

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 132/2017-T

Tema: IVA - Prestações de Serviços - Sistema VIES.

Decisão Arbitral

A Árbitro Dra. Filipa Barros (árbitro singular), designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 28 de Abril de 2017, acorda no seguinte:

I. RELATÓRIO

A sociedade A... pessoa colectiva n.º..., com sede social na Rua ..., ..., R/C ...- ... Lisboa, adiante “Requerente”, vem, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante referido por “RJAT”¹, requerer a constituição de Tribunal Arbitral para pronúncia sobre a ilegalidade e consequente anulação das liquidações de IVA, e correspondentes juros compensatórios seguidamente identificadas:

- a) N.º..., no montante de € 1.102,16, relativa ao mês de fevereiro de 2011 e respetiva liquidação juros compensatórios n.º ... de € 200,62;
- b) N.º ... no montante de € 1.240,85, relativa ao mês de março de 2011 e respetiva liquidação juros compensatórios n.º ... de € 221,93;
- c) N.º ... no montante de € 62,10, relativa ao mês de abril de 2011;
- d) N.º ... no montante de € 394,22, relativa ao mês de maio de 2011 e respetiva liquidação juros compensatórios n.º ... de € 67,83;
- e) N.º ... no montante de € 1.009,24, relativa ao mês de junho de 2011 e respetiva liquidação juros compensatórios n.º ... de € 170,33;

- f) N.º ... no montante de € 755,09, relativa ao mês de julho de 2011 e respetiva liquidação juros compensatórios n.º ... de € 124,70;
- g) N.º ... no montante de € 708,86, relativa ao mês de agosto de 2011 e respetiva liquidação juros compensatórios n.º ... de € 114,89;
- h) N.º ... no montante de € 244,49, relativa ao mês de setembro de 2011 e respetiva liquidação juros compensatórios n.º ... de € 38,80;
- i) N.º ... no montante de € 298,31, relativa ao mês de outubro de 2011 e respetiva liquidação juros compensatórios n.º ... de € 46,29;
- j) N.º ... no montante de € 1.144,94, relativa ao mês de novembro de 2011;
- k) N.º ... no montante de € 1.343,89, relativa ao mês de dezembro de 2011;
- l) N.º ... no montante de € 546,02, relativa ao mês de janeiro de 2012;
- m) N.º ... no montante de € 393,30, relativa ao mês de fevereiro de 2012;
- n) N.º ... no montante de € 59,80, relativa ao mês de março de 2012;
- o) N.º... no montante de € 931,73, relativa ao mês de abril de 2012;
- p) N.º ... no montante de € 100,05, relativa ao mês de maio de 2012;
- q) N.º ... no montante de € 747,96, relativa ao mês de junho de 2012;
- r) N.º ... no montante de € 2.221,57, relativa ao mês de julho de 2012;
- s) N.º ... no montante de € 290,26, relativa ao mês de agosto de 2012;
- t) N.º ... no montante de € 613,87, relativa ao mês de setembro de 2012;
- u) N.º ... no montante de € 226,78, relativa ao mês de outubro de 2012;
- v) N.º ... no montante de € 1.653,43, relativa ao mês de novembro de 2012;
- w) N.º..., no montante de €87,63, relativa ao mês de dezembro de 2012;
- x) N.º..., no montante de €587,19, relativa ao mês de janeiro de 2013;
- y) N.º..., no montante de €305,47, relativa ao mês de fevereiro de 2013;
- z) N.º..., no montante de €1.200,76, relativa ao mês de março de 2013 e respetiva liquidação de juros compensatórios n.º ... € 118,45;
- aa) N.º..., no montante de €1.811,25, relativa ao mês de maio de 2013;
- bb) N.º..., no montante de €118,45, relativa ao mês de junho de 2013;
- cc) N.º..., no montante de €351,90, relativa ao mês de julho de 2013;
- dd) N.º..., no montante de €3.286,93, relativa ao mês de agosto de 2013;

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

- ee) N.º..., no montante de €225,63, relativa ao mês de setembro de 2013;
- ff) N.º..., no montante de €1.370,34, relativa ao mês de outubro de 2013;
- gg) N.º..., no montante de € 737,84, relativa ao mês de novembro de 2013;
- hh) N.º..., no montante de € 236,90, relativa ao mês de dezembro de 2013;
- ii) N.º..., no montante de €198,72, relativa ao mês de janeiro de 2014;
- jj) N.º..., no montante de €488,75, relativa ao mês de fevereiro de 2014;
- kk) N.º..., no montante de €240,35, relativa ao mês de março de 2014;
- ll) N.º..., no montante de €54,97 relativa ao mês de abril de 2014;
- mm) N.º..., no montante de €322,00, relativa ao mês de maio de 2014;
- nn) N.º..., no montante de €644,46, relativa ao mês de junho de 2014;
- oo) N.º..., no montante de €2.660,87, relativa ao mês de julho de 2014;
- pp) N.º..., no montante de €1.223,25, relativa ao mês julho de 2014;
- qq) N.º..., no montante de €34,50, relativa ao mês de agosto de 2014;
- rr) N.º..., no montante de €261,83, relativa ao mês de setembro de 2014;
- ss) N.º..., no montante de € 127,02, relativa ao mês de outubro de 2014;
- tt) N.º..., no montante de €149,50, relativa ao mês de novembro de 2014;
- uu) N.º..., no montante de €50,53, relativa ao mês de janeiro de 2015;
- vv) N.º..., no montante de €707,74, relativa ao mês de fevereiro de 2015;
- ww) N.º..., no montante de €100,01, relativa ao mês de junho de 2015;
- xx) N.º..., no montante de €424,76, relativa ao mês de julho de 2015;
- yy) N.º..., no montante de €196,37 relativa ao mês de setembro de 2015;

Para fundamentar o seu pedido, considera a Requerente, em síntese, que as liquidações adicionais de IVA ora impugnadas fundamentam-se na alegada situação irregular em que se encontravam determinados clientes da Requerente, destinatários de prestações de serviços, designadamente, o facto de se encontrarem cessadas em data anterior à da emissão das facturas ou de alegadamente não se encontrarem registados no VIES – Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias – para a realização de operações comunitárias, violando por conseguinte os formalismos previstos no artigo 27.º n.º 5 do RITI e do artigo 36.º do Código do IVA.

Ora, a Requerente não se pode conformar com as correções propostas para os diversos períodos dos anos 2011, 2012, 2013 e 2014 com base em constatações de carácter formalista.

Entende que de acordo com a alínea a) do número 6 do artigo 6.º do Código do IVA, são tributáveis em sede de IVA, as prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos com sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional, pelo que *a contrario*, não se encontrando o adquirente dos serviços estabelecido em território nacional, a prestação não será objeto de tributação em IVA, em Portugal, cabendo ao destinatário dos serviços a obrigação de autoliquidação do IVA devido. Como tal, não é devido IVA em território português pelo prestador de serviços – neste caso pela Requerente.

Defende a Requerente que se encontram previstas diversas modalidades do mecanismo do *reverse charge*, motivadas pelo combate à fraude e evasão fiscais, tendo estas sido obrigatoriamente transpostas para Portugal, encontrando-se inseridas no Código do IVA e no RITI. Neste contexto, foi criado o sistema VIES, como mecanismo de cooperação administrativa, que através do registo do operador económico, com um número de identificação válido, permite o intercâmbio electrónico de informações relativas ao registo do IVA dos operadores económicos situados na União Europeia.

No entanto, o sistema VIES, criado em 1993 com o objectivo de reforçar o combate à fraude no domínio do IVA, tem sido alvo de poucas melhorias a nível técnico, tendo-se revelado ineficaz na disponibilização da informação sobre as transações intracomunitárias nos Estados membros. Ora, tal insuficiência foi constatada num relatório de 2014 emitido pela Comissão Europeia, sobre a aplicação do Regulamento n.º 904/2010CE, do qual resulta a importância de apoiar as informações do VIES em elementos complementares obtidos em território nacional que demonstrem a existência das operações, ou pelo menos a sua plausibilidade.

Assim, e no que diz respeito às situações irregulares detetadas no relatório dos SIT no que se refere aos números de IVA mencionados nas faturas emitidas pela Requerente, esta não pôde deixar de notar surpresa ao verificar que uma quantidade tão significativa de clientes havia cessado atividade entre 2011 e 2014, mantendo, simultaneamente, uma relação comercial estável junto desta, através dos mesmos

interlocutores. Para este efeito, a Requete realizou um conjunto de diligências junto dos seus clientes, no sentido de verificar qual a razão das irregularidades apontadas pelos SIT, solicitando apoio na confirmação do estatuto de sujeito passivo nos respetivos Estados membros, tendo obtido a devida confirmação da qualidade de sujeito passivo e também a confirmação da autoliquidação do imposto.

Segundo a Requerente, ficou devidamente demonstrado junto da AT que as irregularidades verificadas no VIES relativas ao número de IVA dos seus clientes se deveram às seguintes razões:

- A ocorrência de operações de reestruturação que envolveram fusões;
- A mudança de tipo societário que obrigou à alteração do *VAT number*;
- Ou a entrada posterior à operação em grupos de IVA que comportam a alteração do *VAT number*.

Ora, a Requerente juntou aos autos a correspondência remetida pelos vários clientes, demonstrando que tais alterações não lhe foram comunicadas à data da emissão das faturas, no entanto, que tais clientes mantinham a sua existência legal, configuravam sujeitos passivos de IVA e procederam ao *reverse charge* do IVA na sequência da aquisição das prestações de serviços junto da Requerente. Acresce que nos clientes em que não foi enviada confirmação escrita é possível proceder à comprovação, através da internet, da reestruturação societária que motivou uma atualização do número de IVA.

