

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 562/2017-T

Tema: IVA – Direito à dedução.

Os árbitros Dr. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr.ª Filipa Barros e Dr.ª Ana Luísa Ferreira Cabral Basto (árbitras vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 08-01-2018, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., **S.A.**, sociedade com o número único de matrícula e de pessoa colectiva..., com sede em ..., ...-... -... (doravante designada como “Requerente” ou “A...”), apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (doravante RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

A Requerente pretende que seja declarada a ilegalidade e anuladas as seguintes liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) dos períodos de janeiro a Julho e de Setembro a Dezembro de 2013, de Abril a Junho de Agosto a Dezembro de 2014 e de Janeiro a Março e Junho de 2015:

Período	Liquidação		Valor
01/2013	Liquidação adicional		- €
02/2013	Demonstração de liquidação	2017	9.783,09 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
03/2013	Demonstração de liquidação	2017	10.184,49 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
04/2013	Demonstração de liquidação	2017	11.787,61 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	

Período	Liquidação		Valor
05/2013	Demonstração de liquidação	2017	6.386,58 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
06/2013	Demonstração de liquidação	2017	2.948,40 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
07/2013	Demonstração de liquidação	2017	22.257,96 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
09/2013	Demonstração de liquidação	2017	17.474,40 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
10/2013	Demonstração de liquidação	2017	13.967,76 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
11/2013	Demonstração de liquidação	2017	5.703,60 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
12/2013	Demonstração de liquidação	2017	7.722,00 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	

Período	Liquidação		Valor
04/2014	Demonstração de liquidação	2017	2.986,80 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
05/2014	Demonstração de liquidação	2017	5.725,95 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
06/2014	Demonstração de liquidação	2017	1.975,79 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
08/2014	Demonstração de liquidação	2017	5.858,70 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
09/2014	Demonstração de liquidação	2017	10.054,80 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
10/2014	Demonstração de liquidação	2017	17.712,00 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
11/2014	Demonstração de liquidação	2017	3.042,60 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
12/2014	Demonstração de liquidação	2017	1.805,91 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	

Período	Liquidação		Valor
01/2015	Demonstração de liquidação	2017	3.271,95 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
02/2015	Demonstração de liquidação	2017	3.412,50 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
03/2015	Demonstração de liquidação	2017	3.624,90 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
06/2015	Demonstração de liquidação	2017	5.295,78 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	

A Requerente pretende ainda a condenação da AT em indemnização pelas despesas com a garantia prestada para suspender execuções fiscais instauradas para cobrança das quantias liquidadas.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 24-10-2017.

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, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 15-12-2017, 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.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 08-01-2018.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 13-02-2018, decidiu-se dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e que o processo prosseguisse com alegações.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal é competente e foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT 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

Consideram-se provados os seguintes factos, com relevo para a decisão:

- A) A Requerente foi constituída e conheceu o seu início de actividade a 04-05-1999;
- B) A encontra-se enquadrada na Classificação das Actividades Económicas (CAE) com a actividade 2101 (Fabricação de Medicamentos);
- C) A actividade exercida pela Requerente consiste na comercialização de medicamentos, principalmente para o mercado externo;
- D) A Requerente está integrada na Sociedade B..., tendo como sociedade dominante "C... SGPS, SA";
- E) Nos anos de 2013, 2014 e 2015, a Requerente é tributada de acordo com o REGTS, estando enquadrada, em sede de IVA, no regime normal de periodicidade mensal;
- F) Nos anos referidos, a Requerente encontrou-se em situação de permanente crédito de IVA, dado que a maioria das suas vendas são efectuadas para o mercado externo (sem liquidação de IVA), adquirindo os bens comercializados no mercado interno (deduzindo IVA), pelo que solicita reembolsos;
- G) A Autoridade Tributária e Aduaneira realizou uma acção inspectiva à Requerente ao abrigo das ordens de serviço OI2016..., OI2016..., OI2016...;
- H) Nessa acção inspectiva foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária cuja cópia consta do documento n.º 24 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

III - Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas à matéria tributável

As presentes ordens de serviço foram abertas para analisar a situação da empresa em sede de IVA, uma vez que se encontra em situação permanente de crédito.

Da análise efetuada constata-se que as vendas da sociedade são efetuadas maioritariamente para países terceiros (exportações), encontrando-se estas operações isentas nos termos do artº 14.º do CIVA.

