

(ii) a declaração de ilegalidade, e conseqüente anulação, da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa onde a Requerente contestou a legalidade daquelas liquidações (“Decisão Contestada”) (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido) e

(iii) a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) no reembolso das quantias indevidamente pagas com respeito a tais liquidações - no montante total de € 175.244,48 (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), acrescidas dos devidos juros indemnizatórios, nos termos do disposto no art.º 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) e de juros de mora, se a eles houver lugar.

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

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 13-12-2016.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 25-01-2017 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 14-02-2017.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou processo administrativo.

Por despacho de 02-05-2017 foi dispensada reunião e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica, essencialmente, à prestação de serviços no âmbito das seguintes actividades: i) agente de navegação, ii) transitário, e iii) intermediário no âmbito de contratos de frete marítimo (certidão permanente do registo comercial, junto com o pedido de pronúncia arbitral, como documento n.º 4, cujo teor se dá como reproduzido);
- b) A Requerente, enquanto agente de navegação, presta serviços relacionados com as necessidades dos navios que escalam os portos nacionais e adicionalmente presta, igualmente, serviços de frete marítimo de mercadorias, efectuados pelos armadores seus representados, em transportes intracomunitários e extracomunitários;
- c) Enquanto transitário, a empresa presta serviços relacionados com a coordenação e organização de todas as operações de transporte, designadamente transporte nacional e internacional;
- d) A Requerente é sujeito passivo de IVA e está enquadrada no regime normal de periodicidade mensal;

- e) A Requerente é responsável pela coordenação da logística associada à entrada e permanência de um navio num porto nacional, sendo uma das funções assumidas pela Requerente junto dos seus clientes garantir que a tripulação desses navios dispõe de recursos económicos para fazer face às despesas que possam ter que assumir em território nacional durante o período de permanência do navio em território nacional, o que concretiza através de «*avanço ao comandante*», em que os montantes entregues aos comandantes são previamente transferidos pelo armador (proprietário do navio) para a Requerente e a Requerente emite uma nota de crédito no momento em que recebe a transferência bancária do armador, pelo que a Requerente apenas se limita a entregar ao comandante (em nome e por conta do armador seu cliente) o montante que lhe é previamente transferido para esse efeito (documentos n.ºs 5 a 11 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- f) Os montantes do «*avanço ao comandante*» entregues pela Requerente, no valor total de € 250.339,96, foram registados pela Requerente e contas de terceiros, não sendo considerados seus gastos (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- g) A Requerente não liquidou IVA relativamente a tais montantes do «*avanço ao comandante*», tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira liquidado adicionalmente € 57.578,19;
- h) Para além dos montantes do «*avanço ao comandante*» a Requerente suportou pequenos custos em nome e por conta dos clientes, indicados no documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, no montante total de € 3.416,68 a que deu tratamento idêntico, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira liquidado adicionalmente € 785,82;
- i) A Requerente presta serviços aos armadores dos navios relativamente à conservação das mercadorias transportadas, disponibilizando-lhes energia;
- j) Os serviços referidos na alínea anterior são indicados nas faturas emitidas como “Energia” e para esse efeito a Requerente emite, posteriormente, uma factura ao

proprietário da embarcação pela mesma disponibilização de energia, sem liquidar IVA;

- k)** Os montantes relativos à disponibilização de energia aos navios são indicados no documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, e ascendem a um montante total de € 1.037,27, pelo que o IVA adicionalmente liquidado pela AT com relação a tais valores, pagos em nome e por conta de terceiros, ascende a € 238,57;
- l)** A Requerente, enquanto agente de navegação representa o armador (proprietário de navio de navegação em alto mar) junto das autoridades locais e dá cumprimento às obrigações que impendem sobre o armador junto dessas autoridades;
- m)** Para este efeito, a Requerente faz uma estimativa do montante total em causa com base em regras de experiência, e solicita ao armador um adiantamento/provisão por conta de tais serviços – o “avanço da conta de escala” – e, após a prestação dos serviços, é emitida a respetiva fatura pelos serviços prestados enquanto agente de navegação, abatendo-se ao valor a pagar o montante já pago a título de adiantamento (documentos n.ºs 13, 14 e 35 juntos com o pedido de pronúncia arbitral cujos teores se dão como reproduzidos);
- n)** Os montantes relativos a «conta de escala» estão identificados no documento junto n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, ascendendo a € 305.347,89, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira liquidado adicionalmente IVA no valor de € 70.230,01;
- o)** A Requerente intermedeia a contratação de serviços de transporte entre os donos das mercadorias e os armadores dos navios através da atividade de frete marítimo, sendo contratada por empresas que pretendem transportar uma determinada mercadoria por via marítima e, não dispondo de navios próprios para o efeito, subcontrata a armadores o transporte necessário;
- p)** Os montantes relativos aos serviços de frete constam do documento n.º 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido,

ascendendo a € 63.935,39, montante esta relativamente ao qual a Autoridade Tributária e Aduaneira liquidou IVA no montante de € 14.075,14;

- q) A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou inspecção à Requerente, na sequência da apresentação de um pedido de reembolso de IVA, que conduziu à emissão da Ordem de Serviço OI2015... e, depois, das OI2015..., OI2015... e OI2015..., relativas aos períodos de 2011 a 2014;
- r) Na acção inspectiva foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária cuja cópia consta do documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que, além do mais, se formulam as seguintes **conclusões**:

III - Conclusões

Da análise efetuada aos documentos enviados pelo contribuinte, bem como às declarações recapitulativas entregues e constantes do sistema de informação da AT, verificamos que:

III. 4.1 - *O contribuinte prestou serviços a clientes com domicílio em diversos países comunitários, que considerou não localizados em Portugal, por aplicação da al. a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA a contrario, evidenciados nas respectivas declarações periódicas (campo 7), que se encontram com as seguintes irregularidades: clientes cessados em data anterior aos serviços prestados; clientes com início de atividade após os serviços prestados e clientes não registados para efeitos de IVA no sistema VIES.*

III.4.2 - *Seguidamente apresenta-se uma listagem dos clientes que se encontravam cessados com data anterior aos serviços prestados. No anexo n.º 1 encontram-se os respectivos comprovativos das datas de cessação.*

NIF	Data de cessação
	01-01-1996
	31-12-2004
	01-01-2007
	31-07-2007
	31-07-2009
	31-12-2005
	31-07-2012
	02-02-2010
	08-05-2009
	28-09-2010
	27-01-2009
	30-03-2011
	07-09-2010
	01-03-2010
	13-06-2004
	29-02-2004
	31-12-2009
	31-12-2010
	28-02-2014
	04-07-2002

III.4.3 - O NIF... iniciou atividade em 11-01-2013 e o contribuinte prestou-lhe serviços em datas anteriores. No anexo n.º 2 encontra-se o comprovativo da data de início da atividade.

III.4.4 - Os NIF não registados para efeitos do IVA no sistema VIES são, conforme anexo n.º 3, os seguintes: ..., ..., ..., ... e

III.4.5 -As situações irregulares espelhadas no ponto III.4.1 conduzem a que os adquirentes dos serviços prestados sejam, de um modo geral, considerados não sujeitos passivos, pelo que as operações a eles efetuadas não podem ser consideradas localizadas nos respetivos Estados membros, por aplicação da al. a) ao n.º 6 do art. 6.º do CIVA a contrario. Assim, consideram-se que todas as operações efetuadas aos clientes referidos nos pontos III.4.2, III.4.3 e III.4.4 se consideram localizadas em Portugal por aplicação da al. b) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA. Analisado o teor dos serviços prestados a todos estes clientes, poderia ser aplicável a isenção prevista na al. j) do n.º 1 do art. 14º do CIVA, que respeita às necessidades diretas das embarcações afetas à navegação marítima em alto mar que assegurem o exercício de uma atividade comercial,

industrial ou de pesca, por aplicação das al. d) e f) do n.º 1 do referido art. 14º, bem como da respectiva carga. No entanto e tal como dispõem as referidas alíneas do art. 14º, esta isenção só seria aplicável se estivéssemos na presença de operações conexas com o exercício de uma atividade comercial, industrial ou da pesca, ora tal não poderá ser aplicável aos serviços em análise, pois o desenvolvimento daquelas atividades não poderá ser por não sujeitos passivos que se encontram cessados, inexistentes ou não registados para efeitos de IVA.

