

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 15/2018-T

Tema: IVA – Direito à dedução do IVA em operações relativas a bens que não lhe pertencem

Os árbitros Dr. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof. Doutor Pedro Soares Martínez e Dr. Alexandre Andrade (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 20-03-2018, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... LDA, com sede em ..., ...-... ..., ..., titular do número único de pessoa colectiva ... (doravante designada como “Requerente” ou “A...” 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 quer que seja apreciada a legalidade do indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações de IVA relativas aos períodos mensais de Janeiro a Dezembro de 2013, identificadas sob os n.ºs 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., e da legalidade de tais actos de liquidação.

A Requerente pretende ainda a condenação da AT na indemnização das despesas que suportou e vier a suportar com a garantia prestada nas execuções fiscais instauradas para cobrança coerciva 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 11-01-2018.

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 28-02-2018, 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 20-03-2018.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo a improcedência dos pedidos.

Por despacho de 01-05-2018, decidiu-se dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e que o processo prosseguisse com alegações.

Apenas a Requerente apresentou 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 dedica-se à prestação de serviços de produção de produtos plásticos, comercializados por outras empresas do grupo multinacional em que se insere, i.e. o Grupo B..., actividade que exerce em Portugal há cerca de duas décadas;

- B) A Requerente desenvolve a sua actividade ao abrigo de um Acordo de Serviços de Fabrico (“Tolling Agreement” anexo à Reclamação junta ao Requerimento inicial como Anexo 1, cujo teor se dá como reproduzido), celebrado com a C... S.A. (“C...”), sociedade do grupo sediada na Suíça, em Dezembro de 1997;
- C) Tal como consta daquele Acordo de Serviços de Fabrico, a Requerente compromete-se a fabricar os produtos em conformidade e sob as instruções e especificações fornecidas pela C..., estando a Requerente vinculada a respeitar os padrões de qualidade da marca, através do uso do *know-how*, desenhos, normas e outras imposições emitidas por esta entidade emitidas pela C... (Artigo 2 do Acordo citado);
- D) O processo de produção dos produtos plásticos tem início com a aquisição de matérias-primas e componentes, pela C..., em nome próprio, sendo posteriormente importados pela Requerente, que os incorpora nos produtos finais que fabrica para a C..., para que esta possa, em última instância, proceder à sua alienação sob a marca A...;
- E) A Requerente apresenta-se na alfândega portuguesa na qualidade de “importer of record”, actuando por conta da C..., em virtude de a última não dispor de qualquer estrutura de meios humanos e técnicos que lhe permitam efectuar as importações em Portugal;
- F) Para proceder ao desalfandegamento das matérias-primas e componentes referidos, a Requerente contratou em nome próprio a sociedade D..., Lda. (“D...”) como Despachante Oficial, sendo os custos com a prestação deste serviço refacturados à C...;
- G) Todas as matérias-primas e componentes que incorporam o produto final, produtos em curso e produtos finais são propriedade da C... (Artigo 4.1 do Acordo citado);
- H) O valor acordado para a prestação de serviços de fabrico pela Requerente corresponde aos custos e despesas incorridos, acrescidos de uma tarifa equivalente a 15% do seu valor, conforme o Artigo 6 do mencionado Acordo de Serviços de Fabrico;

- I)** A Requerente presta serviços de armazenagem de produtos em território português à E... S.A. e à C..., que incluem o armazenamento de produtos produzidos quer pela Requerente e por outras empresas do Grupo B..., quer por empresas que dele não fazem parte;
- J)** É ao abrigo de um Acordo para Serviço de Armazenagem, celebrado entre a Requerente e a C... em 1997, que a Requerente presta serviços de armazenagem, manuseamento, carregamento em camiões e emissão de guias de remessa à C..., a respeito das matérias-primas, componentes e produtos finais que são propriedade da C... (Artigo 2.1 do “Warehousing Services Agreement”, anexo à reclamação junta como documento n.º 1 ao Requerimento inicial);
- K)** Todos os bens utilizados e fabricados ao longo da cadeia produtiva, incluindo as matérias-primas, os componentes, os produtos finais e outros bens necessários para a produção, são armazenados nas instalações da Requerente, quer em ..., quer em armazém arrendado em ..., ... – encontrando-se os bens da C... fisicamente separados dos restantes;
- L)** O valor do serviço de armazenagem abrange todos os custos e despesas relacionados com os serviços de armazenagem prestados ao abrigo do Acordo para Serviços de Armazenagem, ao qual acresce uma margem de lucro de 10% sobre os mesmos (Artigo 6 do referido contrato);
- M)** Em conexão com os serviços de armazenagem prestados, a Requerente procede, por vezes, à contratação de serviços de transporte em nome próprio, mas por conta de outras entidades do Grupo, procedendo posteriormente à sua refacturação à C...;
- N)** No caso concreto, o transporte dos bens, desde a sua origem até ao local de descarga em ..., é da responsabilidade do respectivo fornecedor, podendo a Requerente contratar ela própria o transporte em situações excepcionais, sendo o encargo refacturado à C...;
- O)** A Requerente encontra-se enquadrada no regime de periodicidade mensal e é um sujeito passivo de IVA “integral”, na medida em que pratica exclusivamente operações com direito à dedução do IVA;