A sociedade adquire bens e serviços no mercado nacional, procedendo à dedução do IVA, o que conduz a que se encontre em situação de crédito de imposto.

No entanto, da análise efetuada, verificou-se que a sociedade apresenta faturas de venda para a sociedade brasileira "D..., Ltd", que pertence também ao "Grupo E...", conforme o organograma que constitui o anexo 2.

As referidas faturas apresentam as seguintes referências:

"Bens despachados directamente para o Brasil sem passagem pelo território nacional.

Fora do âmbito de imposto definido no artº 6º, Nº 1, CIVA/Isento segundo Art. 14º CIVA."

Questionou-se o "CC" relativamente a estas operações tendo-nos sido referido que os bens foram adquiridos à sociedade "F..., Lda", NIF..., mas que não entraram no mercado nacional, ou seja, os bens foram expedidos directamente da Índia ou da China para o Brasil

Referiu também que relativamente a algumas aquisições os bens foram faturados pela sociedade "F..." às sociedades do Grupo E... "G..., SA", NIF..., e "B..., SA", NIF ..., que por sua vez os faturaram à sociedade "A..." portuguesa pelo mesmo valor que adquiriram à "F..." A "A..." portuguesa faturou os referidos bens à "D..." brasileira.

Solicitaram-se os documentos de suporte respeitantes a estas operações, designadamente os documentos de venda, documentos de compra, documentos de transporte, documentos de pagamento e documentos de recebimento.

Recebimentos:

No que respeita aos documentos de recebimento foi referido pela sociedade que a "D..." do Brasil está inativa desde setembro de 2015 e que antes dessa data teve muitas dificuldades financeiras, sendo essa uma das razões porque o grupo em Portugal assegurava o envio de matérias primas para a atividade da empresa.

Relativamente às vendas efetuadas para a sociedade "D..." do Brasil nos anos de 2013, 2014 e 2015 as mesmas encontram-se quase todas por pagar, tendo sido referido pelo "CC" que a dívida ainda se encontra em aberto, não tendo constituído provisões para cobranças duvidosas porque não são aceites fiscalmente

Pagamentos:

Para as faturas emitidas diretamente pela "F..." para a "A..." portuguesa, a sociedade apresentou documentos de pagamento (transferências bancárias) que na maior parte das vezes pagavam faturas emitidas pela "F..." à sociedade "A..." e também faturas emitidas pela "F..." a outras sociedades do Grupo E..., uma vez que o grupo utiliza o sistema "cashpooling" para a gestão de tesouraria, cabendo à sociedade "C... SGPS" efetuar os pagamentos das empresas do grupo.

No que respeita às aquisições "indiretas", faturadas pelas sociedades do grupo "G..." e "B..." foi referido pela sociedade que as faturas intercompanhia são cedidas à casa mãe, C... SGPS, num sistema de "cashpooling", sendo efetuados encontros de contas anuais entre as sociedades dominadas, ou seja não existe transferência de dinheiro entre as empresas do grupo.

Documentos de transporte

Relativamente aos documentos de transporte a sociedade apresentou para cada operação documentos AWB -Airway Bill ou BL - Bill of Landing com a indicação de que a mercadoria foi transportada da Índia ou da China para o Brasil, com destino à sociedade brasileira "D..., Ltda". A sociedade "A..." apresentou declarações emitidas pela "F... Portugal" para os anos de 2013, 2014 e 2015 (anexo 5), referindo que as mercadorias constantes das faturas que identifica na listagem (e que posteriormente deram origem às faturas emitidas pela "A..." para a "D..." Brasil) não entraram no mercado nacional e que foram expedidas de Outros Mercados, fora da União Europeia, diretamente para o Brasil.

A "F..." refere também nas declarações que "... o exportador final, a empresa A..., SA., atuou ao abrigo do artº 14.º do CIVA e estando fora do âmbito de imposto definido no art.º 6º nº 1 do CIVA".

Documentos de venda

Documentos de compra:

No que respeita às faturas de compra respeitantes aos bens faturados pela "A..." portuguesa para a "D..." brasileira constatou-se que as mesmas eram provenientes da "F..." ou das empresas do Grupo E... "G..." e "B...".