III.4.6 *-Assim se conclui que todos os serviços prestados aos clientes evidenciados nos pontos III.4.2, III.4.3 e III.4.4, se encontram localizados em Portugal, por aplicação da al. b) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA, não sendo aplicável qualquer isenção, pelo que se encontram sujeitos a imposto à taxa normal de acordo com a al. c) do n.º 1 do art 18.º do CIVA.*

- s) Na sequência das acções inspectivas foram emitidas as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:

Período	Liq. IVA	Valor	Liq. Juros compensatórios	Valor	TOTAL
2011/01		332,20 €		57,23 €	389,43 €
2011/02		5.020,83 €		847,35 €	5.868,18 €
2011/03		769,81 €		127,47 €	897,28 €
2011/04		3.196,44 €		517,39 €	3.713,83 €
2011/05		8.100,00 €		1.286,24 €	9.386,24 €
2011/06		534,61 €		83,14 €	617,75 €
2011/07		628,13 €		95,41 €	723,54 €
2011/08		776,12 €		112,87 €	888,99 €
2011/09		968,58 €		137,17 €	1.103,75 €
2011/11	2015	3.401,46 €	-	-	3.401,46 €
2012/01		187,44 €	-	-	187,44 €
2012/03	2015	6.773,28 €	-	-	6.773,28 €
2012/04	2015	2.376,74 €	-	-	2.376,74 €
2012/07	2015	650,69 €	-	-	650,69 €
2012/08	2015	1.845,35 €	-	-	1.845,35 €
2012/09	2015	1.899,38 €	-	-	1.899,38 €
2012/10	2015	2.948,75 €	-	-	2.948,75 €
2012/11	2015	2.421,15 €	-	-	2.421,15 €
2012/12	2015	1.721,08 €	-	-	1.721,08 €
2013/01	2015	6.502,64 €	-	-	6.502,64 €
2013/02	2015	2.334,76 €	-	-	2.334,76 €
2013/03	2015	5.175,27 €	20152200436	442,37 €	5.617,64 €
2013/04	2015	8.043,69 €	-	-	8.043,69 €
2013/05	2015	6.311,02 €	-	-	6.311,02 €
2013/06	2015	6.893,49 €	-	-	6.893,49 €
2013/08	2015	5.003,47 €	-	-	5.003,47 €
2013/09	2015	2.416,98 €	-	-	2.416,98 €
2013/10	2015	14.143,01 €	-	-	14.143,01 €
2013/11	2015	1.749,84 €	-	-	1.749,84 €
2013/12	2015	5.931,21 €	-	-	5.931,21 €
2014/01	2015	13.738,13 €	-	-	13.738,13 €
2014/02	2015	4.231,26 €	-	-	4.231,26 €
2014/04	2015	699,58 €	-	-	699,58 €
2014/05	2015	1.849,79 €	-	-	1.849,79 €
2014/06	2015	2.329,83 €	-	-	2.329,83 €
2014/07	2015	2.679,66 €	-	-	2.679,66 €
2014/08	2015	3.254,66 €	-	-	3.254,66 €
2014/09	2015	4.539,79 €	-	-	4.539,79 €
2014/10	2015	29.159,43 €	-	-	29.159,43 €
TOTAL					112.762,06 €

- t) A Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações que teve o n.º ...2016...;
- u) A reclamação graciosa foi parcialmente deferida por despacho de 24-08-2016, que manifesta concordância com uma informação, cuja cópia consta do documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

Para tanto, a reclamante alega o seguinte:

A. Falta de prova dos factos constitutivos que sustentam as liquidações:

1. Para contextualizar, dir-se-á antes de mais que, na sequência de um procedimento de inspeção tributária, concluiu-se pela existência de algumas irregularidades no âmbito da atividade da reclamante (ponto III.4.1 do relatório final, a fls. 171), a saber:

a. Clientes com data de cessação da atividade anterior à data da prestação dos serviços;

b. Clientes com data de início de atividade posterior à data de prestação dos serviços;

c. Clientes não registados para efeitos de IVA no sistema VIES.

2. Desta feita, considerou-se que os adquirentes dos serviços prestados pela reclamante não são sujeitos passivos.

3. Assim, estes serviços que a reclamante considerou não localizados em Portugal, por aplicação da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA a contrario, deveriam ser considerados como localizados em Portugal e sujeitos a IVA, nos termos da alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, a taxa normal (alínea c) do n.º 1 de artigo 18.º do Código do IVA).

4. Na sua petição inicial, a reclamante começa por pôr em causa as premissas factuais do relatório final, descritas no ponto 1.

5. Desde logo, porque esta prova é feita através de impressões de consultas feitas ao sistema VIES pelos serviços de inspeção apenas em 2015-03-31 e 2016-05-13 (a fls. 178 a 204).

6. E, por outro, por conta da falta de fiabilidade e atualização do próprio sistema VIES. Em primeiro lugar, aponta-se, a propósito, o facto de a Comissão Europeia rejeitar qualquer tipo de responsabilidade quanto à exatidão da informação aí prestada (artigos 62.º a 64.º da petição, a fls. 18 a 17); em segundo lugar, também os tribunais judiciais e arbitrais já corroboraram esta ideia, questionando a coerência dos elementos constantes do sistema (artigo 65.º a 67.º da petição, a fls. 17 a 18).

7. Em resumo: "O que se questiona, contudo, é se a informação recolhida do VIES em 2015 seria verdadeira em 2011, 2012, 2013 e 2014 à data da emissão das futuras e se a informação disponível no sistema VIES é suficiente por si só e é fiável ao ponto de dispensar ou não poder ser complementada por outro meio de prova" (artigo 42.º do articulado da reclamante, a fls. 13).

8. Ora, estando em causa o alegado direito da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) de liquidar adicionalmente IVA, o ónus da prova dos factos constitutivos respetivos incumbe exclusivamente princípio à AT (n.º 1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributaria [LGT]), factos estes sobre os quais não poderá recair qualquer margem de dúvidas, lembrando que não se aplica aqui o princípio "in dubio pro fisco".

9. Neste sentido, encontra-se igualmente violado o n.º 1 do artigo 75.º da LGT na medida em que cabe à AT a ilisão da presunção de veracidade e de boa-fé de que as declarações periódicas apresentadas pela reclamante beneficiam.

10. "Nestes termos, não podem restar dúvidas de que, nos termos do artigo 100.º do CPPT, as Liquidações Adicionais nunca deveriam ter tido lugar, sendo ilegais, uma vez que a AT não fez prova dos elementos constitutivos da sua pretensão tributária e, caso se admita que foi feita alguma prova, este sempre se deverá considerar insuficiente pelas dúvidas que residem sobre a fiabilidade da mesma" (artigo 76.º da petição da reclamante, a fls. 20).