Por conseguinte, feita a confirmação de que os adquirentes dos serviços prestados pela Requerente são sujeitos passivos validamente registados nos seus países, nada mais pode ser exigido por parte da AT. Esta atuou de boa-fé, tendo por base a existência de uma relação comercial de longa data, e duradoura, sendo totalmente alheio à Requerente a existência de alterações societárias, na esfera dos clientes, que não lhe foram comunicadas, como aliás resulta do disposto no Considerando 18, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de Março de 2011. Por outro lado, ao abrigo da alínea b) do artigo 18.º do referido Regulamento foi feita uma “*verificação razoável da exatidão da informação fornecida pelo destinatário, através de medidas de segurança comerciais normais, tais como as relativas aos controlos de identidade ou de pagamento*”.

Finalmente, apoiando-se na jurisprudência dos tribunais superiores Portugueses e nos acórdãos do TJUE, defende a suficiência da prova apresentada, a falibilidade do registo no *VIES* e o facto da Diretiva IVA não prever, no que se refere às prestações de serviços intracomunitárias, quais os meios de prova a utilizar previamente ou *a posteriori* para efeitos de validação da não sujeição a IVA no território português.

A Requerente conclui recordando que as medidas utilizadas pelos Estados membros devem assegurar a exata cobrança do imposto e evitar a fraude, sem por em causa o princípio da neutralidade, não tendo, no caso concreto, suporte legal o entendimento preconizado pela AT, impondo ao contribuinte o cumprimento de exigências de prova adicionais, promovendo uma situação de dupla tributação, em sede de IVA, quando ficou demonstrado não existir qualquer imposto em falta.

No dia 22 de fevereiro de 2017, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e, de imediato, notificado à Requerida nos termos legais.

A Requerente não procedeu à nomeação de Árbitro.

Assim, nos termos e para os efeitos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, por decisão do Exmo. Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente previstos, foi designado árbitro do Tribunal Arbitral Singular a signatária, que comunicou, ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo estipulado no artigo 4.º do Código Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 28 de Abril de 2017, seguindo-se os pertinentes trâmites legais.

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual defende a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Para tanto, invoca, em síntese, que nos presentes autos a Requerente não reuniu prova suficiente da condição de sujeitos passivos dos destinatários dos serviços que prestou, que lhe permitisse aplicar a alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. Com efeito, o

VIES trata-se de um mecanismo que permite o intercâmbio electrónico de informações relativas ao registo de IVA dos operadores económicos situados na União Europeia, porquanto, através de uma simples e rápida consulta, a Requerente podia ter verificado da condição de sujeitos passivos de imposto dos destinatários dos seus serviços aquando da faturação dos mesmos. A simples impressão dessa verificação sempre que o resultado fosse positivo seria bastante para provar tal condição de sujeito passivo dos destinatários dos serviços.

Ora, se a Requerente não fez uso do VIES, não pode imputar deficiências ao funcionamento do sistema. Por outro lado, se as irregularidades referentes aos números de IVA dos adquirentes da Requerente foram recebidas com surpresa por esta, mais uma vez se comprova que a Requerente não verificou os NIF's em questão, pois se o tivesse feito teria tido oportunidade de corrigir a situação.

Adicionalmente, a Requerida aduz que os esclarecimentos juntos aos autos pela Requerente são emails que se desconhece se serão ou não emitidos por pessoas com poderes de representação das pessoas coletivas em questão, e sempre se dirá que as simples declarações dos sujeitos passivos não fazem prova do que pretende a Requerente provar, a saber de que o destinatário dos serviços era àquela data sujeito passivo de imposto e que o imposto foi autoliquidado e entregue.

Assim, a Requerida considera que nunca haverá duplicação de coleta quando na falta de prova da condição de sujeito passivo dos destinatários dos serviços (de outros Estados-membros) se liquidar imposto (devido) em Portugal, ainda que também tenha sido indevidamente liquidado nesses outros Estados membros, o que, se desconhece se sucedeu, por falta de prova.

Refere ainda que a tese da Requerente não encontra apoio nem no Considerando 19 do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de Março de 2011 que estabelece as medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE, nem no artigo 18.º do referido Regulamento, do qual resulta que a prova da condição de sujeito passivo é feita através da comunicação do NIF e da sua confirmação bem como do nome e endereço correspondentes. No entender da AT a Requerente deveria ter observado a al. a) do n.º 3 do supra referido artigo 18.º.

Por conseguinte, e ao contrário do que refere a Requerente, não é aplicável ao caso em apreço a jurisprudência do TJUE, pois até à data de hoje a Requerente não logrou juntar prova da condição de sujeito passivo de imposto dos destinatários dos serviços, não sendo de aceitar factos provados por correio electrónico onde não se demonstram poderes de representação das pessoas que os enviam.

A Requerida conclui pela improcedência de todos os vícios assacados à atuação administrativa.

A 12 de Junho de 2017, a Requerente foi notificada para juntar aos autos a tradução dos documentos em língua estrangeira, apresentados com o pedido de pronúncia arbitral, nos termos do artigo 134.º do C.P.C., aplicável ex vi artigo 29.º do RJAT.

Em cumprimento do princípio do contraditório, concedeu-se à Requerida um prazo de vista de 10 dias, faculdade que esta exerceu.

A 25 de Julho de 2017 atendendo a que, no caso, não se verificava qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, e não havendo oposição das partes, ao abrigo do disposto nos artigos 16.º alínea c), 19.º e 29.º n.º 2 do RJAT, bem como dos princípios da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.

Foram apresentadas alegações escritas pela Requerente, seguidas das alegações da Requerida.

Nas alegações apresentadas as partes reiteraram no essencial as posições defendidas nos respetivos articulados.

II. SANEAMENTO DO PROCESSO

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas, (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. Factos dados como provados

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos no âmbito do processo administrativo, no pedido de pronúncia arbitral, e na resposta apresentada pela AT, nos termos seguidamente indicados.

- 1) A Requerente é uma sociedade comercial por quotas que se dedica à prestação de serviços na área da consultoria em propriedade industrial, nomeadamente proteção de marcas, patentes e outros direitos de Propriedade Industrial;
- 2) A Requerente encontra-se enquadrada, em sede de IVA, no regime normal com periodicidade mensal;
- 3) A Requerente presta serviços a clientes nacionais e estrangeiros que pretendam consultoria para proteção e cumprimento legal em Portugal ou no estrangeiro dos seus direitos de propriedade industrial;
- 4) Os serviços prestados pela Requerente a clientes localizados fora do território português correspondem a um volume aproximado de 80% em relação ao conjunto da atividade;
- 5) A Requerente mantém uma relação comercial estável e de longa data com os seus clientes, designadamente os sediados noutros Estados membros da UE, a quem prestou serviços entre 2011 e 2014;

- 6) A Requerente não liquidou IVA nas faturas emitidas aos seus clientes sedeados noutros Estados membros, relativamente aos serviços prestados entre os anos de 2011 e 2014;
- 7) Tendo sido apontadas irregularidades pelos SIT no que se refere aos números de IVA indicados nas faturas emitidas a entidades sedeadas noutros Estados membros, a Requerente promoveu diligências junto dessas mesmas entidades, no sentido de verificar a razão das irregularidades e de solicitar devido apoio na confirmação do estatuto de sujeito passivo;
- 8) A Requerente obteve esclarecimentos de diversos clientes estabelecidos noutros Estados membros conforme quadro abaixo:

Situações cuja qualidade do sujeito passivo destinatários dos serviços está devidamente comprovada					
Sujeito passivo adquirente	NIF anterior	NIF atual	Doc nº	Correção IVA	Notas
B... H...	NL	NL	3	167,90	Mudança de tipo societário obrigou a mudança de VAT number. Novas entidades no Grupo. Adquirente não comunicou VAT number novo. Confirmação de qualidade de sujeito passivo e autoliquidação.
C... JJ...	DE	DE	4	110,40	Sociedade de Advogados. Mudança de VAT number em face de alteração da estrutura do capital social. Confirmação de autoliquidação.
D... KK...	SE	SE	5	307,51	Mudança de VAT number devido a fusão. Confirmação de autoliquidação.
E...	GB	GB	6	638,34	Mudança de VAT number devido a alteração para VAT Group Status. Confirmação de autoliquidação.
F... LL...	GB	GB	7	937,77	Alteração de VAT number por aquisição pela Pomerleau & Co. Adquirente comunicou alteração operacional mas não novo VAT number. Confirmação de autoliquidação.
G... MM...	GB	GB	8	2 534,60	Confirmação de qualidade de sujeito passivo e de autoliquidação pelo adquirente dos serviços. Lapsos no VAT number considerado.
H...	DE	DE	9	793,50	Declaração registo de sujeito passivo de IVA. Confirmação de autoliquidação pelo adquirente dos serviços. Lapsos no VAT number considerado.
I...	GB	GB	10	931,69	Declaração registo de sujeito passivo de IVA. Confirmação de qualidade de sujeito passivo e de autoliquidação pelo adquirente dos serviços.
J...	GB	GB	11	893,90	Declaração registo de sujeito passivo de IVA. Confirmação de qualidade de sujeito passivo e de autoliquidação pelo adquirente dos serviços.
K... NN...	GB	GB	12	508,76	Confirmação de qualidade de sujeito passivo. Possível lapsos na menção do VAT number.
L...	SE	SE	13	958,80	Confirmação de qualidade de sujeito passivo e do lapsos na inscrição do VAT number. Confirmação de autoliquidação.
M...	DE	DE	14	1 067,13	Declaração registo de sujeito passivo de IVA. Confirmação de autoliquidação pelo adquirente dos serviços. Lapsos no VAT number considerado.
N...	GB	GB	15	2 482,92	Confirmação de qualidade de sujeito passivo e do lapsos na inscrição do VAT number. Confirmação de autoliquidação.
O...	ES	ES	16	4 395,05	Mudança de tipo societário de SL para SA obrigou a mudança de VAT number. Adquirente não comunicou à data, novo VAT number. Confirmação de qualidade de sujeito passivo e subsistência legal da entidade.
P...	ES	ES	17	575,69	Mudança de tipo societário de SA para SLP obrigou a mudança de VAT number. Declaração de registo do sujeito passivo para efeitos de IVA.
Q... OO...	NL	NL	18	618,70	Grupo RR... vendeu a Q... OO... . Ver notícia da operação.
R... PP...	GB	GB	19	875,38	Fusão entre a R... e a PP... . Ver notícia da operação.
S... QQ...	GB	GB	20	253,23	QQ... adquiriu várias law firms ingressas entre as quais a S...
Total:				19 061,27	