- P) Os serviços facturados à C... no âmbito do Acordo de Serviços de Fabrico correspondem a mais de 90% das operações realizadas pela Requerente;
- Q) A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspecção à Requerente, relativa a IVA, ao abrigo da Ordem de Serviço OI2016..., tendo nela elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta das páginas 70 e seguintes do documento designado «Anexo 1 - Reclamação IVA 2013 p. 431-617.pdf», junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

1.4 - DESCRIÇÃO SUCINTA DAS CONCLUSÕES DA ACÇÃO INSPECTIVA

No quadro seguinte estão sintetizadas, as correcções em sede de IVA, respeitante ao IVA que não confere direito à dedução no ano de 2013:

PERÍODO DE IMPOSTO	IVA Deduzido indevidamente com base nos documentos únicos de importação efectuados em nome e por conta de terceiros - Ponto III.1 -	IVA deduzido indevidamente com os transportes efectuados em nome e por conta de terceiros - Ponto III.2 -	IVA deduzido indevidamente com os despachantes efectuados em nome e por conta de terceiros - Ponto III.2 -	Total
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(2)+(3)+(4)
2013/01	149 680,82	4 855,04	825,93	155 361,79
2013/02	165 479,91	5 422,70	1.692,93	172 595,54
2013/03	190 905,25	5.966,19	2.021,47	198.892,91
2013/04	89.501,86	6.083,96	1.034,70	96.620,52
2013/05	102 981,62	5.504,53	1.187,56	109.673,71
2013/06	64.402,76	6.688,12	1.301,52	72.392,40
2013/07	207.708,02	11.515,09	2.109,86	221.332,97
2013/08	81.847,76	7.732,97	850,77	90.431,50
2013/09	149.265,58	4.096,99	2.157,06	155.519,63
2013/10	166.571,98	14.309,81	1.530,31	182.412,10
2013/11	133.793,10	6.606,51	1.886,91	142.286,52
2013/12	253.693,77	7.883,77	2.703,45	264.280,99
Total	1.755.832,43	86.665,68	19.302,47	1.861.800,58

Nota: No Projecto de Relatório, nomeadamente no quadro supra, foi inscrito, por lapso. “€ 1.861.800,59” quando deveria ter sido inscrito “€ 1.861.800,58”.

(...)

III – DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMETICAS À MATERIA TRIBUTÁVEL

Os normativos citados no presente relatório são os vigentes à data dos factos.

I - IVA INSCRITO EM DOCUMENTOS DE LIQUIDAÇÃO DE IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÕES EM NOME E POR CONTA DE TERCEIROS

A A... deduziu, no ano de 2013, o IVA inscrito nos registos de liquidação identificados, nos quadros seguintes:

(...)

Na análise efectuada aos DLTs, Identificados nos quadros anteriores, verificou-se que as facturas neles inscritas, que estão identificadas pelo código "N380", referem que:

- ✓ *Os bens importados e facturados em cada uma das facturas identificam o cliente como sendo C...,SA (adiante designada por C...) ou a G..., S.A.*
- ✓ *A morada onde devem ser entregues os bens importados é: "A..., Lda - ... - - - - -Portugal", excepto a transmissão para G... .*

Nos pontos seguintes vamos analisar a matéria de facto tendo em consideração o nome do cliente inscrito na factura de importação dos bens:

A – G..., S.A.

Na leitura cuidada e pormenorizada efectuada à factura de importação n.º..., a qual foi emitida em nome da F... a favor do seu cliente G..., S.A, residente ..., verificou-se que a mesma titula a transmissão "Steel MOLD for plastic injection NR ...-A (TU..., TU...)". Na mesma factura não é feita qualquer referência à entidade residente em Portugal (A...).

Ou seja, a importação supra identificada não titula qualquer operação a favor da A...

B – C... SA

As restantes facturas de importação identificadas nos quadros supra identificam como cliente a C..., SA, como já foi mencionado no presente relatório.

Em consulta à base de dados da AT verificou-se que a C...,SA - Entidade residente num país terceiro (Suíça) está registada em Portugal para efeitos de IVA sem estabelecimento estável, tendo para o efeito sido atribuído o NIF ... No sistema consta que a A... foi nomeada seu representante, nos termos do n.º 2 do art.º 30.º do Código do IVA.