B. Aquisição dos serviços por sujeitos passivos de IVA com números de identificação fiscal válidos:

11. Por contactos com os seus clientes, a reclamante conseguiu reunir alguns elementos adicionais que lhe permitem concluir pela validade dos respetivos números de identificação fiscal, à data da emissão das faturas e, consequentemente, pela qualidade de sujeitos passivos de IVA dos mesmos.

a. Entidades com atividade alegadamente cessada:

12. Quanto ao cliente B..., com o número de identificação no VIES ..., verificou-se que o mesmo se encontra válido (a fls. 228) ainda que com o seu número de identificação fiscal alterado para

13. A reclamante, que desconhecia, à data, esta alteração, não pode já utilizar o expediente de anulação e substituição de cada fatura (ratificação de faturas inexatas do n.º 3 do artigo 78.º do Código do IVA) por se encontrar ultrapassado o prazo de dois anos para o efeito.
14. O que importa reter (...) é que os serviços forem efectivamente prestados e uma entidade em plena actividade e com um número de identificação fiscal válido" (artigo 85.º da petição, a fls. 22).
16. O mesmo raciocínio é de aplicar ao cliente C..., com o número de identificação fiscal ..., tendo sido alterado para ... (a fls. 230).
16. Bem como ao cliente D..., com o número de identificação fiscal ... alterado para ... (a fls. 232).
17. O mesmo sucede com o cliente E..., ..., cujo número de identificação fiscal foi alterado para Neste caso, apenas não foi possível obter o comprovativo do sistema VIES por um erro no próprio sistema, alheio à reclamante (fls. 234).
16. Ainda com o cliente F..., ..., com o seu número de identificação fiscal alterado para ... (a fls. 236).
19. Situação idêntica encontramos para o cliente G... SA, ES ..., com alteração para o número de identificação fiscal ... (a fls. 242).
20. De igual forma, quanto ao cliente H..., St, com o número de identificação fiscal..., houve uma alteração da denominação para H... S.A., correspondente à alteração do tipo societário de sociedade limitada para sociedade anónima, com a consequente alteração do número para ... (e fls. 248).
21. A alteração do número de identificação fiscal aplica-se, também, ao cliente I..., de ... para ... (a fls. 260).
22. E também ao cliente J..., com o número de identificação fiscal..., alterado para ... (a fls. 232).
23. O mesmo raciocínio se aplica ao cliente K..., com o número de identificação fiscal ..., alterado para..., válido no sistema VIES (a fls. 266).
24. A alteração da denominação social verificou-se também quanto ao cliente L... KG, número de identificação fiscal ... para M..., com o número ...- este último válido no sistema VIES (a fls. 270).

25. *No que sucede ao cliente N..., o número de identificação fiscal foi alterado de ... para ..., reconhecendo a reclamante que nenhum dos números se encontra válido no VIES.*

28. *Esta entidade foi extinta na sequência de processo de insolvência; porém, os serviços foram prestados antes dessa data.*

27. *No que se refere ao cliente O... S.A., com o número de identificação fiscal..., é junto pela reclamante um certificado emitido pelas autoridades fiscais espanholas datado de 2009, assegurando a validade do seu NIF (a fls. 238).*

28. *Este cliente alega ainda que o seu número de identificação fiscal não consta de sistema VIES na medida em que o navio de bandeira da Ilha da Madeira, de que é proprietário, está afeto a navegação em alto mar, sendo as operações realizadas não consideradas operações intracomunitárias (a fls. 240).*

29. *Por conseguinte, não há qualquer cessação da atividade do cliente; simplesmente ele não pratica operações intracomunitárias e, como tal não consta do sistema VIES.*

30. *Não obstante a ausência do cliente P..., ... do sistema VIES, pode assegurar-se que o mesmo se encontra em plena atividade, com número de identificação válido, conforme declaração das autoridades fiscais espanholas (a tis. 244).*

31. *O cliente Q..., ... encontra-se em fase de liquidação e dissolução, em resultado de um processo de Insolvência (a fls. 246).*

32. *Ora, no nosso ordenamento o processo de insolvência não implica automaticamente a cessação da atividade da empresa. Aliás, no caso deste cliente, pelo contrário, registaram-se vendas líquidas de € 318.287,00 no ano de 2013 - momento posterior à data da alegada cessação da atividade que consta no sistema VIES como 2009-01-27.*

33. *A reclamante alega que efetuou contactos com R..., ... com sede na Finlândia, tido como seu cliente. Todavia, na realidade, todos os serviços foram prestados a S..., com o número de identificação fiscal ..., com sede na Noruega (a fls. 250).*

34. *Atendendo a que a Noruega não é um Estado-Membro da União Europeia, a Diretiva IVA não é aplicável a este território e, naturalmente, não há qualquer registo no sistema VIES por não se praticarem operações intracomunitárias.*

35. *Soube recentemente a reclamante que o cliente T... (UK), ..., atua em nome e por conta da sociedade detentora das suas participações sociais -U..., ..., com sede no Chipre - a quem foram efetivamente prestados os serviços e cujo número de identificação fiscal se encontra válido no sistema VIES (a fls. 252 a 254 e 266).*

38. *Já o cliente V..., S.A., com o número de identificação fiscal..., foi incorporado na sociedade W... S.A., com o número de identificação fiscal..., com sede no Luxemburgo - cujo número se encontra válido no sistema VIES (a fls. 258).*

37. *Quanto ao cliente X..., com o número de identificação fiscal..., a reclamante alega que a fatura n.º ... deveria ter sido emitida à entidade ... e a fatura n.º FT12... emitida à entidade ... - ambos números de identificação fiscal válidos no sistema VIES (a fls. 264 e 266).*

b. Entidade com atividade ainda não iniciada:

38. *A sociedade cliente Y..., com o número de identificação fiscal..., indica ter iniciado atividade em 2012-10-11 (a fls. 272), ao invés do constante do sistema Informático do VIES cuja data de início de atividade se apresenta apenas como 2013-01-11.*

c. Entidades não registadas no VIES:

O cliente Distribuidora Z..., com o número de identificação fiscal ..., é residente fiscal nas Ilhas Canárias (a fls. 274) e, como tal, não abrangido pelos termos da Diretiva IVA (alínea b) do n.º 1 de artigo 5. da Diretiva IVA) nem tão pouco ao registo do sistema VIES. Ora, o facto de não praticar operações intracomunitárias não implica automaticamente que não seja sujeito passivo de IVA.

40. *Esta é exatamente a mesma situação que sucede com o cliente AA..., com o número de identificação fiscal ... (a fls. 280).*

41. Segundo Informação obtida junto das autoridades fiscais espanholas (a fls. 276), a entidade cliente BB..., com o número de identificação fiscal..., encontra-se em plena atividade e o seu número encontra-se válido.

42. O cliente CC..., com o número de identificação fiscal..., refere já ter cessado a sua atividade em Novembro de 2014 (a fls. 278). Porém, antes dessa data mantinha a sua atividade regularmente, não havendo razão para que o sistema VIES não tenha registado esta entidade, presumindo-se que seja mais um erro do próprio sistema.

43. DD... S.A. tem sede no Panamá e o número de identificação fiscal ... associado pertence a uma sucursal em Espanha. Ora, os serviços foram prestados à sociedade com sede no Panamá e não à sua sucursal. Como tal e uma vez que Panamá não é um Estado-Membro da União Europeia, não pratica operações intracomunitárias, não se lhe aplicando a Diretiva IVA.

C. Da isenção ou da ausência de incidência da IVA:

44. Começa a reclamante por explicar que, no âmbito da sua atividade, ainda que as operações se considerassem localizadas em Portugal, as mesmas estariam isentas de IVA.

45. Conforme quadro junto a fls. 283 e 284, a reclamante resume-nos a base de incidência tida em conta nas liquidações adicionais aqui em crise:

Serviços prestados pela reclamante	Base de incidência
Avanço de comandante e custos de terceiros	€ 253.756,64
Avanço de comandante	€ 250.339,96
Custos de terceiros	€ 3.416,68
Conta de escala	€ 305.273,85
Avanço de conta de escala	€ 6.920,68
Conta de escala	€ 312.194,53
Frete	€ 63.935,39
Frete	€ 47.599,61
Energia	€ 1.037,27
TOTAL	€ 624.003,15

46. Uma das tarefas incumbidas à reclamante é entregar determinada soma pecuniária ao comandante para que este e a sua tripulação, aquando da

chegada a Portugal, possam cobrir quaisquer necessidades que tenham em território nacional - designado “avanço ao comandante”.

47. O funcionamento desta operação inicia-se, porém, com a transferência prévia deste montante pelo armador (proprietário do navio) para a reclamante que, de seguida, emite uma nota de crédito.

48. Esta operação, melhor descrita pela reclamante nos artigos 228.º a 241.º da sua petição (a fls. 48 a 61 e com os documentos juntos 286 a 296), deve ser considerada fora do campo de aplicação do imposto, pela alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do Código do IVA, pelo que são ilegais as liquidações adicionais no valor de € 253.756,64.