No caso das faturas de compra à "G..." e aos "B..." os bens foram anteriormente faturados pela sociedade "F..." e posteriormente faturados (pelo mesmo valor das faturas da "F...") à sociedade "A..." portuguesa

Em qualquer dos casos foi liquidado IVA à taxa de 6% (taxa reduzida - medicamentos) pelos emitentes das faturas que a sociedade "A..." portuguesa deduziu.

Mapa resumo das operações com a "D..." brasileira:

Elaborou-se um mapa, que constitui o anexo 6, em que para cada fatura emitida para a sociedade "D..." brasileira, identifica-se a fatura de compra e, no caso de faturas de compra a sociedades do grupo, foi também identificada a fatura de compra emitida pela sociedade "F...", bem como o documento relativo ao transporte.

Juntam-se, a título de exemplo, como anexos 7 e 8 a documentação respeitante às faturas 1400000005 e 1400000006, respetivamente, emitidas pela "A..." portuguesa para a "D..." brasileira.

A sequência cronológica dos documentos de suporte destas operações nem sempre é lógica, senão vejamos:

Por exemplo, a fatura n.º 1400000005 (anexo 7) emitida pela "A..." para a "D..." brasileira apresenta a data de 28-01-2013; a fatura de compra emitida pela "G..." tem a data de 18-02-2013; a fatura emitida pela "F..." à "G..." apresenta a data de 31-01-2013 e o documento de transporte da mercadoria da Índia para o Brasil tem a data de 10-01-2013.

Análise da situação do IVA - Faturas emitidas pela "A..." portuguesa para a "D..." brasileira:

A sociedade não liquida IVA nas faturas emitidas para a "D..." brasileira, colocando nas faturas "Bens despachados directamente para o Brasil sem passagem pelo território nacional. Fora do âmbito de imposto definido no Art. 6º, Nº 1, CIVA/Isento Segundo o Art. 14º CIVA".

Pelos elementos obtidos não existe qualquer evidência de que as mercadorias tenham entrado no mercado nacional, de acordo com os documentos de transporte apresentados (transporte da Índia ou da China directamente para o Brasil) e com as declarações da sociedade "F...".

O n.º 1 do art.º 6.º do CIVA estabelece que "São tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postos à disposição do adquirente."

Não entrando os bens no território nacional as referidas operações encontram-se fora das regras de incidência do imposto (n.º 1 do art.º 6.º do CIVA, a contrário).

Também não estamos perante exportações ou operações assimiladas a que se refere o art.º 14.º do CIVA. Encontrando-se estas operações fora do âmbito do IVA não deve ser liquidado IVA pelas faturas emitidas pela "A..." portuguesa para a "D..." brasileira.

No entanto a sociedade deduziu IVA constante das faturas de aquisição dos bens que foram enviados directamente da China ou da Índia para o Brasil.

Configurando as referidas vendas para o Brasil operações fora do campo do imposto, isto é operações não sujeitas a IVA, o IVA suportado para efetuar essas vendas não é dedutível, por força do disposto no n.º 1 dos artigos 19.º e 20.º, ambos do CIVA.

Pelo exposto a sociedade não podia deduzir o IVA constante das faturas de aquisição dos bens que foram enviados directamente da Índia e da China para o Brasil.

A dedução do IVA foi efetuada através da conta 2432111000 - IVA Ded.Exist.TR Mercado Nacional, juntando-se como anexos 9, 10 e 11 a conta corrente respeitante aos anos de 2013, 2014 e 2015, respetivamente.

(...)

As faturas de venda para a "D..." brasileira e as respetivas faturas de compra, relativamente às quais foi deduzido o IVA constituem os anexos 12, 13 e 14 (anos de 2013, 2014 e 2015, respetivamente).

Pelo exposto detetou-se IVA em falta nos montantes de € 108.215,89 para o ano de 2013, € 49.162,55 para o ano de 2014 e € 15 605,13 para o ano de 2015.

Foi referido pelo "CC" que a sociedade deixou de realizar estas operações a partir de 2015.

(...)

IX - Audição prévia

Para cumprimento do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) notificou-se o Sujeito Passivo "A..., SA", através do Ofício n.º ... de 07/04/2017, registo dos CTT RD ... PT, para, querendo, exercer o direito de audição prévia, relativamente ao projeto de relatório da Inspeção Tributária.