9) No âmbito do desenvolvimento da sua atividade, na sua declaração periódica de IVA relativa ao período de dezembro de 2014 (2014/12), a Requerente solicitou um reembolso de IVA de € 28.000,00;

- 10) Neste período de 2014/12, em que solicitou o reembolso de € 28.000,00, foi apurado um crédito de imposto a reportar para o período seguinte no montante de € 43.856,56;
- 11) No ano de 2015, ao abrigo das ordens de serviço n.º OI2015.../OI2015.../OI2015.../OI2015... teve início uma ação de inspeção tributária conduzida pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa (doravante “SIT”), que teve como objeto a verificação da situação tributária da Requerente, em sede de IVA, nos anos de 2011 a 2014;
- 12) Nesta sequência, em outubro de 2015, os SIT emitiram o respetivo projeto de relatório de ação inspetiva, no qual propunham o deferimento do reembolso de IVA no valor de € 28.000,00 relativo ao período 2014/12;
- 13) No relatório foram igualmente propostas correções às liquidações de IVA dos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014, no montante total de € 38.404,24.
- 14) O RIT que consta do Processo Administrativo, refere além do mais o seguinte:
“Foram solicitados alguns documentos relativos às transmissões de bens e prestações de serviços, nomeadamente cópia dos extratos das subcontas das contas 2433 – IVA liquidado, 2434 – IVA regularizações, 71 – Vendas e/ou 72 – Prestações de Serviços relativos ao período económico de 2014, cópia dos extratos de conta corrente relativos aos períodos económicos de 2011 a 2014, bem como cópia das respetivas faturas, relativas aos clientes com os NIFs FR..., DE..., ESB..., SE..., GB..., GB..., FR5..., DE..., ESB..., SE..., GB..., GB..., FR..., DE..., ESB..., SE..., GB..., GB..., NL..., DE..., ESA..., SE..., GB..., GB..., DE..., ESA..., GB..., GB..., GB..., NL..., DE..., ESG..., GB..., GB... e GB..., cópia das faturas de valor mais elevado, por cada período de imposto, referentes às transmissões intracomunitárias de bens e prestações de serviços mencionado nas declarações recapitulativas, inscritos no campo 7 das declarações periódicas relativas aos períodos de 2014/01 a 2014/12, cópia das faturas de valor mais elevado, por cada período de imposto, referentes às transmissões de bens e prestações de serviços isentas ou não tributadas (operações que conferem direito à dedução), inscritos no campo 8 das declarações periódicas relativas aos períodos de 2014/01 a 2014/12, bem como cópia das faturas de valor mais elevado, por cada período de imposto,

referentes às transmissões de bens e prestações de serviços isentas ou não tributadas (operações que não conferem direito à dedução), inscritos no campo 9 das declarações periódicas relativas aos períodos de 2014/01 a 2014/12.

Da análise realizada aos elementos disponibilizados pelo contribuinte constatámos o seguinte:

i) Período económico de 2011

No período económico de 2011 a sociedade A..., Lda. prestou serviços a diversos clientes com sede noutros estados membros, entre os quais as seguintes entidades:

- 1) T... SA, com o NIF: FR ..., a quem emitiu a fatura n.º 1816 no montante de EUR 680,00 (Doc. n.º 01);
- 2) B..., com o NIF: NL..., a quem emitiu a fatura n.º 1535 no montante de EUR 280,00 (Doc. n.º 02);
- 3) Q... BV, com o NIF: NL..., a quem emitiu a fatura n.º 2044 no montante de EUR 664,00 (Doc. n.º 03);
- 4) U..., com o NIF: DE..., a quem emitiu a fatura n.º 2170 no montante de EUR 2.933,70 (Doc. n.º 04);
- 5) M..., com o NIF: DE..., com faturas emitidas no montante total de EUR 2.244,00 (Doc. n.º 05);
- 6) Dr.H..., com o NIF: DE..., com faturas emitidas no montante total de EUR 3.450,00 (Doc. n.º 06);
- 7) V..., com o NIF: DE..., a quem emitiu a fatura n.º 460 no montante de EUR 640,00 (Doc. n.º 07);
- 8) C..., com o NIF: DE..., a quem emitiu a fatura n.º 720 no montante de EUR 480,00 (Doc. n.º 08);
- 9) W..., com o NIF: DE ..., a quem emitiu a fatura n.º 1096 no montante de EUR 500,00 (Doc. n.º 09);
- 10) O... SA, com o NIF: ES..., com faturas emitidas no montante total de EUR 5.929,00 (Doc. n.º 10);
- 11) X..., com o NIF: ES..., com faturas emitidas no montante total de EUR 780,00 (Doc. n.º 11);

12) Y..., com o NIF: ES..., com faturas emitidas no montante total de EUR 2.750,00 (Doc. n.º 12);

13) P..., com o NIF: ES..., com faturas emitidas no montante total de EUR 2.503,00 (Doc. n.º 13);

14) Z..., SA, com o NIF: ES..., a quem emitiu a fatura n.º 2328 no montante de EUR 251,00 (Doc. n.º 14);

15) AA..., com o NIF: SE..., com faturas emitidas no montante total de EUR 8.272,70 (Doc. n.º 15);

16) L..., com o NIF: SE..., com faturas emitidas no montante total de EUR 5.252,70 (Doc. n.º 16);

17) D... AB, com o NIF: SE ..., com faturas emitidas no montante total de EUR 1.337,00 (Doc. n.º 17);

18) R...—..., com o NIF: GB ..., com faturas emitidas no montante total de EUR 1.620,00 (Doc. n.º 18);

19) N..., com o NIF: GB ..., com faturas emitidas no montante total de EUR 2.549,00 (Doc. n.º 19);

20) “S...”, com o NIF: GB..., com faturas emitidas no montante total de EUR 1.101,00 (Doc. n.º 20);

21) K..., com o NIF: GB..., a quem emitiu a fatura n.º 2087 no montante de EUR 860,00 (Doc. n.º 21);

22) G... Ltd., com o NIF: GB..., com faturas emitidas no montante total de EUR 1.186,00 (Doc. n.º 22);

ii) Período económico de 2012

No período económico de 2012 a sociedade A..., Lda. prestou serviços a diversos clientes com sede noutros estados membros, entre os quais as seguintes entidades:

1) BB... SA, com o NIF: FR ..., com faturas emitidas no montante total de EUR 607,00 (Doc. n.º 23);

2) B..., com o NIF: NL..., a quem emitiu a fatura n.º 456 no montante de EUR 260,00 (Doc. n.º 24);

3) Q... BV, com o NIF: NL..., com faturas emitidas no montante total de EUR 4.212,00 (Doc. n.º 25);

- 4)U..., com o NIF: DE..., com faturas emitidas no montante total de EUR 8.542,75 (Doc. n.º 26);
- 5) O... SA, com o NIF: ES..., com faturas emitidas no montante total de EUR 3.117,00 (Doc. n.º 27);
- 6)X..., com o NIF: ES..., com faturas emitidas no montante total de EUR 1.365,00 (Doc. n.º 28);
- 7) Z..., SA, com o NIF: ES..., a quem emitiu a fatura n.º 1940 no montante de EUR 251,00 (Doc. n.º 29);
- 8)CC..., com o NIF: ES..., a quem emitiu a fatura n.º 829 no montante de EUR 85,00 (Doc. n.º 30);
- 9)AA..., com o NIF: SE..., com faturas emitidas no montante total de EUR 6.629,00 (Doc. n.º 31);
- 10)R... –..., com o NIF: GB..., com faturas emitidas no montante total de EUR 2.186,00 (Doc. n.º 32);
- 11) E... (...), com o NIF: GB..., com faturas emitidas no montante total de EUR 717,00 (Doc. n.º 33);
- 12)I..., com o NIF: GB..., com faturas emitidas no montante total de EUR 1.746,70 (Doc. n.º 34);
- 13)DD..., com o NIF: GB..., com faturas emitidas no montante total de EUR 1.000,00 (Doc. n.º 35);
- 14)J..., com o NIF: GB ..., com faturas emitidas no montante total de EUR 2.593,40 (Doc. n.º 36);
- 15)N..., com o NIF: GB..., com faturas emitidas no montante total de EUR 7.729,80 (Doc. n.º 37);
- 16)G..., com o NIF:..., com faturas emitidas no montante total de EUR 2.377,00 (Doc. n.º 38);

iii) Período económico de 2013

No período económico de 2013 a sociedade A..., Lda. prestou serviços a diversos clientes com sede noutros estados membros, entre os quais as seguintes entidades:

- 1)EE..., com o NIF: FR..., com faturas emitidas a partir de 20-03-2013 no montante total de EUR 11.467,00 (Doc. n.º 39);*