49. Os serviços de conta de escala e a atividade de agente de navegação em geral, cujo regime jurídico consta do Decreto-Lei n.º 264/2012, de 20 de dezembro, correspondem à organização e coordenação da estada de embarcações nos portos, nomeadamente perante a autoridade portuária e marítima, quanto a responsabilidade por tarifas e demais encargos relacionados (a título exemplificativo, taxa junto do Serviço de Estrangeiros e Fronteiras, despesas de estacionamento do navio, de pilotagem e arrumação).

50. Nestes casos,“(..) a Reclamante fez uma estimativa do montante total em causa com base em regras de experiência, e solicita ao armador um adiantamento /provisão por conta de tais serviços (...)” (artigo 258.º da petição, a fls. 55). Posteriormente, é emitida e respetiva fatura, na qual se abate o adiantamento (conforme se demonstra a fls. 298 a 322).

51. Ora, estas transmissões de bens e prestações de serviços encontram-se isentos, nos termos das alíneas d), f) e j) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA. Em suma, trata-se de “ (...) serviços prestados «com vista às necessidades diretas das embarcações» cujos proprietários são clientes da Reclamante e quem presta os seus serviços enquanto agente de navegação” (artigo 265.º da petição, a fls. 56).

52. Através do frete marítimo. “(...) a Reclamante intermedeia a contratação de serviços de transporte entre os donos das mercadorias e os armadores dos

navios" (artigo 274.º da petição, a fls. 58), cujo tratamento jurídico se encontra previsto no Decreto-Lei n.º 181/87, de 29 de abril.

53. É cobrado ao cliente o valor que a reclamante suportou ao contratar o armador que fez o transporte, com o eventual acréscimo de uma margem e/ou outras despesas incorridas, conforme se exemplifica no caso a fls. 327 a 330.

54. No exemplo apresentado pela reclamante em que o adquirente é um sujeito passivo sem sede ou estabelecimento estável em Portugal, a operação não se localizaria em território nacional, por força da aplicação da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º a contrario do Código do IVA.

55. Contudo, mesmo que assim não se entendesse, a operação está abrangida pela isenção da conjugação das alíneas d) e f) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA.

56. O mesmo sucede com a disponibilização de energia aos navios, que se refere à conservação das mercadorias das embarcações que se encontram nos contentores por eles transportados.

57. Nestes casos, '(...) as entidades responsáveis pela gestão do porto emitem uma fatura à Reclamante pela disponibilização de energia, e a Reclamante emite, posteriormente, uma fatura ao proprietário de embarcação pela mesma disponibilização de energia" (artigo 269.º de petição, a fls. 57), conforme se exemplifica a fls. 324 e 325.

58. Estes serviços subsumem-se na norma da alínea j) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA.

59. Para corroborar a aplicação destas isenções previstas no artigo 14.º do Código do IVA, nos termos acima expostos, a reclamante traz à colação a informação n.º 1560 de 16 de julho de 1998 bem como a informação n.º 1303 2004051 de 12 de Setembro de 2015, da AT, cujas decisões apontam no mesmo sentido (artigos 292.º e 294.º da petição, a fls. 61 e 62).

60. Ora, entende a AT, no relatório de inspeção do caso subjudice, que a isenção do artigo 14.º do Código do IVA conforme referido supra, não tem aplicabilidade na medida em que o desenvolvimento das atividades exigido pelo próprio artigo - atividade comercial, industrial ou de pesca - não poderia ser

praticado por não sujeitos passivos (adquirentes com atividade cessada, ainda inexistentes ou não registados para efeitos de IVA).

61. Raciocínio com o qual não pode a reclamante concordar visto que a isenção em causa não depende da qualidade do sujeito passivo mas tão só do desenvolvimento de uma atividade de natureza comercial, industrial ou de pesca. Seria, inclusivamente, contraditório tributar serviços sobre estas atividades se não se admitisse que fossem exercidas por não sujeitos passivos. Mais concretamente: se as embarcações sobre que recaem os serviços não estão afetadas a uma atividade comercial, industrial ou de pesca, estão afetadas a quê exatamente?

62. Certo é que todos os adquirentes da reclamante são ou foram sujeitos passivos de IVA à data da emissão das respetivas faturas e, mais importante, com embarcações afetadas a navegação marítima em alto mar - embarcações estas relacionadas com os serviços prestados pela reclamante e afetadas a uma atividade comercial, em regra o transporte de mercadorias.

63. Em suma, não podemos senão concluir que a AT está a confundir o conceito de sujeito passivo de IVA para efeitos da Diretiva IVA com o conceito de exercício de atividade comercial, industrial ou de pesca. Um e outro não são necessariamente coincidentes.

64. "Nestes termos, e ainda que as Liquidações Adicionais não fossem já ilegais pelos fundamentos antes invocados, - o que apenas por mero dever de patrocínio se pondera, sem conceder - e mesmo concluindo-se que estaríamos em presença de adquirentes não sujeitos passivos (caso em que as operações seriam localizadas em Portugal nos termos do artigo 6.º, n.º 6 b) do código do IVA), tais operações sempre estariam, nos termos da alínea j) do n.º 1 do art.º 14º do mesmo código, isentas de IVA, sendo por isso ilegais e não podendo manter-se os atos de liquidação aqui reclamados" (artigo 331.º de petição, a fls. 68),

D. Dos erros manifestos:

65. A liquidação n.º 2015... contém um erro flagrante no que respeita à sua base tributável.

66. A liquidação incide, entre outras, sobre a fatura n.º ..., datada de 2013-10-04, emitida ao cliente Distribuidora Z..., sociedade espanhola com o número de identificação fiscal..., no montante total de € 513,41 (a fls. 332) e não pelo montante de € 61.341,00 que a AT considerou para efeitos de liquidação de IVA (a fls. 333).

67. Como tal, a haver liquidação seria por € 118,08 ($€ 513,41 * 23\%$) e não pelos contabilizados €11.808,43.

68. Por conseguinte, a liquidação adicional não poderia nunca ultrapassar o valor de € 144.493.06, em detrimento dos € 166.183.41 liquidados.

68. De igual forma, as liquidações n.ºs 2015..., 2015..., 2015..., 2015..7, 2015... e 2015... têm o seu valor empolado.

70. O que a reclamante tem a opor quanto a estas liquidações em especial está relacionado com a data da alegada cessação de atividade da cliente K..., empresa sueca com o número de identificação fiscal ..., que a AT diz respeitar a 2014-02-26.

71. Ora muitas das faturas tidas em conta para as liquidações adicionais mencionadas datam de momento anterior à cessação da atividade desta entidade, e saber:

Data	N.º da fatura/ Nota de crédito	Valor	Liquidação adicional de IVA	IVA a favor da reclamante
22-02-2013	FT	885,00 €	203,55 €	
14-03-2013	FT	8.034,54 €	1.847,94 €	
02-04-2013	FT	6.920,68 €	1.591,78 €	
24-04-2013	FT	8.426,53 €	1.938,10 €	
24-04-2013	NC	8.426,53 €		1.938,10 €
15-05-2013	FT	6.364,53 €	1.463,84 €	
16-05-2013	NC	6.920,66 €		1.591,75 €
09-01-2014	FT	7.055,83 €	1.622,84 €	
27-01-2014	NC	7.055,83 €		1.622,84 €
28-01-2014	FT	6.219,87 €	1.430,57 €	
03-02-2014	NC	6.129,87 €		1.409,87 €
06-02-2014	FT	6.767,87 €	1.558,61 €	
			11.655,21 €	6.562,56 €
subTOTAL			5.092,65 €	
04-04-2014	FT	1.300,00 €	299,00 €	
04-04-2014	FT	1.326,00 €	304,98 €	
04-04-2014	FT	8.339,18 €	1.918,01 €	
04-04-2014	NC	1.300,00 €		299,00 €
09-05-2014	FT	7.137,37 €	1.641,60 €	
28-05-2014	FT	7.437,37 €	1.710,60 €	
29-05-2014	NC	7.137,37 €		1.641,60 €
29-05-2014	NC	8.339,18 €		1.918,01 €
			17.529,40 €	10.421,17 €
TOTAL			7.108,23 €	

72. Como tal, as faturas anteriores a 2014-02-28 podem e devem ser retiradas da base de incidência das liquidações adicionais porque respeitam a um sujeito passivo de IVA com atividade em curso, ou seja, anteriores à cessação da sua atividade.