No prazo estipulado a sociedade exerceu o direito de audição (anexo 15), através do Advogado Dr. I..., NIF ..., cédula profissional n.º ..., pertencente à Sociedade de Advogados J.... - Sucursal, NIF... .

Na primeira página do documento que consubstancia o exercício do direito de audição (anexo 15) o Sujeito Passivo, por lapso, indicou um NIF (...) e uma morada de sede (... , n.º ..., ...-... Lisboa) que não correspondem à sociedade. A sociedade "A..., SA" tem como NIF ... e apresenta como sede ..., ..., ...-... .

Também nesta mesma página é indicado um total de correções em sede de IVA no montante de € 108.215,89 no entanto este valor corresponde apenas às correções propostas para o ano de 2013

As correções propostas em sede de IVA foram de € 108.215,89, para o ano de 2013, € 49.162,55, para o ano de 2014, e de € 15.605,13 para o ano de 2015

Retificados estes lapsos vamos passar à análise dos argumentos apresentados pela sociedade no direito de audição para não concordar com as correções propostas.

A sociedade começa por referir que "... o entendimento dos serviços de administração tributária acima exposto colide com o princípio nuclear ínsito ao sistema comum do IVA, qual seja o princípio da neutralidade"

Refere que "... a neutralidade é assegurada mediante o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços utilizados para a realização de operações tributáveis, conduzindo, assim, aquele mecanismo a que, independentemente do número de fases do circuito económico, a carga fiscal incidente sobre determinado bem/serviço seja a mesma".

A sociedade considera que o entendimento da Administração Tributária "... traduz-se numa violação da neutralidade do imposto, onerando a Respondente com o encargo do imposto suportado em aquisições destinadas a exportações para o Brasil, como se de um consumidor final se tratasse."

Alega também que "Não estando em causa uma situação de fraude ou evasão fiscal e atendendo que o IVA das correspondentes aquisições foi liquidado e entregue nos cofres do Estado, não pode a administração tributária promover a presente correção, sob pena do princípio da neutralidade."

A sociedade invoca o acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) de 19 de setembro de 2000, no Processo C-454/98, referindo que "quando o emitente, em tempo útil, eliminou completamente o risco de perda de receitas fiscais, o princípio da neutralidade do IVA exige que este

imposto indevidamente faturado possa ser regularizado, (...) as medidas que os Estados-Membros têm a possibilidade de tomar, nos termos do n.º 8 do artigo 22.º da Sexta Diretiva, para garantir o exacto recebimento do imposto e evitar a fraude não devem exceder o necessário para atingir aqueles objectivos"

É também referido o acórdão C-110/98 a C-147/98 do TJUE, de 21 de março de 2000 (Gabalfrisa) "Não poderão por isso ser utilizados de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação comunitária na matéria (...)"

O Sujeito Passivo invoca também o acórdão do TJUE respeitante ao processo C-111/14, de 23/04/2015, referindo que "o princípio da neutralidade do IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional que permite à Administração Fiscal recusar ao prestador de serviços o reembolso do IVA que pagou, quando foi negado ao destinatário desses serviços, que também pagou o referido imposto pelos mesmos serviços, o direito à respetiva dedução"

A Sociedade considera que "... impõe-se que a administração tributária proceda à correção referente ao IVA que considera ter sido indevidamente liquidado pela F... Lda ou se abstenha de promover a presente correção restringindo o direito à dedução, sob pena de violação do princípio da neutralidade e, da mesma forma, sob pena de violação dos princípios da boa fé e da justiça previstos no art.º 266.º da CRP.

Efetivamente, é sabido que a administração tributária se encontra vinculada àqueles imperativos constitucionais e não apenas à estrita legalidade formal."

O Sujeito Passivo alega que "Na medida em que já não seja possível ao sujeito passivo, proceder ele próprio à regularização/correção, por já se encontrarem decorridos os prazos para esse efeito, deverá a administração tributária realizar tal correção ou abster-se de corrigir o exercício do direito à dedução.

A não ser assim, realizando a administração tributária a projetada correção, sem concomitante correção do IVA nas aquisições, comprometer-se-ia o princípio da neutralidade e seria cobrado um montante de imposto superior ao devido."

A sociedade conclui que "... em face do exposto, e sob pena de violação do Direito comunitário, em concreto do princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado, e dos princípios da boa fé e da justiça consagrados nos artigos 266º, n.º 2, da CRP e 55º, da LGT, deverá a projetada correção ser acompanhada de uma correção do IVA liquidado, ou a administração tributária abster-se do efetuar a correção ao IVA deduzido."