- 2) BB... SA, com o NIF: FR..., com faturas emitidas no montante total de EUR 701,00 (Doc. n.º 40);
 - 3) B..., com o NIF: ..., a quem emitiu a fatura n.º 619 no montante de EUR 190,00 (Doc. n.º 41);
 - 4) U..., com o NIF: DE..., com faturas emitidas no montante total de EUR 9.054,12 (Doc. n.º 42);
 - 5) M..., com o NIF: DE..., a quem emitiu a fatura n.º 613 no montante de EUR 2.395,70 (Doc. n.º 43);
 - 6) O..., com o NIF: ES..., com faturas emitidas no montante total de EUR 5.498,00 (Doc. n.º 44);
 - 7) CC..., com o NIF: ES..., a quem emitiu a fatura n.º 435 no montante de EUR 100,00 (Doc. n.º 45);
 - 8) AA..., com o NIF: SE..., com faturas emitidas no montante total de EUR 6.614,00 (Doc. n.º 46);
 - 9) E... (...), com o NIF: GB..., com faturas emitidas no montante total de EUR 770,00 (Doc. n.º 47);
 - 10) I..., com o NIF: GB..., a quem emitiu a fatura n.º 1342 no montante de EUR 862,00 (Doc. n.º 48);
 - 11) F... (...), com o NIF: GB..., com faturas emitidas no montante total de EUR 1.061,00 (Doc. n.º 49);
 - 12) J..., com o NIF: GB..., a quem emitiu a fatura n.º 1051 no montante de EUR 1.293,12 (Doc. n.º 50);
 - 13) N..., com o NIF: GB..., a quem emitiu a fatura n.º 27 no montante de EUR 560,00 (Doc. n.º 51);
 - 14) K..., com o NIF: GB..., a quem emitiu a fatura n.º 1055 no montante de EUR 1.352,00 (Doc. n.º 52);
 - 15) G..., com o NIF: GB..., com faturas emitidas no montante total de EUR 6.585,00 (Doc. n.º 53);
- iv) Período económico de 2014

No período económico de 2014 a sociedade A..., Lda. prestou serviços a diversos clientes com sede noutros estados membros, entre os quais as seguintes entidades:

- 1) EE..., com o NIF: FR..., com faturas emitidas no montante total de EUR 14.861,00 (Doc. n.º 54);
- 2) Q..., com o NIF: NL..., com faturas emitidas no montante total de EUR 3.765,38 (Doc. n.º 55);
- 3) O..., com o NIF: ES..., com faturas emitidas no montante total de EUR 4.564,92 (Doc. n.º 56);
- 4) Z..., SA, com o NIF: ES..., a quem emitiu a fatura n.º 164 no montante de EUR 331,00 (Doc. n.º 57);
- 5) CC..., com o NIF: ES..., a quem emitiu a fatura n.º 440 no montante de EUR 100,00 (Doc. n.º 58);
- 6) AA..., com o NIF: SE..., com faturas emitidas no montante total de EUR 4.877,15 (Doc. n.º 59);
- 7) E...(), com o NIF: GB..., com faturas emitidas no montante total de EUR 1.288,38 (Doc. n.º 60);
- 8) I..., com o NIF: GB..., com faturas emitidas no montante total de EUR 1.442,12 (Doc. n.º 61);
- 9) F...(), com o NIF: GB..., com faturas emitidas no montante total de EUR 3.016,25 (Doc. n.º 62);
- 10) G..., com o NIF: GB..., com faturas emitidas no montante total de EUR 872,00 (Doc. n.º 63);
- 11) E..., com o NIF: GB..., a quem emitiu a fatura n.º 699 no montante de EUR 1.172,00 (Doc. n.º 64);
- v) A sociedade EE..., com o NIF: FR ... possuía domicílio fiscal na Av. ..., ... Paris, França e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-01-1999 até 19-03-2013 (Doc. n.º 65);
- vi) A sociedade BB... SA, com o NIF: FR ... possuía domicílio fiscal na Av..., n.º..., ... Paris..., França e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-01-1993 até 07-05-2008 (Doc. n.º 66);
- vii) A sociedade T... SA, com o NIF: FR ... possuía domicílio fiscal na Av. ..., n.º..., ... Paris..., França e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de

realização de operações intracomunitárias a partir de 01-04-2000 até 01-11-2002 (Doc. n.º 67);

viii) A sociedade B..., com o NIF: NL ... possuía domicílio fiscal em..., n.º..., ... - ..., Holanda e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-01-1980 até 10-05-2004 (Doc. n.º 68);

ix) A sociedade Q..., com o NIF: NL ... possuía domicílio fiscal em..., n.º...,, Holanda e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-06-1992 até 03-11-2010 (Doc. n.º 69);

x) A sociedade U..., com o NIF: DE ... possuía domicílio fiscal em,, Alemanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 23-10-1992 até 05-09-2007 (Doc. n.º 70);

xi) O NIF: DE ... não se encontrava registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 71);

xii) A sociedade H..., com o NIF: DE ... possuía domicílio fiscal em,, Alemanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 13-01-2004 até 02-01-2006 (Doc. n.º 72);

xiii) V..., com o NIF: DE ... possuía domicílio fiscal na em,, Alemanha e encontrava-se registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 29-12-1992 até 21-09-2002 (Doc. n.º 73);

xiv) A sociedade C..., com o NIF: DE ... possuía domicílio fiscal em,, Berlin, Alemanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-12-1992 até 02-01-2010 (Doc. n.º 74);

xv) A sociedade W..., com o NIF: DE ... possuía domicílio fiscal em,, Frankfurt, Alemanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 23-10-1993 até 31-12-2006 (Doc. n.º 75);

xvi) A sociedade O..., com o NIF: ES ... possuía domicílio fiscal em, n.º..., ..., Barcelona, Espanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 15-05-2006 até 28-09-2010 (Doc. n.º 76);

- xvii) A sociedade X..., com o NIF: ES ... possui domicílio fiscal em ..., n.º..., ..., ..., ... Barcelona, Espanha e encontra-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias apenas a partir de 14-06-2012 (Doc. n.º 77);
- xviii) A sociedade Y..., com o NIF: ES ... possui domicílio fiscal em..., n.º..., ..., ..., ... Madrid, Espanha e encontra-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias apenas a partir de 14-02-2012 (Doc. n.º 78);
- xix) A sociedade P..., com o NIF: ES ... possuía domicílio fiscal em ..., n.º..., ..., ... Madrid, Espanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-01-1993 até 10-09-2008 (Doc. n.º 79);
- xx) O NIF: ES ... não se encontra registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 80);
- xxi) O NIF: ES ... não se encontra registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 81);
- xxii) O NIF: SE ... não se encontra registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 82);
- xxiii) O NIF: SE ... não se encontra registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 83). Contudo a divergência foi originada pelo erróneo preenchimento da declaração recapitulativa relativa ao período de 2012/10 uma vez que o NIF: SE ... constante das faturas emitidas aquele cliente encontra-se devidamente registado no VIES para efeitos da realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 84);
- xxiv)L..., com o NIF: SE ... possuía domicílio fiscal em Box...,, Suécia e encontrava-se registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-01-1991 até 31-12-1997 (Doc. n.º 85);
- xxv) A sociedade D..., com o NIF: SE ... possuía domicílio fiscal em ...,, Suécia e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-01-1991 até 01-03-2010 (Doc. n.º 86);
- xxvi) A sociedade R...-..., com o NIF: GB ... possuía domicílio fiscal em...,, ..., Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização

de operações intracomunitárias a partir de 01-04-1973 até 01-04-2011 (Doc. n.º 87);

xxvii) A sociedade FF..., com o NIF: GB ... possuía domicílio fiscal em..., ..., ..., Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-06-1978 até 01-07-2012 (Doc. n.º 88). No entanto a sociedade em análise apenas em 2011 emitiu faturas a este cliente, pelo que não se confirma a divergência;

xxviii) A sociedade E... (...), com o NIF: GB ... possuía domicílio fiscal em..., ..., ..., Grã-Bretenha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-04-1973 até 01-11-2011 (Doc. n.º 89);

xxix) A sociedade GG..., com o NIF: GB ... possuía domicílio fiscal em..., ..., ..., Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-04-1973 até 01-04-2011 (Doc. n.º 90);

xxx) A sociedade I..., com o NIF: GB ... possuía domicílio fiscal em..., ..., Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-04-1973 até 01-04-2011 (Doc. n.º 91);

xxxi) A sociedade F... (...), com o NIF: GB ... possuía domicílio fiscal em ..., ..., ..., Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 03-06-1980 até 01-07-2012 (Doc. n.º 92);

xxxii) A sociedade DD... Ltd., com o NIF: GB ... possuía domicílio fiscal em...,, ..., Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-07-1982 até 01-11-2001 (Doc. n.º 93);

xxxiii) A sociedade J..., com o NIF: GB ... possuía domicílio fiscal em..., ..., Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-07-1980 até 01-07-2010 (Doc. n.º 94);

xxxiv) O NIF: GB ... não se encontra registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 95);

xxxv) O NIF: GB ... não se encontra registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 96);

xxxvi) K..., com o NIF: GB ... possuía domicílio fiscal em C/o ..., ..., ..., ..., ..., Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 13-12-1993 até 14-07-2010 (Doc. n.º 97);

xxxvii) A sociedade G..., com o NIF: GB ... possuía domicílio fiscal em... ,..., ..., ..., Grã-Brethenha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-07-1996 até 31-03-2008 (Doc. n.º 98);

xxxviii) A sociedade HH..., com o NIF: GB ... possuía domicílio fiscal em..., ..., ..., ..., Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01-08-2007 até 30-11-2010 (Doc. n.º 99). Contudo, em 30-11-2010, esta sociedade foi incorporada pela sociedade HH..., com o NIF: GB ..., o qual consta das faturas emitidas pela sociedade em análise (Doc. n.º 100), não se confirmando a divergência;

xxxix) As situações em que estas entidades se encontram inviabiliza que as transmissões de bens e/ou prestações de serviços efetuadas às mesmas pela sociedade A..., Lda. pudessem ter sido realizadas sem liquidação de imposto, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 6 do art.º 6.º do IVA, a contrário, porquanto os adquirentes dos bens e/ou dos serviços se encontram cessados em data anterior à emissão das respetivas faturas ou nem sequer se encontram registados para efeitos da realização de operações intracomunitárias;