73. O montante a liquidar adicionalmente de IVA - caso se concordasse com a emissão das liquidações adicionais - terá de ser alterado, retirando-se € 5.092,65 indevidos.

74. Nestes termos, deverá a AT corrigir estes dois erros inequívocos, no espírito do constante dos n.ºs 2 e 3 do artigo 95.º-A do CPPT, anulando de

imediatamente o montante de € 16.763,00 (€ 11.690,35 + € 5.092,69) das liquidações reclamadas e procedendo á sua restituição.

(...)

IV -ANÁLISE DO PEDIDO

Após a exposição dos argumentos trazidos na petição de reclamação graciosa, no ponto I, deverá dizer-se o seguinte:

85. Quanto ao Ponto I, A., podemos dizer que a prova efetuada em sede de procedimento de inspeção é válida, suficiente e assegura as conclusões que dela se retiram.

86. A data da inspeção e das impressões da informação constante do sistema informático (a fls. 179 a 204) não interfere com o seu conteúdo. Por outras palavras, quer se tenha feito uma pesquisa em 2015 quer em 2011, 2012, 2013 ou 2014 (datas das prestações de serviços em causa e, conseqüentemente, dos períodos de IVA liquidados), a informação obtida é a mesma.

87. Os resultados das pesquisas efetuadas dizem sempre respeito a datas anteriores a 2016, naturalmente; resultados estes que, à data das prestações de serviços, se consultadas as fontes, apareceriam igualmente em sistema.

88. Aliás, é este o pressuposto e a base de funcionamento do próprio sistema VIES. Colocar esta premissa em causa é colocar em causa todo o sistema.

89. Para verificar as datas de início e de cessação de atividade, o melhor meio de prova de que qualquer entidade, concretamente a administração fiscal, dispõe é de facto o sistema VIES.

90. Se este sistema é irrefutável ou 100% fiável é discussão que não cumpre aqui abordar. De qualquer forma se diga que se se concluir que não é, pergunte-se então qual é o sistema informático de que possamos dispor que o seja. Será, com certeza, uma pergunta sem resposta.

91. O sistema VIES é, sem dúvida, a forma mais prática, célere e segura de conhecer as informações que nele se prestam.

92. E nada neste raciocínio é contrariado pela exoneração de responsabilidades apresentada no sistema VIES pela Comissão Europeia nem tão pouco por decisões judiciais e arbitrais, que vêm atestar a exceção (a não

coincidência exata da informação do VIES com a situação fática, numa determinada data) e não a regra.

93. Já quanto ao Ponto I, B., podemos agrupar as situações mencionadas de cada cliente adquirente dos serviços da reclamante em três categorias:

a. Alteração do número de identificação fiscal.

b. Emissão de fatura a entidade diferente daquela que efetivamente adquiriu os serviços.

c. E, por fim, residência fiscal fora da União Europeia. Trata-se, portanto, de entidades que não praticam operações intracomunitárias, pelo que não é de aplicar a Diretiva IVA.

94. Neste diferendo - como bem refere a reclamante dizendo que o método mais correto para ultrapassá-lo seria corrigir inexatidões nas faturas, se estivesse em prazo para tal - as três situações apontadas são totalmente alheias a AT.

95. Isto é dizer as faturas foram emitidas a determinados números de identificação fiscal. Estes números não constam do sistema VIES, Assim sendo, se o cliente, adquirente do serviço da reclamante, tinha, nessa data, (i) alterado o seu número, (ii) se a entidade efetivamente adquirente era outra ou, ainda, (iii) se se tratavam de entidades terceiras, fora do espaço da União Europeia, são tudo questões de que se deveria ter assegurado a reclamante antes da emissão das faturas.

96. Não poderá a AT responder por incorreções na emissão das faturas pelos seus contribuintes.

97. Nada nos assegura que, não tendo correspondência ou validade os números de identificação fiscal constantes das faturas, o adquirente do serviço seja aquele que a reclamante alega ser (por exemplo, um cliente com um número de identificação fiscal ou uma denominação social diferentes) e não um outro.

98. Nesta sequência e constatando que não existem sujeitos passivos de IVA, para efeitos da Diretiva de IVA, com os números de identificação fiscal indicados, o raciocínio subsequente só poderá ser o de considerar estes adquirentes como particulares, como não sujeitos passivos de IVA, como aliás bem fez a inspeção tributária.

99. *Como tal, as operações serão considerados localizadas em território nacional, nos termos da alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do Código do IVA, e tributadas à taxa normal, conforme alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA,*

100. *O terceiro ponto alegada pelo reclamante, descrito no Ponto I, C. supra, não pode proceder.*

101. *A AT não está a confundir o conceito de sujeito passivo de IVA com o conceito de desenvolvimento de atividade comercial, industrial ou de pesca.*

102. *Ao contrário do que pretende fazer crer a reclamante, a inspeção não aborda quais as entidades que podem exercer aquelas atividades ou quais os seus sujeitos.*

103. *Transcreva-se: “No entanto, e tal como dispõem as referidas alíneas do art. 14º, esta isenção só seria aplicável se estivéssemos na presença de embarcações conexas com o exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca, ora tal não poderá ser aplicável aos serviços em análise, pois o desenvolvimento daquelas actividades não poderá ser efectuado por não sujeitos passivos que se encontrem cessados, inexistentes ou não registados para efeitos de IVA” (página 14 do relatório final de inspeção, a fls. 172).*

104. *O argumentário do relatório de inspeção é claro e diz-nos apenas e simplesmente que, encontrando-se os números de identificação fiscal em causa com atividade cessada, inexistentes ou não registados no sistema VIES, não lhes poderá ser associado o exercício de qualquer atividade. Não são feitas mais considerações.*

105. *E estas bastam para concluirmos pela inaplicabilidade da isenção consagrada na alínea j) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA porquanto não estão preenchidos todos os seus requisitos legais.*

106. *Por último, no que concerne ao Ponto I, D., cumpre referir que é de considerar parcialmente procedente o pedido da reclamante.*

107. *Quanto à liquidação n.º 2015..., confrontando o quadro apresentado pela inspeção tributária (a fls. 216) e a fatura trazida aos autos pela reclamante (a fls. 332), nomeadamente, número de fatura, data, adquirente e montante,*

verificamos que ocorreu um lapso na contabilização do valor total da fatura (€ 61.341,00 ao invés dos facturados € 513,41) e conseqüentemente do valor do IVA a liquidar.

108. Com efeito, existe um excesso no IVA a liquidar no valor de € 11.690,35, conforme demonstrado supra.

109. Por fim, algumas das faturas emitidas ao diante K..., empresa sueca com o número de identificação fiscal..., consideradas para efeitos das liquidações adicionais de IVA (com os n.ºs 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015... e 2015...) são anteriores a 2014-02-28, ou seja, a data da cessação da atividade (data constante do relatório final da Inspeção, a fls. 172 e 197).

110. Como tal, deverá ser anulado e conseqüentemente devolvido a reclamante o valor da € 6.092,65 respeitantes à liquidação em excesso de IVA no que toca às faturas mencionadas (a fls. 212,213 e 219).

(...)