Tendo em conta os argumentos apresentados pelo Sujeito Passivo, refere-se o seguinte:

O art.º 2.º, n.º 1, alínea c) do CIVA considera sujeitos passivos do imposto "As pessoas singulares ou colectivas que mencionem indevidamente IVA em fatura".

O n.º 2 do art.º 27.º do CIVA estabelece as condições de pagamento do IVA para as pessoas referidas na alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º.

Conclui-se pois que IVA indicado indevidamente nas faturas é devido ao Estado e deve ser entregue, conforme estipula o art.º 27.º do CIVA.

A sociedade, no exercício do direito de audição, alega que a Administração Tributária deveria efetuar correções ao IVA liquidado pela sociedade "F...", uma vez que teria sido indevidamente indicado nas faturas

A entidade que poderia, se assim o quisesse, regularizar o IVA liquidado nas faturas da "F..." seria a própria "F...", nos prazos e condições expressas no art.º 78.º do CIVA.

Conforme se conclui da análise do art.º 2.º, n.º 1, alínea c) e do art.º 27.º, n.º 2, ambos do CIVA, o IVA liquidado nas faturas da "F...", mesmo que indevidamente liquidado, deve ser entregue nos cofres do Estado, o que colide com a pretensão do Sujeito Passivo.

Relativamente a esta matéria refere-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte - Processo 00012/08.6BCPRT de 30-10-2014 - 2.ª Secção, no qual é referido o seguinte "Por outro lado, nos termos do artigo 2º, n.º 1, alínea c), do CIVA, o imposto também pode ser exigido ao emitente da factura que o mencione indevidamente. Com efeito, dispõe este preceito legal que são sujeitos passivos do imposto, "as pessoas singulares ou colectivas que, em factura ou documento equivalente, mencionem indevidamente IVA".

Deste modo, a menção de IVA em tais documentos, mesmo que não devesse constar, por não ser devida liquidação de IVA nessa operação, origina obrigação de imposto..."

"Por último, refira-se ainda que, mesmo que não haja posterior dedução de imposto, a exigência do IVA indevidamente mencionado é sempre legítima, uma vez que este imposto é receita do Estado, não podendo, em quaisquer circunstâncias, ser objecto de apropriação por parte do emitente do documento, mesmo no caso de liquidação indevida."

De salientar que o que está em causa na presente ação inspetiva é a dedução indevida do IVA por parte da "A..." pela razão de que as faturas relativamente às quais procedeu à dedução de imposto deram origem a operações fora do âmbito do imposto.

A sociedade vem referir o acórdão C-454/98 do TJUE, o qual diz respeito a entidades que liquidaram indevidamente IVA em faturas, mas que, em tempo útil, eliminaram completamente o risco de perdas de receitas fiscais (por exemplo, garantiram que o IVA indevidamente liquidado não foi posteriormente deduzido pelos seus clientes), o qual não se aplica ao caso em apreço uma vez que as correções propostas são relativas a deduções de IVA não aceites fiscalmente uma vez que respeitam a operações fora do âmbito do imposto.

A obrigação da entrega do imposto indevidamente liquidado é expressamente referida pelo TJUE :

. "Há que lembrar, em primeiro lugar, que nos termos da alínea c) do nº 21 da Sexta Directiva, o IVA é devido no regime interno por todas as pessoas que mencionem o imposto sobre o valor acrescentado numa fatura ou em qualquer documento que a substitua..."

...Há, em segundo lugar, que considerar que a Sexta Directiva não contém qualquer disposição sobre a regularização, pelo emitente da fatura, do IVA indevidamente facturado... "

..."Nestas condições, cabe em princípio aos Estados Membros determinar as condições em que o IVA indevidamente faturado pode ser regularizado."

Quando ao direito a dedução importa salientar o referido TJUE no citado processo.

..."O exercício do direito de audição estava limitado apenas aos impostos devidos..."se todo o imposto facturado pudesse ser deduzido, mesmo quando não corresponde ao imposto legalmente devido, a fraude fiscal seria facilitada..."