xl) Assim sendo, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 6 do art.º 6.º do CIVA, deveria a sociedade A..., Lda. ter procedido à liquidação de imposto relativamente às operações efetuadas com estes clientes (Doc. n.º 101), pelo que se impõem correções de que daremos a devida conta no capítulo seguinte deste relatório;

xli) As faturas de valor mais elevado referentes às transmissões de bens e prestações de serviços isentas ou não tributadas (operações que conferem direito à dedução), inscritos no campo 8 das declarações periódicas relativas aos períodos de 2014/01 a 2014/12 foram emitidas a diversos clientes, com sede em países fora da Comunidade, nomeadamente Suíça, Estados Unidos da América e Japão;

xlii) Trata-se de operações não localizadas em Território Nacional, pelo que a sociedade A..., Lda. procedeu bem ao não liquidar imposto relativamente às operações realizadas com estes clientes, atento o disposto na alínea a) do n.º 6 e na alínea c) do n.º 11, ambos do art.º 6.º do CIVA;

xliii) As faturas de valor mais elevado referentes às transmissões de bens e prestações de serviços isentas ou não tributadas (Operações que não conferem direito à dedução), inscrito no campo 9 das declarações periódicas relativas aos períodos de 2014/01 a 2014/12 foram emitidas a diversos clientes e dizem respeito a quantias pagas em nome e por conta dos destinatários dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas, quantias excluídas do valor tributável, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA; Assim sendo, face à situação em que as entidades identificadas supra se encontram, designadamente a constatação de que se encontravam cessadas em data anterior à da emissão das faturas ou nem sequer se encontram registados no VIES – Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias para efeitos da realização de operações intracomunitárias, deveria a sociedade A..., Lda. ter procedido à liquidação de imposto relativamente às operações efetuadas com as mesmas, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 6 do art.º 6.º do CIVA, pelo que se impõem correções de que daremos a devida conta no capítulo seguinte deste relatório.”

- 15) Em 19 de Outubro de 2015, a Requerente exerceu o competente direito de audição, contra as referidas propostas de correção de IVA tendo apresentado, designadamente os seguintes esclarecimentos:

Conclusões Projeto de relatório	Justificação do SP	Nossa resposta em sede de direito de audição
A sociedade EE... , com o NIF: FR possuía domicílio fiscal na Av., n.º França e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01/01/1999 até 19/03/2013 (Doc. n.º 65).	FR Alterada a Denominação e NIF (FR), em 15 Julho 2014. Juntamos cópias da comunicação do nosso cliente informando novo NIF e informação do NIF anterior.	As cópias das faturas emitidas a partir de 22/03/2013 até 11-07-2014 contêm o NIF: FR cessado no VIES em 19/03/2013 (Doc. n.º 65), pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.
A sociedade BB... , com o NIF: FR possuía domicílio fiscal na Av., n.º França e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01/01/1993 até 07/05/2008 (Doc. n.º 66).	FR Alterado NIF (FR). Juntamos cópia da comunicação do nosso cliente informando novo NIF.	As cópias das faturas emitidas a partir de 03/09/2012 até 10/09/2013 contêm o NIF: FR cessado no VIES em 07/05/2008 (Doc. n.º 66), pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.
A sociedade T... , com o NIF: FR possuía domicílio fiscal na Av., n.º França e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01/04/2000 até 01/11/2002 (Doc. n.º 67).	FR Informação no extrato e cópia da fatura n.º/1816.	A cópia da fatura n.º/1816 emitida em 07/10/2011 contêm o NIF: FR cessado no VIES em 01/11/2002 (Doc. n.º 67), pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.
A sociedade B... , com o NIF: NL possuía domicílio fiscal em Holanda e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01/01/1980 até 10/05/2004 (Doc. n.º 68).	NL (..... Alterada a Denominação para) antes de 2011 e alterado o NIF (NL), em Junho 2013. Juntamos cópias da comunicação do nosso cliente informando novo NIF.	As cópias das faturas emitidas a partir de 22/08/2011 até 24/05/2013 contêm o NIF: NL cessado no VIES em 10/05/2004 (Doc. n.º 68). Quer a fatura n.º/1612 emitida em 16/12/2013, quer a fatura n.º E2014/61 emitida em 21/01/2014, contêm o NIF: NL validamente registado no VIES a partir de 10/05/2004 e não foram consideradas para efeitos das correções propostas, pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.
A sociedade Q... , com o NIF: NL possuía domicílio fiscal em Amsterdam, Holanda e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01/06/1992 até 03/11/2010 (Doc. n.º 69).	NL Alterada a Denominação para OO... e NIF (NL), em janeiro 2014. Juntamos cópias da comunicação do nosso cliente informando novo NIF.	As cópias das faturas emitidas a partir de 24/11/2011 até 02/04/2012 contêm o NIF: NL cessado no VIES em 03/11/2010 (Doc. n.º 69). Porém, as faturas n.º/2/1370,/1371,/1372 e/1633, apesar de continuarem a identificar o cliente como sendo " Q...", assim como as faturas n.º/400,/464,/502,/735,/1135 e/1511, cujas cópias não foram inicialmente disponibilizadas pelo SP, apenas o tendo efetuado em sede de direito de audição, contemplam a alteração do NIF comunicada pelo cliente, pelo que contêm o NIF: NL validamente registado no VIES a partir de 01/01/1980. Nas faturas emitidas em 2014 a denominação do cliente passou a ser " OO...". Assim sendo, assiste parcialmente razão ao SP, designadamente no que toca às faturas emitidas a este cliente a partir de 07/09/2012, pelo que se procederá às devidas correções em sede de correções propostas.

<p>A sociedade U... GmbH, com o NIF: DE possuía domicílio fiscal em Alemanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 23/10/1992 até 05/09/2007 (Doc. n.º 70).</p>	<p>DE Alterado NIF (DE), em julho 2013. Juntamos cópias da comunicação do nosso cliente informando novo NIF e informação do NIF anterior.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 11/12/2011 até 16/08/2013 contêm o NIF: DE , cessado no VIES em 05/09/2007 (Doc. n.º 70). As faturas emitidas em 2014 com n.º E2014/ , E2014/ e E2014/ contêm o NIF: DE , validamente registado no VIES a partir de 26/07/2004 até 19/12/2014 e não foram consideradas para efeitos das correções propostas, pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>O NIF: DE não se encontra registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 71).</p>	<p>M... DE Alterado NIF (DE) em 2011. Juntamos cópias de correspondência do nosso cliente indicando o novo NIF e NIF anterior.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 26/06/2011 até 23/05/2013 contêm o NIF: DE , não registado no cadastro (VIES) para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 71). A exponente não comprovou a qualidade de sujeito passivo deste cliente pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>A sociedade H... com o NIF: DE possuía domicílio fiscal em Alemanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 13/01/2004 até 02/01/2006 (Doc. n.º 72).</p>	<p>H... DE Juntamos extratos, cópias de faturas e comunicação de informação do NIF. Atualmente o NIF é DE</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 10/02/2011 até 28/02/2011 contêm o NIF: DE , cessado no VIES em 02/01/2006 (Doc. n.º 72), pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>V... com o NIF: DE possuía domicílio fiscal na em Alemanha e encontrava-se registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 29/12/1992 até 21/09/2002 (Doc. n.º 73).</p>	<p>Aparece com a designação de SS... GbR, e NIF DE . Juntamos extratos, cópias de faturas e comunicação de informação do NIF atual (DE).</p>	<p>A cópia da fatura n.º E2011/ emitida em 11/03/2011 contêm o NIF: DE , cessado no VIES em 21/09/2002 (Doc. n.º 73), pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>A sociedade C... com o NIF: DE possuía domicílio fiscal em Berlin, Alemanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01/12/1992 até 02/01/2010 (Doc. n.º 74).</p>	<p>C... DE Alterada a denominação para TT... e NIF em 2011 (DE). Juntamos cópias de correspondência do nosso cliente de confirmação de ambos os NIF's.</p>	<p>A cópia da fatura n.º E2011/ emitida em 18/04/2011 contêm o NIF: DE , cessado no VIES em 02/01/2010 (Doc. n.º 74), pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>A sociedade W... GmbH, com o NIF: DE possuía domicílio fiscal em Frankfurt, Alemanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 23/10/1993 até 31/12/2006 (Doc. n.º 75).</p>	<p>DE Alterada a designação para UU... e o NIF para DE . Juntamos comunicação de cliente a informar novo NIF. Juntamos extratos e cópias de faturas.</p>	<p>A cópia da fatura n.º E2011/ emitida em 14/06/2011 contêm o NIF: DE , cessado no VIES em 31/12/2006 (Doc. n.º 75), pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>A sociedade O... SA, com o NIF: ES possuía domicílio fiscal em n.º Barcelona, Espanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 15/05/2006 até 28/09/2010 (Doc. n.º 76).</p>	<p>, S.A, ES Erro na introdução de dados na ficha do cliente. Foi inserido o n.º ES em vez de ES</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 15/03/2011 até 07/11/2014 contêm o NIF: ES B , cessado no VIES em 28/09/2010 (Doc. n.º 76). O SP alega o facto de se tratar de mero "erro na letra inicial do NIF", porém tal argumento não colhe uma vez que não se trata de um NIF inexistente mas sim de um NIF cessado. Pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>A sociedade X... com o NIF: ES possuía domicílio fiscal em n.º Barcelona, Espanha e encontra-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias apenas a partir de 14/06/2012 (Doc. n.º 77).</p>	<p>Alterada a designação para VV... S.L.P., e S B . Juntamos extratos e cópias de faturas.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas anteriormente a 14/06/2012, tal como as emitidas posteriormente, contêm o NIF: ES B , registado no VIES a partir apenas dessa data (Doc. n.º 77). A exponente não comprovou a qualidade de sujeito passivo deste cliente em data anterior à do registo no VIES pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório, as quais não contemplam os montantes faturados a partir de 14/06/2012.</p>