A C... (entidade não residente) declarou nas suas Declarações Periódicas do IVA operações activas sujeitas a IVA à taxa normal (campo 3), transmissões intracomunitárias (campo 7) e operações isentas que conferem direito à dedução (campo 6).

No âmbito do procedimento interno de inspecção, o qual teve como objecto a análise da legitimidade do pedido de reembolso de IVA efectuado, pelo A... na DP relativa ao período de 2015/07, verificaram-se as seguintes situações:

A. A A... deduziu o IVA inscrito nos registos de liquidação do IVA relativos à importação de produtos que são propriedade da C..., S.A - entidade residente num país terceiro (Suíça), a qual está registada em Portugal, para efeitos de IVA, como sendo uma entidade não residente sem estabelecimento estável, tendo-lhe sido atribuído o NIF 980.146.020.

B. Emissão de facturas/Avisos de Lançamento pela A... para o cliente C..., SA (C...), entidade residente na Suíça a título de:

i "freight incurred by A..., Lda (Portugal...) on Tansactions of finished products to/from other European C... locations as attached." (sublinhado nosso),

- ii *"Charges of freight incurred by A..., Lda (Portugal...) on transactions of Bulk items from other European C... locations."* (sublinhado nosso),
- iii *"Warehouse finish and shipping department cost including 10% of Mark-up -According to article 6 of the Warehouse Service Agreement established between the two parties."* (sublinhado nosso).

A semelhança do verificado no procedimento inspectivo anterior, já identificado no presente relatório, a A..., no ano de 2013, emitiu facturas com a mesma natureza, conforme se descrevem nos quadros seguintes:

(...)

Todas as facturas supra identificadas têm inscrito "Não Sujeito a IVA em Portugal - Art.º 6 n.º 6 alínea a) do CIVA à contrário - IVA Autoliquidação"

(...)

A C... na qualidade de sujeito passivo registado, em sede de IVA, em Portugal, efectua aquisição intracomunitárias de bens (matéria-prima), nos termos do art º 3º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) conjugado com o n º 1 do art º 8.º do mesmo diploma;

A referida aquisição de bens (matéria prima) é colocada na fábrica em ..., propriedade da A... e à disposição desta entidade, para esta prestar o serviço de moldagem previsto no contrato Tolling, o qual vai ser analisado mais à frente na presente informação A matéria-prima e o produto acabado são propriedade da C..., entidade não residente mas registada em IVA em território nacional, e foram, respectivamente, adquiridos ou vendidos "utilizando" o n.º de Identificação fiscal português:

A C..., na qualidade de sujeito passivo registado, em sede de IVA, em Portugal, efectua transmissões de bens para:

a. o território nacional:

b. o mercado europeu:

A A... foi nomeada representante fiscal da C..., nos termos do n.º 2 do art.º 30.º do Código do IVA.

(...)

- A A... contratualizou com C... realizar a prestação de serviços necessária para produzir os Produtos da marca A...: Esta operação consubstancia uma prestação de serviços a título oneroso tipificada na alínea cl do n.º 2 do art.º 4 do Código do IVA,*
- a C... (entidade residente na Suíça e registada para efeitos de IVA sem estabelecimento estável em Portugal) é proprietária das matérias-primas e de todas os materiais necessários para produzir o produto final a ser comercializado com a marca A...- Produtos A...;*
- as matérias-primas são adquiridas pela C... utilizando o número de identificação fiscal, para efeitos de IVA português:*
- as matérias primas e os produtos acabados são armazenados na fábrica de Pelo referido serviço de armazenagem, a C... paga à A... um valor previsto no contrato "Warehousing Service Agreement".*
- a C... é proprietária do produto final – Produtos A...,*
- o produto acabado é transmitido onerosamente pela C... utilizando o número de identificação fiscal português para o território nacional e para o mercado Europeu.*

Todos os custos relacionados com a importação dos bens (incorridos inicialmente pela A...) são refaturados à C... .

(...)

Em face do exposto, concluímos que os bens importados descritos no quadro I a XII, relativamente aos quais a A... deduziu o IVA respeitam a bens que não são sua propriedade e por isso não são utilizados para a realização das operações tributáveis relacionadas com as operações de

transmissões de bens e/os prestações de serviços da entidade portuguesa (A...).

Dispõe o artº 20.º do Código do IVA que:

(...)