VI - CONCLUSÃO

Nestes termos, face aos elementos probatórios existentes nos autos e que suportem o pedido, proponho o deferimento parcial do mesmo:

- Anulação do valor de € 11.690,35 da liquidação adicional de IVA com o n.º 2015..., do período de outubro de 2013.*
- Anulação de um total de € 5.082,65 nas liquidações adicionais n.º 2015..., 2015..., 2015...,2015...,2015... 2015... .*

- v)** A cliente da Requerente R..., tem sede na Noruega (documento n.º 46 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- w)** A cliente da Requerente Distribuidora Z..., é residente nas Ilhas Canárias (documento n.º 54 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), tendo-lhe sido prestados pela Requerente os serviços indicados no documento n.º 55 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, sendo que (i) € 49.120,00 correspondem a avanço

ao comandante; (ii) € 92.393,35 correspondem a conta de escala e (iii) € 893,75 correspondem a custos de terceiros;

- x) A cliente da Requerente DD... SA, tem sede no Panamá e foram-lhe prestados os serviços referidos com indicação do NIF..., de uma sua sucursal espanhola;
- y) A cliente da Requerente AA... é residente fiscal nas Ilhas Canárias (documento n.º 59 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- z) A Requerente pagou as quantias liquidadas de IVA e juros compensatórios (documentos juntos como n.º 3 ao pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- aa) Em 29-11-2016, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não se provou que os serviços prestados pela Requerente não estivessem relacionados com o exercício de uma atividade comercial, industrial ou da pesca.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se, em geral, nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral e em afirmações da Requerente que não foram questionadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Quanto à prestação de serviços à R..., o documento n.º 46 refere que a prestação de serviços foi efectuada a empresa norueguesa com a mesma designação e não se vêem razões para duvidar da afirmação que nele é feita.

No que concerne às empresas residentes fiscais nas Ilhas Canárias, trata-se de factos certificados pelas autoridades fiscais espanholas. Não constando dos autos nem havendo qualquer razão para crer que essas empresas tenham alterado as suas residências fiscais, considera-se provado o que isso sucedia à data em que ocorreram as operações referidas nos autos.

No que respeita à sociedade residente no Panamá aceita-se a afirmação da Requerente de que os serviços lhe foram prestados e não à sucursal espanhola. A Autoridade Tributária e Aduaneira refere que a Requerente não apresentou qualquer prova, mas o certo é que também não foi apresentada prova de que os serviços foram prestados a sucursal espanhola. A dúvida sobre este facto deve ser processualmente valorada a favor da Requerente, por força do disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT. De qualquer forma, quer os serviços tivessem sido prestados à sociedade panamiana quer à sua sucursal, está-se perante serviços não tributados em Portugal, quer por estarem, abrangidos por isenção, quer por força das regras de localização, como melhor se explicita na apreciação de direito.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou processo administrativo.

3. Matéria de direito

A Autoridade Tributária e Aduaneira liquidou adicionalmente IVA invocando os seguintes fundamentos, em suma:

- a Requerente prestou serviços a clientes com domicílio em diversos países comunitários, que considerou não localizados em Portugal, por aplicação da al. a) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA a contrario, mas nesses incluiu clientes com actividade cessada em data anterior aos serviços prestados, clientes com início de atividade após os serviços prestados e clientes não registados para efeitos de IVA no sistema VIES;
- estes clientes são considerados não sujeitos passivos, pelo que as operações a eles efetuadas não podem ser consideradas localizadas nos respetivos Estados membros, por aplicação da al. a) ao n.º 6 do art. 6.º do CIVA a contrario, e consequentemente, consideram-se localizadas em Portugal, por aplicação da al. b) do n.º 6 do art. 6.º do CIVA;
- em face dos serviços prestados, poderia ser aplicável a isenção prevista na al. j) do n.º 1 do art. 14º do CIVA, que respeita às necessidades directas das embarcações afectas à navegação marítima em alto mar que assegurem o exercício de uma atividade comercial, industrial ou de pesca, por aplicação das al. d) e f) do n.º 1 do referido art. 14º, mas esta isenção só seria aplicável se

estivéssemos na presença de operações conexas com o exercício de uma atividade comercial, industrial ou da pesca e, não pode ser aplicável aos serviços em análise, pois o desenvolvimento daquelas atividades não poderá ser por não sujeitos passivos que se encontram cessados, inexistentes ou não registados para efeitos de IVA.

A Requerente defende, em suma, a falta de fiabilidade do VIES para comprovação da existência de sujeitos passivos de IVA e que se verificam os requisitos da isenção prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA, com referência às alíneas d) e f) do mesmo número.

Para além disso a Requerente, apresenta provas complementares relativas aos sujeitos passivos e operações efectuadas.

Embora a Autoridade Tributária e Aduaneira tenha apreciado a questão, prioritariamente, sob a perspectiva da localização das operações, o problema que deve ser resolvido prioritariamente é o de saber se é aplicável a isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea j) do CIVA, com referência às alíneas d) e f), do mesmo número, pois, se se concluir que se está perante operações isentas, será irrelevante saber se, no caso de serem tributáveis, deveriam sê-lo em Portugal ou no Outro Estado-Membro por força das regras sobre a localização das operações que constam do artigo 6.º do CIVA.

Por outro lado, estando-se perante matéria que tem a ver com a aplicação do direito da União Europeia, designadamente as isenções aplicáveis aos transportes internacionais, quer relativas à entrega de bens quer prestação de serviços, previstas no artigo 148.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, que está subjacente às isenções previstas no artigo 14.º do CIVA.

Estando em causa aplicação de Direito da União Europeia, há que ter em conta que o artigo 8.º, n.º 4, da CRP estabelece que *«as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático»*.

Desta norma decorre a supremacia do direito da União Europeia sobre o direito interno nacional, pelo que as normas de direito interno devem ter em conta a jurisprudência do TJUE.

Assim, na apreciação da matéria dos autos, há que ter em conta a jurisprudência do TJUE sobre as consequências da não inscrição no VIES e seus reflexos na recusa de isenções de IVA em transações intracomunitárias, matéria que é abordada pela Requerente nas suas alegações.

Embora especificamente sobre a aplicação de isenções no âmbito das transações intracomunitárias o TJUE esclareceu no recente acórdão de 09-02-2017, proferido no processo n.º C-21/16, que a falta de registo no VIES não justifica a recusa de isenções de IVA em operações intracomunitárias, se não existir nenhum indício sério que sugira a existência de fraude e que se comprove que os requisitos materiais da isenção estão verificados:

O artigo 131.º e o artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a Administração Fiscal de um Estado-Membro recuse isentar de imposto sobre o valor acrescentado uma entrega intracomunitária pelo simples motivo de, no momento dessa entrega, o adquirente, sedado no território do Estado-Membro de destino e titular de um número de identificação de imposto sobre o valor acrescentado válido para as operações nesse Estado, não estar inscrito no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado nem se encontrar abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias, ainda que não exista nenhum indício sério que sugira a existência de fraude e que esteja demonstrado que os requisitos materiais da isenção estão verificados.

Neste acórdão refere-se, além do mais, o seguinte:

32. *Por conseguinte, nem a obtenção, pelo adquirente, de um número de identificação*

IVA válido para a realização de operações intracomunitárias nem o seu registo no sistema VIES constituem requisitos materiais da isenção de IVA de uma entrega intracomunitária. São apenas exigências formais que não podem pôr em causa o direito do alienante à isenção de IVA, na medida em que os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária estejam verificados (v., por analogia, acórdãos de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 60; de 27 de setembro de 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, n.º 51; e de 20 de outubro de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, n.º 40).

33. A este respeito, há que recordar que, na falta de uma disposição concreta na Diretiva IVA quanto às provas que os sujeitos passivos devem fornecer para beneficiarem da isenção de IVA, cabe aos Estados-Membros fixar, em conformidade com o artigo 131.º desta diretiva, os requisitos de isenção das entregas intracomunitárias para garantir a aplicação correta e simples das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos. Contudo, no exercício dos seus poderes, os Estados-Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União (v. acórdãos de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 36 e jurisprudência referida, e de 9 de outubro de 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, n.º 27).

34. Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma medida nacional vai além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta as exigências de fundo e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estas foram respeitadas. Com efeito, as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas características objetivas (acórdão de 20 de outubro de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, n.º 37 e jurisprudência referida).

Na mesma linha, o TJUE decidiu no acórdão de 06-09-2012, proferido no processo n.º C-273/11, invocado pela Requerente:

59. Todavia, nem a redação do artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 nem a jurisprudência recordada no n.º 31 do presente acórdão mencionam, entre os

requisitos materiais de uma entrega intracomunitária enumerados de maneira exaustiva, a obrigação de possuir um número de identificação para efeitos de IVA.