<p>A sociedade D... AB, com o NIF: SE possuía domicílio fiscal em Suécia e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações Intracomunitárias a partir de 01/01/1991 até 01/03/2010 (Doc. n.º 86).</p>	<p>KK... AB, SE Alterada a denominação para PP... AB e NIF (SE). Juntamos cópias da correspondência do nosso cliente informando NIF anterior e informação do NIF atual.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 17/06/2011 até 19/10/2011 contêm o NIF: SE cessado no VIES em 01/03/2010 (Doc. n.º 86). As cópias das faturas emitidas a partir de 13/04/2012 até 13/01/2014 contêm o NIF: SE devidamente registado no cadastro (VIES) a partir de 01/01/2007, razão pela qual os respetivos montantes não foram considerados em sede das correções propostas. Assim sendo, reitera-se as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>A sociedade R... possuía domicílio fiscal em Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações Intracomunitárias a partir de 01/04/1973 até 01/04/2011 (Doc. n.º 87).</p>	<p>Alterada a designação para PP... LLP e o NIF para GB. Juntamos correspondência com o cliente e extratos e cópias de faturas</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 25/07/2011 até 11/07/2012 contêm o NIF: GB cessado no VIES em 01/04/2011 (Doc. n.º 87), pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>A sociedade FF... com o NW: GB possuía domicílio fiscal em Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações Intracomunitárias a partir de 01/06/1978 até 01/07/2012 (Doc. n.º 88). No entanto a sociedade em análise apenas em 2011 emitiu faturas a este cliente, pelo que não se confirma a divergência.</p>	<p>FF... GB Alterada a designação para LL... e o NIF para GB. Juntamos comunicação do cliente.</p>	<p>Conforme consta do Projeto de Relatório, a sociedade em análise apenas emitiu faturas a este cliente em 2011, pelo que não se confirmou a divergência detetada. Em sede de correções propostas não foi considerado qualquer montante relativo a este cliente.</p>
<p>A sociedade E... com o NIF: GB possuía domicílio fiscal em Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações Intracomunitárias a partir de 01/04/1973 até 01/11/2011 (Doc. n.º 89).</p>	<p>GB Alterada a denominação para WW... e o NIF (GB). Juntamos comunicação do cliente.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 06/07/2012 até 10/09/2014 contêm o NIF: GB cessado no VIES em 01/11/2011 (Doc. n.º 89), pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>A sociedade L... LLP, com o NIF: GB possuía domicílio fiscal em London, Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações Intracomunitárias a partir de 01/04/1973 até 01/04/2011 (Doc. n.º 91).</p>	<p>L... LLP, GB Alterado o NIF para GB. Juntamos correspondência com o cliente.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 07/02/2012 até 17/02/2014 contêm o NIF: GB cessado no VIES em 01/04/2011 (Doc. n.º 91), pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>A sociedade F... com o NIF: GB possuía domicílio fiscal em Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações Intracomunitárias a partir de 03/06/1980 até 01/07/2012 (Doc. n.º 92).</p>	<p>GB Alterada a designação para LL... e o NIF para GB. Juntamos correspondência de cliente.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 02/05/2012 até 29/07/2014 contêm o NIF: GB cessado no VIES em 01/07/2012 (Doc. n.º 92), pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>A sociedade DD... com o NIF: GB possuía domicílio fiscal em Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações Intracomunitárias a partir de 01/07/1982 até 01/11/2001 (Doc. n.º 93).</p>	<p>Alterada a designação para XX... e o NIF para GB. Juntamos correspondência de cliente.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 27/02/2012 até 08/10/2012 contêm o NIF: GB cessado no VIES em 01/11/2001 (Doc. n.º 93), pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>A sociedade J... LP, com o NIF: GB possuía domicílio fiscal em Grã-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações Intracomunitárias a partir de 01/07/1980 até 01/07/2010 (Doc. n.º 94).</p>	<p>GB Alterado o NIF para GB e a denominação em 2014. Juntamos correspondência de cliente.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 30/07/2012 até 21/08/2013 contêm o NIF: GB 354238457, cessado no VIES em 01/07/2010 (Doc. n.º 94), pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>O NIF: GB não se encontra registado no cadastro para efeitos de realização de operações Intracomunitárias (Doc. n.º 95).</p>	<p>N... GB Alterado o NIF para GB. Juntamos correspondência de cliente.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 25/03/2011 até 10/01/2013 contêm o NIF: GB não registado no cadastro (VIES) para efeitos de realização de operações Intracomunitárias (Doc. n.º 95). A exponente não comprovou a qualidade de sujeito passivo deste cliente pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>

<p>A sociedade Y... S.L., com o NIF: ES possui domicílio fiscal em Madrid, Espanha e encontra-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias apenas a partir de 14/02/2012 (Doc. n.º 78).</p>	<p>Y... S.L., Temos correspondência desde 2004 com este NIF. Juntamos extratos e cópias de faturas.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas anteriormente a 14/02/2012, tal como as emitidas posteriormente, contém o NIF: ES registado no VIES apenas a partir dessa data (Doc. n.º 78). A exponente não comprovou a qualidade de sujeito passivo deste cliente em data anterior à do registo no VIES pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório, as quais não contemplam os montantes faturados a partir de 14/02/2012.</p>
<p>A sociedade P... LP, com o NIF: ES possui domicílio fiscal em Madrid, Espanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01/01/1993 até 10/09/2008 (Doc. n.º 79).</p>	<p>P... S.L.P., alterou o NIF para ES. Juntamos extratos e cópias de faturas.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas em 2011 contém o NIF: ES cessado no VIES em 10/09/2008 (Doc. n.º 79). O SP alega o facto de se tratar de mero "erro na letra inicial do NIF", porém tal argumento não colhe uma vez que não se trata de um NIF inexistente mas sim de um NIF cessado. Assim sendo, reitera-se as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>O NIF: ES não se encontra registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 80).</p>	<p>Z... S.A., ES. Juntamos extratos, cópias de faturas e correspondência de cliente desde 2007 com indicação de NIF.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 30/12/2011 até 06/02/2014 contém o NIF: ES A, não registado no cadastro (VIES) para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 80). A exponente não comprovou a qualidade de sujeito passivo deste cliente pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>O NIF: ES não se encontra registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 81).</p>	<p>CC... ES. G. Juntamos informação de cliente a informar NIF (ES) G.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 28/05/2012 até 16/04/2014 contém o NIF: ES GB, não registado no cadastro (VIES) para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 81). A exponente não comprovou a qualidade de sujeito passivo deste cliente pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.</p>
<p>O NIF: SE não se encontra registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 82).</p>	<p>AA... AB, SE. Erro na introdução do NIF no mapa recapitulativo de 12/2014. Foi inserido o algarismo 2 em vez de 1.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 06/01/2011 até 30/12/2014 contém efetivamente o NIF: SE devidamente registado no cadastro (VIES) para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 18/08/1998. A divergência detetada foi despoletada pela errónea inscrição do NIF: SE na declaração recapitulativa relativa ao período de 2014/12. Assim sendo, assiste razão ao SP, pelo que se procederá às devidas correções em sede de correções propostas.</p>
<p>L... com o NIF: SE possuía domicílio fiscal em Suécia e encontrava-se registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01/01/1991 até 31/12/1997 (Doc. n.º 85).</p>	<p>L... SE. Alteração de NIF em 11/2011 para SE.</p>	<p>As cópias das faturas emitidas a partir de 02/02/2011 até 30/11/2011 contém o NIF: SE cessado no VIES em 31/12/1997 (Doc. n.º 85). As cópias das faturas n.º E2011/ e n.º E2011/ ambas emitidas em 29/12/2011 e apenas disponibilizadas em sede de direito de audição, bem como as cópias das faturas emitidas a partir de 10/01/2012 até 16/12/2014 contém o NIF: SE devidamente registado no cadastro (VIES) a partir de 01/01/1998. Os montantes das faturas emitidas a partir de 10/01/2012 não foram considerados em sede das correções propostas. Contudo assiste razão ao SP no que toca às duas faturas emitidas em dezembro de 2011, pelo que se procederá às devidas correções em sede de correções propostas.</p>

O NIF: GB não se encontra registado no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 96).	S... Ltd, GB Alterada a denominação para QQ... Limited e o NIF (GB). Juntamos cópias da correspondência do nosso cliente.	As cópias das faturas emitidas em 2011 contêm o NIF: GB, não registado no cadastro (VIES) para efeitos de realização de operações intracomunitárias (Doc. n.º 96). A exponente não comprovou a qualidade de sujeito passivo deste cliente pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.
K... com o NIF: GB possuía domicílio fiscal em Gra-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 13/12/1993 até 14/07/2010 (Doc. n.º 97).	GB Alterada a denominação para NN... Ltd e o NIF (GB). Juntamos cópias da correspondência do nosso cliente informando NIF atual.	As cópias das faturas emitidas a partir de 28/11/2011 até 22/08/2013 contêm o NIF: GB, cessado no VIES em 14/07/2010 (Doc. n.º 97), pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.
A sociedade G... Ltd., com o NIF: GB possuía domicílio fiscal em London, Gra-Bretanha e encontrava-se registada no cadastro para efeitos de realização de operações intracomunitárias a partir de 01/07/1996 até 31/03/2008 (Doc. n.º 98).	GB Alterada a designação para MM... LLP e o NIF (GB). Juntamos correspondência de cliente.	As cópias das faturas emitidas a partir de 28/04/2011 até 11/06/2014 contêm o NIF: GB, cessado no VIES em 31/03/2008 (Doc. n.º 98), pelo que se reitera as conclusões vertidas no Projeto de Relatório.