Deste modo, foi deduzido, indevidamente, o IVA inscrito nos documentos de importação de bens propriedade da C..., durante o ano de 2013, no valor de € 1.755.832,43, conforme se descreve, por período de Imposto no quadro seguinte:

Quadro XXVIII

«Total do valor do IVA deduzido indevidamente com base nas liquidações de IVA emitidas pela AT relativo à importações de bens da C... »

PERÍODO DE IMPOSTO	IVA DEDUZIDO INDEVIDAMENTE
2013/01	149.680,82
2013/02	165.479,91
2013/03	190.905,25
2013/04	89.501,86
2013/05	102.981,62
2013/06	64.402,76
2013/07	207.708,02
2013/08	81.847,76
2013/09	149.265,58
2013/10	166.571,98
2013/11	133.793,10
2013/12	253.693,77
Total	1.755.832,43

2 - IVA INSCRITO EM DOCUMENTOS RELATIVOS AO TRANSPORTE E DESPACHO DOS BENS IMPORTADOS EM NOME E POR CONTA DE TERCEIROS.

O A... deduziu o IVA com base nos documentos emitidos por sociedades que prestam serviços de transporte dos bens importados em nome da C..., conforme se demonstra, por período de imposto, nos quadros seguintes:

(...)

Em suma, relativamente às prestações de serviços supra descritas foi deduzido indevidamente IVA no valor total de € 86.665,69. conforme se descreve, por período de imposto, no quadro infra:

Quadro XLI

«Quadro com a demonstração do IVA Deduzido, no ano de 2013, referente aos transportes efectuados em nome e por conta de terceiros»

(euro)

PERÍODO DE IMPOSTO	IVA DEDUZIDO INDEVIDAMENTE
2013/01	4.855,04
2013/02	5.422,70
2013/03	5.966,19
2013/04	6.083,96
2013/05	5.504,53
2013/06	6.688,12
2013/07	11.515,09
2013/08	7.732,97
2013/09	4.096,99
2013/10	14.309,81
2013/11	6.606,51
2013/12	7.883,77
Total	86.665,68

Nota: No Projecto de Relatório, nomeadamente no quadro supra, foi inscrito, por lapso, "€86.665,69" quando deveria ter sido inscrito "86.665,68"

Igualmente, a A... deduziu o IVA inscrito nas facturas emitidas pela D..., Lda, NIPC..., referente à prestação de serviços efectuados no âmbito do despacho aduaneiro de importação, que estão descritas, por período de imposto no quadro seguinte:

(...)

No que respeita às prestações de serviços supra descritas foi deduzido indevidamente IVA no valor total de € 19.302,47, conforme se descreve, por período de imposto, no quadro infra:

Quadro LIV

«Quadro com a demonstração do IVA Deduzido, no ano de 2013, referente aos gastos com os despachantes, efectuados em nome e por conta de terceiros»
(euro)

Período de imposto	IVA deduzido indevidamente com os despachantes efectuados em nome e por conta de terceiro
2013/01	825,93
2013/02	1.692,93
2013/03	2.021,47
2013/04	1.034,70
2013/05	1.187,56
2013/06	1.301,52
2013/07	2.109,86
2013/08	850,77
2013/09	2.157,06
2013/10	1.530,31
2013/11	1.886,91
2013/12	2.703,45
Total	19.302,47

(...)

Posteriormente, o SP emitiu as facturas, identificados nos quadros n.º XXIV e n.º XXV, a favor do cliente C..., S.A., a refacturar os encargos suportados e pagos por conta da entidade residente na Suíça (onde estão incluídos as despesas sujeitas a IVA e isentas de IVA).

Os lançamentos contabilísticos efectuados pela A... são os seguintes:

Quadro LV

«Descrição dos registos contabilísticos»

Descrição	Débito	Crédito
Facturação do transporte pela entidade prestadora dos serviços	# 2789(...)- Valor líquido #2432211 – IVA	111/12
Refacturação	111/12	#2789 (...) – Valor líquido

A A... refactura, à C..., os encargos (excluídos de IVA), com os transportes e quaisquer encargos relacionados com as importações dos bens propriedade da C....

A A... deduz o IVA inscrito nas facturas emitidas pelos prestadores dos serviços que posteriormente são refaturados à C..., mas excluídos do IVA.

Mais uma vez refira-se que, segundo a informação prestada pelo SP os bens importados (o proprietário é entidade não residente) são utilizados na produção dos produtos acabados da marca 'A...' (proprietário entidade não residente) são vendidos, pela entidade não residente, para o território português, território da União Europeia e território terceiro utilizando o n.º de identificação fiscal, para efeitos de IVA.

Importa relatar que, a entidade não residente declara as vendas dos produtos acabados na sua declaração periódica de IVA, no período de imposto respectivo, entregue no território nacional na qualidade de SP não residente sem estabelecimento estável.

Em face do exposto conclui-se que é a entidade não residente que na determinação do preço de venda do produto acabado vai incluir na formação do mesmo os gastos incorridos com:

- a aquisição da matéria prima e outros componentes;*
- transportes dos bens de terceiros; e*
- os despachantes.*

Mais, na formação do preço de venda dos produtos acabados, também estão incluídos os gastos incorridos com a produção dos produtos "A..." acrescido da margem de lucro (valor acrescentado), o qual está sujeito a IVA nos termos do art. 1.º do Código do IVA.