O Sujeito Passivo Invoca o acórdão do TJUE C-110/98 a C-147/98, para referir que as correções propostas põe em causa o princípio da neutralidade, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA. O referido acórdão diz respeito à dedutibilidade do IVA relativamente a operações realizadas antes do início da atividade, quando essa atividade está dentro das regras de aplicação do IVA.

Este acórdão refere no ponto 44 " O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA" (sublinhado nosso).

Conforme referido, no caso em apreço, as deduções do IVA objeto de correção estão relacionadas com actividades fora do campo do imposto, pelo que não se encontra violado o princípio da neutralidade.

O acórdão do processo C-111/14 do TJUE diz respeito à liquidação em duplicado de IVA (IVA liquidado pelo prestador do serviço e pelo adquirente do serviço), tendo sido colocado em causa o princípio da neutralidade, situação que não se verifica no caso em apreço uma vez que as deduções do IVA não foram aceites por respeitarem a operações fora do campo do imposto.

Em alternativa às regularizações do IVA liquidado à sociedade "F..." propostas pelo Sujeito Passivo "A...", vem a "A..." alegar que a Administração Tributária deveria de se abster de corrigir as deduções do IVA por si efetuadas respeitantes às vendas de bens faturadas à sociedade "D... Brasil", alegando que esta correção onera a sociedade com o encargo do imposto suportado em aquisições destinadas a exportações para o Brasil, como se de um consumidor final se tratasse

Relativamente a esta questão deve-se salientar que os bens faturados pela sociedade "A..." para a sociedade "D... Brasil" não constituem exportações ou operações assimiladas, conforme previsto no art.º 14.º do CIVA, uma vez que os bens não entraram no território nacional, nem no território da União Europeia.

Não entrando os bens no território nacional (ou da União Europeia), as referidas operações encontram-se fora das regras de incidência do imposto, conforme se depreende da análise do n.º 1 do art.º 6.º do CIVA (a contrário)

Este mesmo artigo é indicado nas faturas emitidas pela "A..." para a "D..." como justificativo para a não liquidação do IVA - "Bens despachados directamente para o Brasil som passagem pelo território nacional". "Fora do âmbito de imposto definido no Art. 6.º, CIVA/ /sento Segundo Art.14º CIVA."

Encontrando-se as operações realizadas pela "A..." com a "D..." fora das regras do imposto as deduções do IVA relacionadas com estas operações não são aceites fiscalmente. Não se trata de considerar a sociedade "A..." como consumidor final, mas sim como uma entidade que realiza algumas

operações fora das regras do imposto, não sendo o IVA associado a essas operações dedutível, nos termos do disposto no n.º1 dos artigos 19.º e 20.º, ambos do CIVA.

- I) Na sequência da inspeção a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as seguintes liquidações e demonstrações de acerto de contas, que consta dos documentos n.ºs 1 a 23 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos:

Período	Liquidação		Valor
01/2013	Liquidação adicional		- €
02/2013	Demonstração de liquidação	2017	9.783,09 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
03/2013	Demonstração de liquidação	2017	10.184,49 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
04/2013	Demonstração de liquidação	2017	11.787,61 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	

Período	Liquidação		Valor
05/2013	Demonstração de liquidação	2017	6.386,58 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
06/2013	Demonstração de liquidação	2017	2.948,40 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
07/2013	Demonstração de liquidação	2017	22.257,96 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
09/2013	Demonstração de liquidação	2017	17.474,40 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
10/2013	Demonstração de liquidação	2017	13.967,76 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
11/2013	Demonstração de liquidação	2017	5.703,60 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	
12/2013	Demonstração de liquidação	2017	7.722,00 €
	Demonstração de acerto de contas	2017	

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

A matéria de facto foi fixada com base no processo administrativo e nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

3. Matéria de direito

A Requerente A..., SA, adquiriu à empresa F..., Lda. (directamente e através das sociedades portuguesas G..., S.A. e B..., S.A.), bens que vendeu à D..., Ltd., pertencente ao mesmo grupo, com sede no Brasil.

Os bens referidos foram expedidos directamente da Índia ou da China para o Brasil sem passagem pelo território nacional.

No entanto, nas facturas das aquisições efectuadas pela Requerente foi liquidado IVA, que foi pago pela Requerente.

