativa prevista no art. 29.º, n.º 1, al. i), do CIVA).

**73.** Estas informações relativas aos mapas recapitulativos, bem como os dados relativos à identidade, atividade, forma jurídica e endereço das pessoas a quem tenha sido atribuído um n.º de identificação IVA (por força de recolha das declarações de início, alteração ou cessação de atividade e, bem assim a data de emissão deste n.º de identificação IVA) e os dados relativos aos n.ºs IVA emitidos, mas que tenham perdido a sua validade (incluindo a data desta perda) devem ser armazenados num sistema eletrónico. Compete ao EM que recolhe tais informações o seu armazenamento proceder a essa operação "sem demora", assegurar que elas estão atualizadas, completas e exatas e permitir, durante um período mínimo de cinco anos (arts 18º a 20º do citado Regulamento), o acesso às informações constantes dessa base de dados a autoridades competentes de outros Estados membros (art. 21.º) e a operadores intracomunitários.

**74.** Neste último caso, segundo o artigo 31.º do referido Regulamento, *"as autoridades competentes de cada Estado-Membro asseguram que as pessoas envolvidas em entregas intracomunitárias de bens ou em prestações intracomunitárias de serviços (...) sejam autorizados a obter, para os efeitos deste tipo de operações, confirmação por via eletrónica da validade do número de identificação IVA de determinada pessoa bem como do nome e endereço correspondente"*.

**75.** O meio de acesso a estas informações é o sistema VIES (Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA) que é um motor de pesquisa" (não uma base de dados) da Comissão Europeia que vai buscar as informações pretendidas às bases de dados nacionais do IVA.

**76.** No caso de haver uma resposta inválida (ou seja, quando o n.º de IVA em questão não estiver registado na base de dados nacional) pode ocorrer, em princípio, uma das seguintes situações: ou o número de IVA não existe, ou não foi ativado para transações comerciais entre países da UE ou o registo ainda não foi concluído (uma vez que alguns países exigem

um registo separado para as operações entre países da UE). Pode igualmente ocorrer que as informações acedidas através do sistema VIES sejam, no momento do acesso, incompletas ou inexatas (quer por deficiente informação dos operadores económicos nas suas declarações, quer por execução negligente das autoridades do Estado membro que regista essas informações nas suas bases de dados).

**77.** Assim, para que a AT possa considerar o adquirente como um particular (e desse modo localizar a operação em Portugal no plano da incidência espacial) é necessário que o adquirente não seja mesmo um verdadeiro sujeito passivo.

**78.** A informação de cessação de atividade acedida através do VIES constitui uma presunção nesse sentido, mas como todas as presunções consagradas em sede de incidência admitem sempre prova em contrário (cfr. art. 73.º da LGT).

**79.** No presente caso, como decorre da materialidade dada como provada, os adquirentes não cessaram o exercício material da atividade, passaram sim a operar, no quadro de reestruturações empresariais diversas, com outro n.º de identificação IVA, sem que tal informação tivesse sido disponibilizada (pelo menos, em tempo) nas bases de dados holandesas acessíveis através do sistema VIES.

**80.** Nestes casos, decorre do Regulamento de Execução do IVA – Regulamento de Execução (UE) 282/2011, de 15 -03-2011 - um princípio geral cuja aplicação no caso concreto permitiria invalidar a presunção de incidência.

**81.** Com efeito, os §§ 2.º e 3.º do artigo 20.º deste diploma estatuem, respetivamente, que o prestador deve determinar o lugar de estabelecimento do sujeito passivo (acrescente-se ou do particular, se for o caso) *"com base na informação fornecida pelo destinatário e verificar essa informação através de mediadas de segurança comerciais normais, tais como as relativas aos controlos de identidade ou de pagamento"* e que *"a informação **pode** incluir o número de identificação IVA atribuído pelo Estado-membro onde o destinatário está estabelecido"*.

**82.** Não é, pois, à partida, a atribuição do n.º IVA que constitui um determinado operador em sujeito passivo (não é um requisito exigível pelo direito europeu para esse efeito), mas sim o tipo de atividade económica e de operações que leva a cabo.