Em face do exposto, concluímos que A... adeduziu o IVA indevidamente relativo aos transportes de bens importados e honorários de despachantes que são propriedade da C... (entidade não residente), porque os mesmos não se destinaram à realização das transmissões de bens e prestações de serviços na esfera A..., nos termos da alínea a) n.º 1 do art.º 20.º do Código do IVA.

Ou seja, foi deduzido indevidamente IVA, no respeito à totalidade das correcções propostas no ponto III.2, no valor de € 105.968,16, conforme se descreve, por período de imposto no quadro seguinte:

Quadro LVI
«Total do IVA deduzido relativo aos encargos com os transportes fretes e despachantes»
(euro)

PERÍODO DE IMPOSTO	IVA deduzido indevidamente com os transportes efectuados em nome e por conta de terceiros - Ponto III.2 -	IVA deduzido indevidamente com os despachantes efectuados em nome e por conta de terceiros - Ponto III.2 -	Total
(1)	(2)	(3)	(4)=(2)+(3)
2013/01	4.855,04	825,93	5.680,97
2013/02	5.422,70	1.692,93	7.115,63
2013/03	5.966,19	2.021,47	7.987,66
2013/04	6.083,96	1.034,70	7.118,66
2013/05	5.504,53	1.187,56	6.692,09
2013/06	6.688,12	1.301,52	7.989,64
2013/07	11.515,09	2.109,86	13.624,95
2013/08	7.732,97	850,77	8.583,74
2013/09	4.096,99	2.157,06	6.254,05
2013/10	14.309,81	1.530,31	15.840,12
2013/11	6.606,51	1.886,91	8.493,42
2013/12	7.883,77	2.703,45	10.587,22
Total	86.665,68	19.302,47	105.968,15

Nota: No Projecto de Relatório, nomeadamente no quadro supra, foi inscrito, por lapso "€105.968,16" quando deveria ter sido inscrito € 105.968,15.

(...)

IX - DIREITO DE AUDIÇÃO

(...)

A Inspeção Tributária refuta as acusações relativas ao facto de estar a omitir matéria de facto. Todos os factos subjacentes à matéria corrigida estão descritos no capítulo III e são esses os que estão subjacentes á correcção e que se dão aqui como integralmente reproduzido e são consequência de todos os factos conhecidos pela inspeção tributária.

Para um melhor esclarecimento do SP os relatórios de inspeção não podem ser iguais, porque os documentos são outros, o momento de elaboração do relatório é diferente e até a legislação pode alterar de período para período de imposto.

Os factos descritos no presente relatório respeitam aos documentos, relativos ao IVA deduzido no ano de 2013, entregues pelo SP e tendo em conta a legislação vigente à data dos factos.

Reforça-se que os bens importados, propriedade da C... e quando transformados dão origem a um produto acabado que vai ser vendido em Portugal e para fora de Portugal pela mesma (C...). Ou seja, o IVA inerente às operações tributáveis subjacentes à referida dedução a ser dedutível será na esfera da C..., nos termos do art.º 20.º do Código do IVA, situação que tem de ser apreciada na mesma.

Adicionalmente, importa referir que, a acção de inspecção, realizada ao ano de 2012, foi credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2016... e não pela Ordem de Serviço n.º 0I2016..., conforme refere o SP no parágrafo 2 do documento de exercício do direito de audição. O actual procedimento de inspecção é que está credenciado pela Ordem de Serviço OI201.... Trata-se com certeza apenas um lapso de escrita do SP.

De seguida vamos proceder de uma forma, pormenorizada, à análise das alegações apresentadas pelo SP no exercício do direito de audição. Para um melhor entendimento vamos utilizar a identificação/numeração utilizada pelo SP no exercício do direito de audição.

II - Conclusões projecto de correcções

a. Importação de bens

O sujeito passivo refere no documento de exercício do direito de audição, mais concretamente nos articulados infra identificado o seguinte:

- 10.º a 12.º - faz uma descrição de alguns factos descritos no Projecto de Relatório;*
- 13.º transcreve o último parágrafo do ponto III.1 - " IVA INSCRITO EM DOCUMENTOS DE LIQUIDAÇÃO DE IMPOSTO*

SOBRE IMPORTAÇÕES EM NOME E POR CONTA DE TERCEIROS" do Projecto de Relatório.

No ponto "II. Conclusões do projecto de relatório " no documento de exercício do direito de audição, o SP exerce, de facto, o contraditório sobre a matéria de facto e de direito que estiveram subjacentes á correcção descrita no Projecto de Relatório, usando a mesma argumentação inscrita no documento de exercício do direito de audição sobre o projecto de relatório elaborado na acção inspectiva interna, ao ano de 2012, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2016... .