16) Nos termos do Relatório Final de Inspeção Tributária (doravante “RIT”) foram realizadas correções às liquidações de IVA dos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014 no montante de total de € 30.579,05, atendendo parcialmente às considerações aduzidas pela Requerente em sede de Direito de Audição, nos termos seguidamente indicados:

Período Económico	Valor
2011	8.304,15
2012	7.872,39
2013	9.274,52
2014	5.127,99
Total	30.579,05

17) A 18 de Março de 2016 a Requerente apresentou Reclamação Graciosa contra as liquidações adicionais emitidas pela Direção de Finanças de Lisboa;

- 18) A 24 de Setembro de 2016, a Requerente é notificada para o exercício do direito de audição, que optou por não exercer;
- 19) Por despacho de 23 de Novembro de 2016, proferido pela Chefe de Divisão da Justiça Tributária da Direção de Finanças em regime de substituição, foi indeferimento o pedido de reclamação graciosa, no exercício de competência subdelegada, o qual foi objecto de notificação à Requerente a 30 de Novembro de 2016;
- 20) A Requerente foi notificada das correspondentes liquidações de IVA e juros compensatórios, no valor global de €30.579,05 tendo procedido ao respectivo pagamento no prazo para pagamento voluntário;
- 21) Em 22 de Fevereiro de 2017, a Requerente deduziu o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo (cfr. requerimento electrónico ao CAAD).

2. Factos não provados

Não se constatarem factos com relevo para a apreciação da matéria que não se tenham provado.

3. Motivação

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º n.º 7 do CPPT, a prova documental, as afirmações da Requerente que não foram questionadas pela AT e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

4. Matéria de Direito

A AT liquidou adicionalmente IVA invocando em síntese os seguintes fundamentos:

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 artigo 6.º do Código do IVA, no entanto, fê-lo em situação irregular ao incluir clientes com a atividade cessada em data anterior aos serviços prestados e à emissão das faturas assim como clientes não registados para efeitos de IVA no sistema VIES – Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias para efeitos da realização de operações intracomunitárias.

Ora, segundo a AT a Requerente deveria ter procedido à liquidação de imposto relativamente às operações realizadas com os mesmos, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 6 do art.º 6º do Código do IVA, pois, não tendo sido feita prova da qualidade de sujeitos passivos dos clientes em causa, as operações com eles efectuadas não podem ser consideradas localizadas nos respetivos Estados membros e, conseqüentemente, consideram-se localizadas e sujeitas a IVA em Portugal.

Segundo a Requerente, apesar de reconhecer falhas e irregularidades no momento da emissão das faturas, foi feita prova suficiente da condição de sujeitos passivos dos destinatários dos serviços que prestou, prova esta na maioria dos casos através de documentos emitidos pelas autoridades fiscais dos países de residência e, noutros casos através de emails e esclarecimentos que permitem entender a evolução dos números fiscais das entidades destinatárias dos serviços, devido a alterações formais que ocorreram nestas sociedades, tendo sido demonstrado, em todas as situações, a realidade das operações bem como os requisitos de fundo/substância das mesmas. A Requerente acrescenta que se tratam de clientes de longa data com os quais mantém relações comerciais, muito embora

nunca lhe tivessem sido comunicadas quaisquer alterações aos números de IVA. Finalmente, aponta para a falta de fiabilidade do sistema VIES para a comprovação da existência dos sujeitos passivos de IVA.

4.1 Quadro legal

Como se está perante um imposto sujeito a regulamentação da União Europeia, é de tomar em consideração as regras que regem o Imposto de acordo com o direito da União Europeia, atendendo à respetiva transposição, sendo igualmente de acatar a jurisprudência do TJUE sobre esta matéria, o que é corolário da obrigatoriedade do reenvio prejudicial, prevista no § 3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Assim, importa determinar se estão ou não verificados os pressupostos de incidência, designadamente espacial, do IVA em território nacional relativamente às prestações de serviços realizadas pela Requerente, ou, em caso negativo, se é de aplicar a regra geral de localização das prestações de serviços, tal como resulta do artigo 6.º, n.º 6, alínea a), do Código do IVA, que determina a tributação no país do destino.

No que se refere à localização das prestações de serviços, os artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA² dispõem o seguinte:

Artigo 44.º

“O lugar das prestações de serviços efectuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua actividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua actividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.”

Artigo 45.º

² Directiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que altera a Directiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços.

“O lugar das prestações de serviços efectuadas a uma pessoa que não seja sujeito passivo é o lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a partir de um estabelecimento estável do prestador situado num lugar diferente daquele onde o prestador tem a sede da sua actividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o prestador tem domicílio ou residência habitual.”

A respeito da aplicação do mecanismo do *reverse charge* (autoliquidação do IVA pelo adquirente) o artigo 196.º da Diretiva IVA dispõe o seguinte:

“O IVA é devido pelos sujeitos passivos destinatários de serviços referidos no artigo 56.º, ou pelos destinatários de serviços a que se referem os artigos 44.º, 47.º, 50.º, 53.º, 54.º e 55.º que estejam registados para efeitos do IVA no território do Estado-Membro em que o imposto é devido, se os serviços forem prestados por sujeitos passivos não estabelecidos nesse Estado-Membro.”

Por seu turno, o artigo 6.º, n.º 6 do Código do IVA dispõe o seguinte:

“São tributáveis as prestações de serviços efectuadas a:

a) Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador;

b) Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua actividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.”

Adicionalmente, com relevância para o caso em apreço, dispõe o Regulamento (CE)

n.º 904/2010, de 07-10-2010³ relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do IVA (aplicável a partir de 1 de Janeiro de 2012)⁴ o seguinte:

Considerando (18)

“A correcta aplicação das regras relativas ao lugar da prestação de serviços depende principalmente do estatuto do destinatário como sujeito passivo ou não sujeito passivo, e da qualidade em que actua. A fim de determinar o estatuto de sujeito passivo do destinatário, é conveniente estabelecer quais os comprovativos que o prestador de serviços terá de obter junto do destinatário.”

Considerando (19)

“Deverá ficar claro que, quando os serviços prestados a um sujeito passivo se destinarem ao seu uso próprio ou do seu pessoal, esse sujeito passivo não deve ser considerado como agindo nessa qualidade. Para determinar se o destinatário actua na qualidade de sujeito passivo ou não, a comunicação do seu número de identificação IVA ao prestador é suficiente a não ser que o prestador disponha de informações em contrário. Importa igualmente garantir que um mesmo serviço adquirido para fins profissionais mas também utilizado para uso próprio apenas seja tributado num único lugar.”

Do artigo 18.º do referido Regulamento, resulta o seguinte:

“1. A não ser que disponha de informações em contrário, o prestador pode considerar que um destinatário estabelecido na Comunidade tem o estatuto de sujeito passivo:

a) Quando o destinatário lhe tenha comunicado o seu número individual de identificação IVA, e obtiver confirmação da validade desse número de identificação, bem

³ Nos termos do Considerando (4) *“O objectivo do presente regulamento consiste em assegurar a aplicação uniforme do actual sistema de IVA, estabelecendo disposições de aplicação da Directiva 2006/112/CE, nomeadamente no que respeita aos sujeitos passivos, às entregas de bens e prestações de serviços e ao lugar das operações tributáveis. Em conformidade com o princípio da proporcionalidade consagrado no n.º 4 do artigo 5.º do Tratado da União Europeia, o presente regulamento não excede o necessário para atingir aquele objectivo. A uniformidade da aplicação é mais bem assegurada através de um regulamento, uma vez que este instrumento é obrigatório e directamente aplicável em todos os Estados-Membros.”*

⁴ Foi alterado pelo Regulamento n.º 517/2013, do Conselho, de 13 de Maio de 2013.

como do nome e endereço correspondentes nos termos do artigo 31.º do Regulamento (CE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de Outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado (5);

b) Quando o destinatário ainda não tenha recebido um número individual de identificação IVA mas o informe de que solicitou esse número, e obtiver qualquer outro elemento comprovativo de que o destinatário é um sujeito passivo ou uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo que tenha de estar registada para efeitos do IVA, e efectuar uma verificação razoável da exactidão da informação fornecida pelo destinatário através de medidas de segurança comerciais normais, tais como as relativas aos controlos de identidade ou de pagamento.”

Finalmente, no Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho de 15 de Março de 2011⁵ (artigos 17.º a 25.º) encontram-se disposições do maior relevo na concretização do princípio do destino, no tocante a destinatários estabelecidos na União Europeia, designadamente, com interesse para o caso dos autos, relativas à comprovação do *estatuto do destinatário* – a questão de como saber se aquele destinatário é ou não um sujeito passivo.

Assim, dispõe o Artigo 18.º do referido regulamento de execução:

“1. A não ser que disponha de informações em contrário, o prestador pode considerar que um destinatário estabelecido na Comunidade tem o estatuto de sujeito passivo:

a) Quando o destinatário lhe tenha comunicado o seu número individual de identificação IVA, e obtiver confirmação da validade desse número de identificação, bem como do nome e endereço correspondentes nos termos do artigo 31.º do Regulamento (CE) n.º 904/2010 do Conselho, de 7 de Outubro de 2010, relativo à cooperação administrativa e à luta contra a fraude no domínio do imposto sobre o valor acrescentado;

b) Quando o destinatário ainda não tenha recebido um número individual de identificação IVA mas o informe de que solicitou esse número, e obtiver qualquer outro

elemento comprovativo de que o destinatário é um sujeito passivo ou uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo que tenha de estar registada para efeitos do IVA, e efectuar uma verificação razoável da exactidão da informação fornecida pelo destinatário através de medidas de segurança comerciais normais, tais como as relativas aos controlos de identidade ou de pagamento.

(...)

4.2 Aplicação ao caso concreto

De acordo com a matéria dada como provada a Requerente é uma sociedade comercial que se dedica à prestação de serviços na área da consultoria em propriedade industrial, tendo sido prestados serviços a diversos clientes estabelecidos noutros Estados membros da União Europeia.