**83.** No presente caso, a atividade económica prosseguiu, como decorre da matéria de facto apurada, mas sob outro n.º de identificação IVA, sem que tal informação constasse das bases de dados holandesas acessíveis através do VIES.

**84.** Estando, assim, em causa prestações de serviços de transporte intracomunitário cujos adquirentes são sujeitos passivos do IVA estabelecidos noutro Estado membro (Holanda) e aí registados para efeitos de realização de operações intracomunitárias, tais serviços são localizados, e conseqüentemente, sujeitos a tributação no Estado membro onde aqueles se encontram estabelecidos (Diretiva 2006/112/CE, art. 44.º).

**85.** Considerando as operações em causa como localizadas em Portugal e procedendo à liquidação oficiosa em consequência da não verificação dos pressupostos da isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, al. q), do CIVA, a AT incorreu em erro, de facto e de direito.

**86.** Nestes termos, e com os fundamentos acima expressos, o pedido em apreciação merece provimento.

#### **iv) Do pedido de juros indemnizatórios**

**87.** A Requerente cumula com o pedido de anulação dos atos tributários que constituem objeto dos presentes autos, o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

**88.** Constitui pressuposto da atribuição de juros indemnizatórios ter havido erro, de facto ou de direito, imputável à AT do qual resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (cfr. LGT, art. 43.º, n.º 1).

**89.** No caso dos autos, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, pelas razões que se apontaram anteriormente, a Requerente efetuou o pagamento de importâncias manifestamente indevidas.

**90.** Resulta, também, dos autos, que a ilegalidade dos atos de liquidação objeto do presente processo é diretamente imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal, padecendo de uma errada apreciação dos factos juridicamente relevantes e errada aplicação das normas jurídicas ao caso concreto.

**91.** Reconhece-se, assim, à Requerente o direito aos juros indemnizatórios peticionados, contados, à taxa legal, sobre os montantes indevidamente cobrados, desde a data do respetivo pagamento até ao momento do efetivo reembolso (cfr. LGT, art.43.º, n.º 1 e CPPT, art. 61.º).

#### **IV. Decisão**

Nos termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Determinar a anulação das liquidações oficiosas de IVA relativas aos anos de 2013 e de 2014 que constituem o objeto do presente processo, com o conseqüente reembolso das importâncias indevidamente cobradas;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 24.º, n.º- 5, do RJAT, 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em € 114 695,86, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º1, alíneas a) e b), do

RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas: Não tendo o Tribunal sido constituído nos termos previstos no n.º 1 e na alínea a) do n.º 2, do artigo 6.º, do RJAT, não tem lugar a fixação do montante das custas e sua repartição pelas partes (Cfr artigo 22º-4, do RJAT)

Lisboa, 9 de maio de 2017

**O Árbitro Presidente**

(Juiz José Poças Falcão)

**O Árbitro Vogal,**

(Dr. Álvaro Caneira)

**O Árbitro Vogal,**

(Professor Doutor António Carlos dos Santos)

---

<sup>i</sup> VAT Information Exchange System – Regulamento (UE) 904/2010, de 7 de Outubro, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

ii Cfr. CPA, arts. 161.º e 163.º e CPCivil, art. 195.º.

iii Cfr. STA, Acs. de 8.5.2013, Proc. 0841/11, de 5.11.2014, Proc. 0914/13, de 29.6.2016, Proc. 01095/15. No mesmo sentido, TCAS, Ac. de 23.10.2012, Proc. 05792/12 e Decisão Arbitral, de 4.3.2016, Proc. 405/2015-T).

iv Cfr. STA, Acs. de 7.5.2008, Proc. 102/08, de 4.6.2008, Proc. 103/08, TCAS, Acs. de 10.12.2008, Proc. 080/08, de 12.5.2009, Proc. 02961/09, e de 29.5.2014, Proc. 06580/13 e TCAN, Acs. de 24.1.2008, Proc. 40/03-Braga e de 29.3.2012, Proc. 37/07.9BEPNF.