Relativamente, às alegações apresentadas pelo SP toma-se necessário referir que no Ponto III.1 do Projecto de Relatório, páginas 10 a 45, estão descritos, pormenorizadamente, todos os factos conhecidos pela inspecção tributária (que se dão aqui como integralmente reproduzidos) que estão subjacentes ao entendimento destes serviços de inspecção de que a dedução de imposto é indevida.

O SP alega no parágrafo n.º 15 que " (...) para que não restam dúvidas sobre a completa confusão em que assenta o ('Projecto de sob audição») que praticamente se resume a quadros numéricos com a "Contabilidade " das quantias a subtrair ao contribuinte, que se digne indicar de forma directa, clara e expressa qual a norma do Código do IVA em que se baseia a proposta de exclusão do direito à dedução."

Em face do alegado torna-se necessário referir que não existe qualquer confusão na fundamentação inscrita no projecto de relatório. Mais se esclarece que, o ponto III.1 está estruturado da seguinte forma:

✓ Identificação, por período de imposto (12 períodos de imposto correspondem a 12 Quadros), dos documentos que originaram a dedução de imposto (páginas 10 a 18); Descrição da contabilização em sede de IVA dos documentos identificados nos quadros descritos anteriormente e confirmação que todos os documentos foram declarados na Declaração periódica (DP) do período de imposto correspondente;

- ✓ *Descrição dos procedimentos de importação subjacentes aos documentos objecto da importação e da correspondente dedução de IVA;*
- ✓ *Correspondência entre os documentos de liquidação de IVA e Documentos Únicos de Importação com as facturas emitidas pelo fornecedor dos bens Importados (12 períodos de imposto – 12 quadros) -Páginas 19 a 26.*
- ✓ *Identificação dos documentos emitidos pela A..., a favor da C..., a debitar o valor dos encargos, excluídos do IVA, relacionados com os fretes incorridos pela primeira entidade por conta da segunda. Ou seja, os valores dos fretes que originaram a dedução de IVA, relativos aos produtos acabados (propriedade da C...) são debitados á C... (entidade não residente sem estabelecimento estável). Desconhece-se o motivo, porque o IVA não foi igualmente facturado à entidade não residente, pois a mesma está registada em território nacional e entrega as respectivas DP's;*
- ✓ *Identificação dos documentos relativos " Charges of freight incurred by A... (Portugal...) on transactions of bulk item from other European C... Locations",*
- ✓ *Identificação dos Avisos Lançamentos emitidos pela A..., a favor da C... . A título de "Warehouse finish and Shipping department cost including 10% ok Mark-up - According to article 6 the ware house agreement established between the two parties;*
- ✓ *Transcrição das respostas à notificação efectuada pelo nosso ofício n.º ..." (páginas 38 a 44);*
- ✓ *Resumo das operações relacionadas com a importação dos bens propriedade da C..., que passamos a transcrever:*
 - *A A... contratualizou com C... realizar a prestação de serviços necessária para produzir os Produtos da marca A... . Esta operação consubstancia uma prestação de serviços a título oneroso tipificada na alínea c) do n.º 2 do art.º 4 do Código do IVA.*

- a C... (entidade residente na Suíça e registada para efeitos de IVA sem estabelecimento estável em Portugal) é proprietária das matérias-primas e de todos os materiais necessários para produzir o produto final a ser comercializado com a marca A... – Produtos A...
- as matérias-primas são adquiridas pela C... utilizando o número de identificação fiscal, para efeitos de IVA, português:
- as matérias primas e os produtos acabados são armazenados na fábrica de Pelo referido serviço de armazenagem, a C... paga à A... um valor previsto no contrato "Warehousing Service Agreement".
- a C... é proprietária do produto final – Produtos A...
- o produto acabado é transmitido onerosamente pela C... utilizando o número de identificação fiscal português para o território nacional e para o mercado Europeu.

Em face do exposto, concluímos que na esfera da entidade portuguesa – A...- a aquisição dos bens importados:

- ✓ não concorreram para a formação do preço das Prestações de Serviços efectuadas a pedido da C...;
- ✓ não originaram vendas de produtos acabados para o território nacional, território intracomunitário e países terceiros;
- ✓ não produziram vendas de bens, no mesmo estado em que foram adquiridos, para o território nacional, território intracomunitário e países terceiros.

Na análise efectuada aos DU's verificou-se que as facturas neles inscritas, que estão identificadas pelo código "N380", referem que o adquirente dos bens importados é C... .