As faturas de venda emitidas pela Requerente para a "D..." brasileira foram emitidas sem liquidação de IVA, e mencionam "*Bens despachados directamente para o Brasil sem passagem pelo território nacional*" "*Fora do âmbito de imposto definido no Ari. 6º, Nº 1, CIVA/Isento Segundo Art. 14º CIVA.*"

A Requerente deduziu IVA constante das facturas de aquisição dos bens à F... Lda.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que «*configurando as referidas vendas para o Brasil operações fora do campo do imposto, isto é operações não sujeitas a IVA, o IVA suportado para efetuar essas vendas não é dedutível, por força do disposto no n.º 1 dos artigos 19.º e 20.º, ambos do CIVA*» e que «*pelo exposto a sociedade não podia deduzir o IVA constante das faturas de aquisição dos bens que foram enviados directamente da Índia e da China para o Brasil*».

Refere ainda a Autoridade Tributária e Aduaneira, ao apreciar o exercício do direito de audição que «*encontrando-se as operações realizadas pela "A..." com a "D... Brasil"*

fora das regras do imposto as deduções do IVA relacionadas com estas operações não são aceites fiscalmente. Não se trata de considerar a sociedade "A..." como consumidor final, mas sim como uma entidade que realiza algumas operações fora das regras do imposto, não sendo o IVA associado a essas operações dedutível, nos termos do disposto no n.º 1 dos artigos 19.º e 20.º, ambos do CIVA».

No presente processo, a Requerente defende, em suma:

- podia deduzir do IVA efetivamente suportado e entregue ao Estado português em virtude do disposto no n.º II da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA;
- a inviabilidade de dedução IVA pela Requerente viola os princípios da neutralidade e da efectividade e dos princípios da justiça, da proporcionalidade, da boa fé e da tutela da confiança.

As Requerente e a Autoridade Tributária e Aduaneira estão de acordo quanto a não dever ser liquidado IVA pelas aquisições efectuadas pela Requerente, pois não foram *«efectuadas em território nacional»*, para efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, já que não tiveram por objecto *«bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente»* (artigo 6.º, n.º 1, do CIVA).

No entanto, também não é controvertido que o IVA é devido pela F..., Lda, por o ter mencionado nas facturas [artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do CIVA].

3.1. Questão da possibilidade ou não de a Requerente deduzir o IVA efetivamente suportado e entregue ao Estado português em virtude do disposto no n.º II da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA

As linhas essenciais do direito à dedução de IVA são indicadas, entre muitos outros, no acórdão do TJUE de 18-12-2008, proferido no processo n.º C-488/07, nestes termos:

15. *O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (v. acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, Abbey National, C-408/98, Colect., p. I-1361, n.º 24 e jurisprudência referida).*

16. *Assim, quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para efeitos de operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode existir cobrança do imposto a jusante nem dedução do imposto a montante (acórdão de 14 de Setembro de 2006, Wollny, C-72/05, Colect., p. I-8297, n.º 20).*

O artigo 19.º do CIVA estabelece a regra de que «*para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram: a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos*».

O artigo 20.º do CIVA esclarece quais são as operações que conferem direito a dedução, nestes termos:

Artigo 20.º

Operações que conferem o direito à dedução

1 - Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;

b) Transmissões de bens e prestações de serviços que consistam em:

I) Exportações e operações isentas nos termos do artigo 14.º;

II) Operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional;

III) Prestações de serviços cujo valor esteja incluído na base tributável de bens importados, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º;

IV) Transmissões de bens e prestações de serviços abrangidas pelas alíneas b), c), d) e e) do n.º 1 e pelos n.ºs 8 e 10 do artigo 15.º;

V) Operações isentas nos termos dos n.ºs 27) e 28) do artigo 9.º, quando o destinatário esteja estabelecido ou domiciliado fora da Comunidade Europeia ou que estejam directamente ligadas a bens, que se destinam a ser exportados para países não pertencentes à mesma Comunidade;

VI) Operações isentas nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro.

2 - Não confere, porém, direito à dedução o imposto respeitante a operações que dêem lugar aos pagamentos referidos na alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º

No caso em apreço, a Requerente defende que a sua situação se enquadra no n.º II da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA.

Os requisitos do direito à dedução ao abrigo desta norma, são, no que aqui interessa:

- que «o imposto tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo» [corpo do n.º 1];
- «para a realização das operações» de «transmissões de bens» [corpo no n.º 1 de alínea b)];
- que consistam em «operações efectuadas no estrangeiro que seriam tributáveis se fossem efectuadas no território nacional» [alínea b) e subalínea II)].