Nos termos das disposições constantes da Diretiva IVA, supra referidas, vigoram duas regras gerais de localização das prestações de serviços: uma (artigo 44.º da Diretiva IVA) tendo em conta o domicílio do adquirente e consagrando o princípio do destino para as operações *business to business* (B2B), outra (artigo 45.º da Diretiva IVA) olhando para o domicílio do prestador e consagrando o princípio da origem para as operações *business to consumer* (B2C).

Nas prestações de serviços transfronteiriças entre sujeitos passivos, o adquirente é responsável pela liquidação do imposto, através do mecanismo do *reverse charge*, previsto no artigo 196.º da Diretiva IVA.

Fazendo a Diretiva uma distinção entre operações *business to business* e operações *business to consumer* importa saber o que se deve considerar operações *business*.

O Artigo 44.º da Diretiva refere-se a “*sujeitos passivos agindo nessa qualidade*”, pelo que, a regra de localização prevista nesse preceito deverá abranger todos os sujeitos passivos tipificados no Título III da Diretiva, posto que os serviços sejam adquiridos no âmbito do exercício da sua atividade.

No mesmo sentido, refere o Considerando (18) do Regulamento (CE) n.º 904/2010, que “*A correcta aplicação das regras relativas ao lugar da prestação de serviços depende*

⁵ Alterado pelo Regulamento de execução n.º 1042/2013, do Conselho, de 7 de Outubro de 2013.

principalmente do estatuto do destinatário como sujeito passivo ou não sujeito passivo, e da qualidade em que actua.

Por outro lado, importa lembrar que para que se evite a dupla tributação é necessário que os Estados-membros façam a mesma interpretação e aplicação dos artigos 44.º e 196.º da Diretiva.

No caso em apreço discute-se se foi feita prova ou não da qualidade de sujeito passivo dos clientes de outros Estados-membros, a quem a Requerente prestou serviços de consultoria em propriedade industrial.

Com efeito, a AT procedeu a inspeções à Requerente tendo concluído, em suma, não ser de aplicar a regra da tributação no destino às prestações de serviços que constam do relatório dos SIT efectuadas pela Requerente por, a par de irregularidades detetadas na transcrição dos dígitos dos NIF (situações ainda assim pontuais), na maioria das situações os “*NIF’s encontrarem-se cessados em data anterior à da emissão das faturas ou nem sequer se encontrarem registados no VIES*” sendo este sistema, prossegue o RIT, “*que possibilita a verificação, no momento da consulta da validade de um número de IVA de um Estado-membro*”.

Por conseguinte, o único fundamento para proceder à liquidação adicional de IVA, tributando, em sede de IVA, em Portugal, as prestações de serviços realizadas pela Requerente é o de que esta não realizou a prévia consulta no VIES da condição de sujeitos passivos de imposto dos destinatários dos seus serviços aquando da faturação dos mesmos.

Assim, por outras palavras, segundo a AT, não estando um determinado NIF validado no VIES, ou verificada uma irregularidade na emissão da fatura relativa à identificação do NIF em questão, não são de se aceitar provas complementares, relativas à qualidade de um sujeito passivo, devendo liquidar-se IVA em Portugal, e considerar o destinatário da operação um não sujeito passivo.

Ora, salvo devido respeito, não se pode concordar com a posição defendida pela AT.

Não se nega que o VIES constitui um importante meio de acesso à informação, no âmbito de operações intracomunitárias, sendo possível obter confirmação por via electrónica da validade do número de identificação IVA de determinada pessoa, bem como do nome e endereço correspondente, desde que tal informação se encontre devidamente atualizada.

Contudo, o VIES não permite comprovar que os requisitos materiais de uma operação intracomunitária se encontram verificados. Tem sido entendido pela jurisprudência do TJUE, nos casos de isenções no âmbito das transações intracomunitárias, que a falta de inscrição no VIES não justifica a recusa de isenção de IVA naquelas operações, se não existir nenhum indício sério que sugira a existência de fraude e que se comprove que os requisitos materiais da operação estão verificados.⁶

No referido Acórdão do TJUE 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

⁶ Acórdão do TJUE de 09 de Fevereiro de 2017, proferido no processo n.º C-21/16.

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).

35. Ora, no que se refere às características objetivas de uma entrega intracomunitária, decorre dos n.ºs 23 a 25 do presente acórdão que se uma entrega de bens cumprir os requisitos previstos no artigo 138.º, n.º 1, da Diretiva IVA, essa entrega está isenta de IVA (v., neste sentido, acórdão de 20 de outubro de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, n.º 38 e jurisprudência referida).

36. Daí decorre que o princípio da neutralidade fiscal exige que a isenção de IVA seja concedida se os requisitos de fundo forem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certas exigências formais (acórdão de 20 de outubro de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, n.º 39).”

Embora esta jurisprudência tenha sido adoptada quanto a isenções relativas a transmissões intracomunitárias de bens, na medida em que se refere às consequências da utilização de números de IVA (dos destinatários) cessados, inexistentes ou até não registados, não se vê qualquer especificidade que justifique tratamento distinto para as prestações de serviços. Sendo assim é de aplicar a interpretação adoptada pelo TJUE ao caso em apreço.

Ora, o entendimento da AT é incompatível com a referida jurisprudência do TJUE, segundo a qual, a atribuição de um número de identificação para efeitos de IVA, é um meio de 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 por em causa o direito à isenção, na medida em que os requisitos materiais de uma entrega intracomunitária estejam preenchidos*”. Ainda segundo esta jurisprudência, as operações devem ser tributadas segundo as suas características objectivas, porquanto “*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*”.

Acresce referir que o Regulamento de Execução n.º 282/2011, apela, nas suas

disposições à concretização do princípio do destino, perpassando no artigo 18.º a preocupação de acautelar a posição do prestador de serviços, fixando presunções que o dispensam de um esforço de prova irrazoável, remetendo a um princípio de boa-fé e a medidas de cautela normalmente exigíveis e expectáveis no circuito comercial.

Com efeito, nos termos do artigo 18.º do Regulamento de Execução, valoriza-se além do número de identificação de IVA a possibilidade de “*verificação razoável*” da exatidão da informação fornecida pelo destinatário, através de medidas relativas ao “*controlo de identidade ou de pagamento*”.

Ora, conforme resulta provado, a Requerente mantém relações comerciais estáveis e duradouras com os destinatários dos serviços em causa, e apesar das alterações dos números de identificação de IVA desses clientes não terem sido oportunamente detetadas pela Requerente – resultantes de alterações do tipo societário ou de fusões e incorporações daquelas sociedades – tais adquirentes não podem ser considerados particulares, sendo ademais facto notório tratar-se de empresas que operam como sujeitos passivos, que agiram nessa qualidade, realizando operações no âmbito da sua atividade tributável, que embora atuem sob outro número de IVA, aceitaram as faturas emitidas pela Requerente, confirmando a realização da autoliquidação do imposto no destino.

Por conseguinte, 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).⁷

Neste sentido, as provas completares apresentadas pela Requerente, permitem comprovar de forma razoável que os destinatários das operações se tratam de sujeitos passivos de imposto, não sendo de duvidar da veracidade dos e-mails enviados pelos seus clientes onde se evidenciam as transformações societárias ocorridas, a retificações de números de IVA incorretamente inseridos pela Requerente, além de nalguns casos serem apresentadas cópias de certificados emitidos pelas autoridades fiscais dos países da sede dos destinatários dos serviços, atestando a qualidade de sujeito passivo de imposto.

Por outro lado, a AT não faz prova em contrário, não revela qualquer indício sério de que tenha existido fraude, nem questiona que os serviços foram prestados nos termos que

⁷ Neste sentido, vide jurisprudência do CAAD, Processo n.º 709/2016-T de 20 de junho de 2017 e Processo n.º 500/2016-T de 9 de Maio de 2017.

constam das faturas, sendo aliás o facto de terem sido prestados pressuposto da liquidação adicional de IVA.

Em suma, o conjunto dos fatores supra referidos corroboram a conclusão de que estamos perante irregularidades formais resultantes da falta de confirmação no VIES se o número de identificação fiscal anteriormente disponibilizado se mantinha atual, e não perante uma situação de fraude ou de prestações de serviços efectuadas a sujeitos passivos inexistentes.

Assim, nos termos do artigo 6.º n.º 6 alínea a) do Código do IVA, as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação [artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT].

A decisão de indeferimento da reclamação graciosa é também ilegal por ter confirmado as liquidações de IVA.

6. Juros indemnizatórios

A Requerente peticionou ainda a condenação da Requerida em juros indemnizatórios, vencidos e vincendos até à data da devolução das quantias de imposto indevidamente liquidadas, por considerar, no caso concreto, que ocorreu liquidação de IVA indevido, por erro imputável aos serviços.

Nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária e artigo 61.º do CPPT “*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*”.

Entende-se por erro imputável à administração, o erro que não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos de facto e de direito que, não sejam da responsabilidade do contribuinte. Assim, “*o direito a juros indemnizatórios abrange apenas uma das causas de responsabilidade da Administração tributária, agindo como tal: a originada pelo pagamento indevido de tributos, que lhe for imputável (...) o direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte provem, em regra geral, de um dever de indemnização da Administração tributária resultante da forçada improdutividade das*

importâncias desembolsadas pelo contribuinte.”(cfr. António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, p. 204 e 205).

Ora, no caso em apreço, está demonstrado que a Requerente procedeu ao pagamento do imposto e de juros compensatórios por força das liquidações objeto do presente processo.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º n.º 1 da LGT e do artigo 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios serão pagos desde a data em que a Requerente efetuou o pagamento até ao integral reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido arbitral formulado pela Requerente e, em consequência:

- a) Anular os atos de liquidação objeto do presente processo, no valor global de €30.579,05;
- b) Em consequência, ordenar o reembolso desse montante cuja liquidação foi indevidamente efetuada;
- 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;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 30.579,05, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.836,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de Outubro de 2017

A Árbitro

(Filipa Barros)