Nos termos do nº 1 do artigo 20.º do Código do IVA (transcrito na página 36 do Projecto de Relatório) só pode deduzir-se o IVA que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou

utilizados pelo sujeito passivo para a realização das seguintes operações:

- Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto dele não isentas;*
- Exportações.*

Atendendo ao descrito no ponto III.1. do Projecto de Relatório e agora do Relatório Final, o valor de aquisição dos bens importados não concorreram para a realização das transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto, conforme previsto na alínea a) n.º 1 do art.º 20.º do Código do IVA conjugado com alínea c) do n.º 2 do art.º 4 do Código do IVA.

Face ao exposto as alegações apresentadas carecem de fundamento legal.

b. Serviços de Transporte

O sujeito passivo no articulado 16.º transcreve, parcialmente, dois parágrafos inscritos no Ponto III.2.-"IVA INSCRITO EM DOCUMENTOS RELATIVOS AO TRANSPORTE E DESPACHO DOS BENS IMPORTADOS EM NOME E POR CONTA DE TERCEIROS", no Projecto de Relatório:

- "Em suma, relativamente às prestações de serviços supra descritas [transportes] foi deduzido indevidamente IVA no valor total de € 73.591,44 (...)" (cfr. Projecto de relatório pág. 55, conforme foi referido pelo SP no exercício do direito de audição):

- "Em suma, relativamente às prestações de serviços supra descritas [despachante] foi deduzido indevidamente IVA no valor total de € 19.302,47, (cfr. Projecto de correcções p.69.) ".

Primeiro, torna-se necessário referir que no parágrafo inscrito na página 55, que passamos a

transcrever:

"Em suma, relativamente às prestações de serviços supra descritas foi deduzido indevidamente IVA no valor total de € 73.591,44, conforme se descreve, por período de imposto no quadro infra",

foi indevidamente inscrito o valor € 73,591.44 quando se deveria ter inscrito, o valor € 86.665,69, conforme consta no quadro que para ele se remete. Mais se informa que, valor total das correcções Inscrito no quadro I do Projecto de Relatório referem o valor correto (€ 86.665,69).

A correcção proposta no ponto III.2 inicia-se na página 55 e termina na página 71 do Projecto de Relatório Na página 70 do Projecto de Relatório está indicada a norma do código do IVA em que se baseia a proposta de correcção:

"Em face do exposto, concluímos que A... deduziu o IVA indevidamente relativo aos transportes de bens Importados e honorários de despachantes que são propriedade da C... (entidade não residente), porque os mesmos não se destinaram à realização das transmissões de bens e prestações de serviços na esfera A..., nos termos da alínea a) n.º 1 do art.º 20.º do Código do IVA."

Ou seja, o parágrafo supra descrito respeita á totalidade das correcções propostas no ponto III.2, conforme se descreve, por período de imposto no quadro que está incluso na página 71.

Nos termos do nº 1 do artigo 20.º do Código do IVA (transcrito nas páginas 44 a 45 do Projecto de Relatório) só pode deduzir-se o IVA que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das seguintes operações:

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

- Exportações.

Atendendo ao descrito no ponto III.2. do Projecto de Relatório e agora do Relatório de Inspeção, o valor de aquisição dos bens importados e serviços conexos com os mesmos (gastos com transportes honorários dos despachantes) não concorreram para a realização das transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto, conforme previsto na alínea a) n.º 1 do art.º 20.º do Código do IVA.

Face ao exposto as alegações apresentadas carecem de fundamento legal.

III- Enquadramento das operações e correcta aplicação do IVA.

O sujeito passivo nos articulados 20.º a 27.º faz uma pequena súmula das cláusulas contratuais previstas nos contratos "Acordo de Serviços de Fabrico" e "Acordo de Armazenagem".

O SP passivo reconhece que todos os bens importados são propriedade da C... (cfr articulado 24.º), o que justifica a emissão da factura de aquisição dos bens pelo fornecedor dos mesmos, em nome da C... e não da A... .

A A... foi contratada pela C... para prestar um serviço de moldagem e montagem das matérias-primas e componentes de produção (propriedade da C...) colocadas por ordem da C... na Fabrica de ..., para a primeira entidade realizar a prestação de serviços já descrita no presente relatório. Pela referida prestação de serviços a A... é remunerada pela C..., em conformidade com o previsto no "Acordo de Serviços de Fabrico".

Deste modo, o valor de aquisição dos bens importados não se trata de um input da A... (aliás não existe nem podia existir qualquer registo na contabilidade do valor líquido da importação de bens), mas sim, da C..., pois é esta entidade que importa os bens e que vai

proceder à venda dos produtos acabados e, eventualmente, de alguns bens importados.