A Requerente deduziu imposto que incidiu sobre bens que adquiriu para a realização de transmissões de bens, que não é questionado pela Autoridade Tributária e Aduaneira que foram efectuadas no âmbito da sua actividade de comercialização de medicamentos.

Assim, o imposto deduzido incidiu sobre bens adquiridos pela Requerente para a realização de operações de transmissões de bens, pelo que estão satisfeitos os dois primeiros requisitos referidos.

Por outro lado, as transmissões consideram-se efectuadas no estrangeiro, à face dos citados artigos 1.ª, n.º 1, alínea a), e 6.º, n.º 1, do CIVA, pois os bens não estavam «situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente».

Para além disso, é inquestionável que, se as operações transmissões de bens fossem efectuadas em território nacional, seriam tributáveis, pois, por força do disposto no artigo 1.º, n.º 1, do CIVA, «estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado: a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal».

Neste contexto, afigura-se manifesto que se encontram verificados os requisitos para o exercício do direito à dedução invocado pela Requerente.

Na verdade, o fundamento invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspeção Tributária para recusar o direito à dedução, que é o de que *«configurando as referidas vendas para o Brasil operações fora do campo do imposto, isto é operações não sujeitas a IVA, o IVA suportado para efetuar essas vendas não é dedutível, por força do disposto no n.º 1 dos artigos 19.º e 20.º, ambos do CIVA»*, não tem suporte legal.

Na verdade, nas situações previstas na subalínea II) da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA, há direito à dedução do IVA suportado para a realização de operações não sujeitas a IVA, mas que seriam a ele sujeitas se fossem realizadas em território nacional, pelo que o facto de as *«vendas para o Brasil»* serem *«operações fora do campo do imposto»* não é obstáculo ao exercício do direito à dedução.

De resto, como pertinentemente lembra a Requerente, a própria Autoridade Tributária e Aduaneira reconhece o direito a dedução nestas circunstâncias, no ponto II 3. do Ofício Circulado n.º 30103, de 23-04-2008 (¹), em que se refere que *«confere direito à dedução integral o imposto suportado nas aquisições de bens ou serviços exclusivamente afectos a operações que, integrando o conceito de actividade económica para efeitos de imposto, sejam tributadas, isentas com direito a dedução ou, ainda, não tributadas que conferem esse direito, nos termos da alínea b), II, do n.º 1 do artigo 20.º do CIVA»*.

Refira-se ainda que esta possibilidade de dedução de IVA relativamente a operações fora do campo de aplicação do imposto tem correspondência no artigo 169.º alínea a), da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, que estabelece que *«para além da dedução referida no artigo 168.º, o sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA aí referido, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das seguintes operações: a) Operações relacionadas com as actividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º, efectuadas fora do Estado-Membro em que esse imposto é devido ou pago, que teriam conferido direito a dedução se tivessem sido efectuadas nesse Estado-Membro»*.

Pelo exposto, conclui-se que as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º,

n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.2. Questões de conhecimento prejudicado

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com fundamento em vícios de violação de lei, que asseguram estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente, fica prejudicado, por ser inútil (artigo 130.º do CPC), o conhecimento das restantes questões suscitadas.

4. Indemnização por garantia indevida

A Requerente prestou garantia para suspender execuções fiscais instauradas para cobrança coerciva das liquidações impugnadas e formula um pedido de indemnização, nos termos do artigo 53.º da LGT.

O artigo 171.º do CPPT estabelece que *«a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda»* e que *«a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência»*.

Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a *«legalidade da dívida exequenda»*, pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º

¹ Publicitado em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/OficCirc_30103.pdf.

do CPPT, *é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.*

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.

No caso em apreço, é manifesto que o erro subjacente às liquidações impugnadas é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois estas foram de sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esses erros fossem praticados.

Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada.

Não havendo elementos que permitam determinar o montante exacto da indemnização, a condenação terá de ser efectuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução do presente acórdão, de harmonia com o preceituado no artigo 609.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

do presente acórdão pela garantia prestada para suspender as execuções fiscais instauradas para cobrança coerciva das quantias liquidadas.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 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 € **172.983,57**.

7. 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 Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 14-03-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Filipa Barros)

(Ana Luísa Ferreira Cabral Basto)