60. Na verdade, a atribuição desse número faz a prova do estatuto fiscal do sujeito passivo para efeitos de aplicação do IVA e facilita o controlo fiscal das operações intracomunitárias. Contudo, trata-se de uma exigência formal, que não pode pôr em causa o direito à isenção de IVA na medida em que os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária estejam preenchidos (v., por analogia, no que diz respeito ao direito a dedução, acórdãos de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Colet., p. I-10385, n.º 50, e de 22 de dezembro de 2010, Dankowski, C-438/09, Colet., p. I-14009, n.os 33 e 47).

Embora esta jurisprudência tenha sido adoptada quanto a isenções relativas a entrega de bens, afigura-se claro que ela será aplicável às outras isenções previstas na Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, já que não há qualquer especificidade das operações de entrega de bens que justifique tratamento distinto para as prestações de serviços.

Sendo assim, é de aplicar a interpretação adoptada pelo TJUE, sendo desnecessário reenvio prejudicial, em face do decidido no acórdão de 6 de Outubro de 1982, Caso *Cilfit*, Proc. 283/81, n.º 14.

Assim, em sintonia com a referida jurisprudência do TJUE mais recente designadamente a adoptada no acórdão proferido no processo n.º C-21/16, deve entender-se que a falta de inscrição no VIES não basta para recusar a isenção de operações, desde que se comprove que o adquirente tem um número de IVA válido, não houver indício sério que sugira fraude e se demonstrem os requisitos materiais da isenção.

É a esta luz que se apreciarão as situações que são objecto de controvérsia nos autos quanto à aplicação de isenções.

No caso em apreço, a Autoridade Tributária e Aduaneira não questionou que os serviços foram prestados nos termos que constam das facturas, sendo, aliás, o facto de terem sido prestados pressuposto da tributação adicional em IVA.

A Autoridade Tributária e Aduaneira também não invocou que não se verificassem os requisitos materiais da isenção, designadamente que a prestação de serviços e entrega de

bens fossem destinados a efectuados a satisfazer necessidades directas de embarcações, considerando como obstáculo aplicação da isenção prevista na al. j) do n.º 1 do art. 14º do CIVA apenas não se estar perante *«operações conexas com o exercício de uma atividade comercial, industrial ou da pesca»*.

Mas, a Autoridade Tributária e Aduaneira não fez qualquer averiguação sobre a actividade desenvolvida pelas embarcações em causa, nem indica ou sequer aventa qualquer actividade que não seja *«comercial, industrial ou de pesca»* em que as embarcações em causa fossem utilizadas, concluindo pela falta deste requisito por um fundamento jurídico que entende ser o de que *«o desenvolvimento daquelas atividades não poderá ser por não sujeitos passivos que se encontram cessados, inexistentes ou não registados para efeitos de IVA»*, o que concluiu do facto de não estarem registadas no VIES as empresas indicadas nas faturas nas datas das prestações de serviços.

Assim, interpretando a fundamentação que consta do Relatório da Inspeção Tributária, que está subjacente às liquidações impugnadas, conclui-se que a recusa da isenção prevista nas alíneas d), f) e j) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA assenta neste entendimento jurídico de que ela não pode ser aplicada quando as entregas de bens ou prestação de serviços tenham por destinatários *«não sujeitos passivos que se encontram cessados, inexistentes ou não registados para efeitos de IVA»*.

É manifesto que este entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira é incompatível com a referida jurisprudência do TJUE, segundo a qual a aplicação da isenção não depende da *«obrigação de possuir um número de identificação para efeitos de IVA»*, sendo a sua atribuição um meio de a prova do estatuto fiscal do sujeito passivo para efeitos de aplicação do IVA que facilita o controlo fiscal das operações intracomunitárias, mas *«trata-se de uma exigência formal, que não pode pôr em causa o direito à isenção de IVA na medida em que os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária estejam preenchidos»*.

Ainda segundo essa jurisprudência, *«uma medida nacional vai além do que é necessário para assegurar a cobrança exata do imposto se fizer depender, no essencial, o direito à isenção de IVA do cumprimento de obrigações formais, sem ter em conta as exigências de fundo e, nomeadamente, sem se interrogar sobre se estas foram respeitadas. Com efeito, as operações devem ser tributadas tomando em consideração as suas*

características objetivas». «Nem a obtenção, pelo adquirente, de um número de identificação IVA válido para a realização de operações intracomunitárias nem o seu registo no sistema VIES constituem requisitos materiais da isenção de IVA de uma entrega intracomunitária. São apenas exigências formais que não podem pôr em causa o direito do alienante à isenção de IVA, na medida em que os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária estejam verificados».

Para além disso, no caso em apreço, não se apurou qualquer facto que constitua indício sério que sugira a existência de fraude, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira faz referência no Relatório da Inspeção Tributária a qualquer fraude ou indício de fraude como fundamento da liquidação adicional, pelo que não se verifica a justificação para recusa da isenção que se ressalva no final da parte decisória do citado acórdão proferido no processo n.º C-21/16.

Assim, é de concluir que desde que se demonstrem os requisitos materiais da isenção, ela será aplicável às entregas de bens e prestações de serviços em causa.

A esta luz, apreciar-se-ão os vários tipos de situações em que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu dever liquidar IVA.

3.1. Questão dos montantes relativos ao «avanço ao comandante»

Como resulta da matéria de facto fixada, a Requerente, para garantir que a tripulação dos navios dos seus clientes dispusessem de recursos económicos para fazer face a despesas em território nacional durante os períodos de permanência dos navios, entregou aos comandantes dos navios, a título de «avanço ao comandante», montantes que lhe foram previamente transferidos pelo respectivo armador (proprietário do navio).

A Requerente emitiu notas de crédito nos momentos em que recebeu as transferências bancárias dos armadores, limitando-se a entregar aos comandantes (em nome e por conta do armador seu cliente) os montantes que lhe foram previamente transferidos para esse efeito.

Esses montantes foram no valor total de € 250.339,96 e os movimentos foram registados contabilisticamente em contas de terceiros.

O mesmo sucedeu com pequenos custos, no valor total de € 3.416,68, que a Requerente suportou em nome e por conta dos clientes, referidos no documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou liquidação adicional de IVA nos montantes de € 57.578,19 e € 785,82, respectivamente, relativamente a tais quantias.

De harmonia com o disposto na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, são excluídas do valor tributável *«as quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas»*.

Nesta situação, nem sequer se está perante uma recusa da isenção, pois se está perante factos que estão fora da incidência do IVA.

Assim, não tem suporte legal a liquidação adicional de IVA no valor total de € 58.364,01, pelo que procede o pedido de pronúncia arbitral na parte respectiva.

3.2. Questão da disponibilização de energia a navios

A Requerente disponibiliza energia a navios e emite as respectivas facturas aos proprietários, sem liquidar IVA.

Os montantes relativos à disponibilização de energia aos navios são indicados no documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral e ascendem a um montante total de € 1.037,27.

Estão em causa facturas relativas às empresas H..., (relativamente à qual foi indicado o NIF...) e G... SA (relativamente à qual foi indicado o NIF... .

A Autoridade Tributária e Aduaneira liquidou adicionalmente IVA no montante de € 238,57, mas, como defende a Requerente alínea d) e j) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA isentam *«as transmissões de bens de abastecimento postos a bordo das embarcações afectas à navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca»* e *«as prestações de serviços não mencionadas nas alíneas f) e g) do presente número,*

efectuadas com vista às necessidades directas das embarcações e aeronaves ali referidas e da respectiva carga».

A Autoridade Tributária e Aduaneira não fundamenta a não aplicação da isenção em hipotética comprovação do exercício de actividades distintas, mas apenas no entendimento de que esta isenção *«não poderá ser aplicável aos serviços em análise, pois o desenvolvimento daquelas actividades não poderá ser por não sujeitos passivos que se encontram cessados, inexistentes ou não registados para efeitos de IVA».*

Como se referiu, este entendimento não se compagina com a jurisprudência do TJUE, pelo que não tem suporte factual nem jurídico esta conclusão em que a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Na verdade, a Autoridade Tributária e Aduaneira não apurou qual a actividade a que se destinavam as embarcações, pelo que não podia concluir que não se destinavam a nenhuma das actividades indicadas naquela alínea d) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA.

Por outro lado, nem nesta alínea d) e nem na alínea j) do mesmo número (nem o artigo 148.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, que prevê as isenções aplicáveis aos transportes internacionais), se faz qualquer referência a necessidade de o destinatário dos bens ou serviços ser titular de um número de IVA válido e estar inscrito no VIES, como requisito da aplicação da isenção, e a jurisprudência do TJUE obsta a que seja recusada a isenção por estes motivos.

A não titularidade de um NIF válido não implica que não seja exercida actividade dos tipos referidos, pelo que o fundamento para a liquidação de IVA em relação a estas facturas não se pode considerar demonstrado. Não é questionado que ocorreu a actividade referida pela Requerente, que é pressuposto da liquidação de IVA pela Autoridade Tributária e Aduaneira, nem é aventada a existência de fraude ou inexistência dos requisitos materiais da isenção, designadamente que as empresas relativamente às quais foi fornecida electricidade não fossem *«embarcações afectas à navegação marítima em alto mar e que assegurem o transporte remunerado de passageiros ou o exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca».*

Pelo exposto, procede o pedido de pronúncia arbitral quanto à referida quantia de € 238,57.

3.3. Questão da «*conta de escala*»

A Requerente, enquanto agente de navegação representa o armador (proprietário de navio de navegação em alto mar) junto das autoridades locais e dá cumprimento às obrigações que impendem sobre o armador junto dessas autoridades, fazendo uma estimativa do montante total em causa com base em regras de experiência, e solicita ao armador um adiantamento/provisão por conta de tais serviços – o “avanço da conta de escala” – e, após a prestação dos serviços, é emitida a respetiva fatura pelos serviços prestados enquanto agente de navegação, abatendo-se ao valor a pagar o montante já pago a título de adiantamento.

Os documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral como documentos n.ºs 13 e 35 incluem alguns emitidos por autoridades nacionais, designadamente o Serviços de Estrangeiros e Fronteiras e a Capitania do Porto de ..., além da própria Autoridade Tributária e Aduaneira (Alvará de Saída).

Os montantes relativos a conta de escala estão identificados no documento junto n.º 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, ascendendo a € 305.347,89, tendo a Autoridade Tributária e Aduaneira liquidado adicionalmente IVA no valor de € 70.230,01.

Não há qualquer elemento de facto que justifique que se ponha em dúvida que se esteja perante a prestações de serviços abrangidos pela isenção prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA isenta «*as prestações de serviços não mencionadas nas alíneas f) e g) do presente número, efectuadas com vista às necessidades directas das embarcações e aeronaves ali referidas e da respectiva carga*».

Aliás, no presente processo, como se disse, a Autoridade Tributária e Aduaneira nem aventa a que outra finalidade se possam reportar os serviços referidos.

Verificam-se, assim, os requisitos materiais da isenção, já que, como se referiu no ponto 3.2., a aplicação desta não depende da «*obtenção, pelo adquirente, de um número de identificação IVA válido para a realização de operações intracomunitárias nem o seu registo no sistema VIES*».

Assim, é de concluir que se está perante serviços que beneficiam da isenção referida pelo que não tem fundamento a liquidação de IVA no valor de € 70.230,01.

3.4. Questão dos serviços de frete marítimo

A Requerente intermedeia a contratação de serviços de transporte entre os donos das mercadorias e os armadores dos navios através da atividade de frete marítimo, sendo contratada por empresas que pretendem transportar uma determinada mercadoria por via marítima e, não dispondo de navios próprios para o efeito, subcontrata a armadores o transporte necessário. Os montantes relativos aos serviços de frete constam do documento n.º 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral, ascendendo a € 63.935,39, montante esta relativamente ao qual a Autoridade Tributária e Aduaneira liquidou IVA no montante de € 14.075,14,

Também neste caso, está-se perante prestações de serviços abrangidas pela isenção prevista na citada alínea j) do n.º 1 do artigo 14.º do CIVA. E valem também aqui as considerações que se fizeram no ponto 3.2. sobre não ser requisito da isenção que o adquirente dos serviços seja titular de número de identificação IVA válido para a realização de operações intracomunitárias nem o seu registo no sistema VIES.

Por isso, não tem fundamento legal a liquidação adicional de IVA no montante de € 14.075,14.

3.5. Questão dos serviços prestados a adquirentes estabelecidos fora do território da União Europeia

A Requerente prestou serviços a empresas não residentes no território da União Europeia, para efeitos de tributação em IVA.

É o que sucede com os clientes R... (residente fiscal na Noruega), Distribuidora Z... (residente fiscal nas Ilhas Canárias), DD... SA, (residente fiscal no Panamá) e AA... (residente fiscal nas Ilhas Canárias).

Nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º da Diretiva do IVA, este diploma não é aplicável ao território das Ilhas Canárias.

Relativamente a serviços prestados a adquirentes não residentes sem estabelecimento estável em Portugal, a Requerente invoca ao Ofício Circulado n.º 30115, de 29-12-2009.

Na verdade, nesse Ofício Circulado, que publicitou o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira sobre a aplicação das regras de localização para efeitos da tributação de IVA (¹), foi adoptado o entendimento de que não são tributadas na União Europeia (Comunidade) a generalidade das prestações de serviços em que o prestador é sujeito passivo nacional e o adquirente é *«pessoa estabelecida fora da comunidade»*, expressão que se refere reportar-se a *«um particular ou uma entidade que não comprove a qualidade de sujeito passivo no respectivo país»*.

Esta interpretação baseia-se, segundo a Autoridade Tributária e Aduaneira, numa interpretação *a contrario* da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA.

Independentemente da correcção ou não deste entendimento, a Autoridade Tributária e Aduaneira está vinculada por ele, por força do disposto no artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT, que estabelece que *«a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias»*.

Por isso, não tem fundamento legal a liquidação adicional de IVA relativamente às operações em que foram adquirentes estas empresas.

3.6. Anulação das liquidações de IVA e juros compensatórios

Pelo exposto conclui-se que as liquidações de IVA impugnadas são ilegais, devendo ser anuladas com fundamento em vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 2.º, alínea c), da LGT.

¹ Disponível em
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/A20D6C9E-DD1A-4A40-BD24-336B5F99A352/0/OficCirc_30115.pdf

As liquidações de juros compensatórios têm como pressuposto a liquidação de IVA (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que a ilegalidade das liquidações de IVA implica a ilegalidade da liquidação de juros compensatórios, que devem também ser anuladas.

A decisão da reclamação graciosa é também ilegal, na parte em que confirmou as liquidações.

3.7. Questões de conhecimento prejudicado

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral com fundamento em vício de violação de lei fica prejudicado, por ser inútil (artigo 130.º do CPC) o conhecimento das restantes questões colocadas.

4. Reembolso da quantia paga e juros indemnizatórios

A Requerente pagou a quantia liquidada, no montante de € 175.244,48 (€ 171.537,84 de imposto e € 3.706,64 de juros compensatórios) e pede o seu reembolso, com juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio,*

compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece 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*» e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, bem como o reembolso da quantia paga, que é a base de cálculo dos juros.

Cumprido, assim, apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência do reconhecimento da ilegalidade dos actos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto pago, por força dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para

c) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias indevidamente pagas na sequência das liquidações IVA e juros compensatórios, e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de € 158.461.48, correspondente ao valor global das liquidações na medida em que são objecto do presente processo;

d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente nos termos indicados no ponto 4 deste acórdão, sobre o montante a reembolsar.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **158.461.48**.

6. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.672,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Administração Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 20-06-2017

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(António Alberto Franco)

(Emanuel Augusto Vidal Lima)