Senão vejamos:

- i) O Fornecedor dos bens importados emite uma factura à C... (esta na qualidade de cliente), a qual está identificado na casa 44 no DU;*
- ii) A A... apresenta-se na Autoridade Aduaneira como sendo o Importador e paga o respectivo IVA. Porém, o Importador efectivo é a C... (entidade registada em IVA como sendo uma entidade não residente sem estabelecimento estável), pois, é o proprietário dos bens que posteriormente vai transmitir onerosamente o produto acabado em território nacional, usando o n.º de identificação fiscal português;*
- iii) A A... deduz o IVA pago na Alfândega Portuguesa. Pede o reembolso do IVA pago na Alfândega, quando o importador é C..., registada em IVA sem estabelecimento estável, em Portugal;*
- iv) A A... presta o serviço de moldagem previsto no contrato Tolling, pelo qual é remunerada. Todavia, na remuneração da prestação de serviços não está incluído nem podia estar incluído o valor dos bens importados, pois, não é proprietário dos mesmos;*
- v) No direito de audição continua-se a não entender, porque não é explicado, o motivo da C... não efectuar a importação directamente, Mais se informa, que após a situação ter sido detectada por estes Serviços de Inspeção, a A... deixou de se apresentar na Alfândega para pagar o IVA e fazer a "importação".*

O SP alega que no art.º 168º da Directiva IVA o direito à dedução do IVA não "(...) comem qualquer referência relacionada com a propriedade dos bens importados. " (art.º 33 º do documento de exercício do direito de audição").

Considerando o alegado torna-se necessário fazer um enquadramento da operação à luz da referida directiva:

Então vejamos:

i. O artigo 14.º, n.º 1, desta diretiva dispõe:

«Entende-se por 'entrega de bens' a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.» (negrito nosso)

O proprietário dos bens importados é sempre a C... .

ii. O artigo 24.º, n.º 1, da mesma diretiva prevê:

«Entende-se por 'prestação de serviços' qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.» (negrito nosso).

Conforme se demonstrou anteriormente os bens nunca foram entregues, pela C..., à A..., no sentido desta poder exercer o direito de propriedade para que fossem utilizados para o fim das suas operações tributadas (prestações de serviços).

Deste modo, não pode existir uma dedução a montante que não gera uma operação a jusante na esfera da A... . Pois, se assim fosse qualquer SP poderia deduzir um IVA de um documento emitido em seu nome, mesmo que não existissem operações tributáveis a jusante que incorpore esse Valor.

Tanto assim, que n.º 2 o art.º 72º da Directiva do IVA, dispõe que o valor tributável é determinado:

"No que respeita aos serviços, por um montante não inferior às despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços." (negrito nosso.)

O valor da importação dos bens não se trata de uma despesa que concorra como componente positiva na formação do preço da prestação de serviços efectuada pela A... (como já se demonstrou)

Logo, a referida importação não gera operações tributáveis na esfera da A... e, conseqüentemente, fica impedido o direito à dedução do imposto na esfera da A..., nos termos da alínea a) do nº1 do art. 20.º do Código do IVA.

Note-se, se não houvesse limites à dedução de IVA qualquer entidade que tivesse na sua posse um documento, em seu nome com a facturação de um bem/serviço em seu nome, que não gerasse uma

operação tributáveis a jusante, estaria em condições de exercer o direito à dedução (segundo a interpretação do SP).

Em bom rigor, se o imposto funcionasse da forma como SP pretende, no que respeita à aceitação do direito à dedução do IVA colocar-se-ia em crise os princípios da segurança do imposto e da igualdade de tributação entre os SP's.

Salvo melhor opinião, o SP interpreta a palavra "utilizados" inscrita no n.º 1 do art.º 20.º do Código do IVA no sentido lato quando a mesma tem de ser interpretada num sentido restrito. Assim sendo, considerando as alegações do SP, qualquer bem que seja utilizado pelos SP, mesmo fornecidos pelo seu cliente (custo incorrido pelo cliente), o IVA pode ser deduzido pelo prestador de serviços, o que no mínimo é absurdo porque contraria o método e a filosofia do apuramento do Imposto Sobre o Valor Acrescentado.

O que o legislador pretendeu com a menção da palavra "utilizados" foi permitir a dedução do IVA de operações que não titulam aquisições a título definitivo, nomeadamente os "alugueres", cujas despesas/custos entram na formação do preço da prestação de serviços/bens que vão ser transmitidas pelo SP e consequentemente são tributáveis a jusante.

Considerando os factos objectivos descritos anteriormente, os quais demonstram que o SP não tem direito a deduzir o imposto pago relativo às importações de bens da C..., por não cumprir os pressupostos expressamente previstos no art.º 168.º da Directiva IVA, a dedução de IVA efectuada é indevida.

Pois, esta dedução de IVA iria colocar em crise o regime de neutralidade fiscal, porque, como já foi mencionado, não existe uma operação a jusante de transmissão de bens na esfera da A... e o valor dos bens importados não entra na formação do preço da prestação de serviços. Deste modo, fica afastado o direito à dedução do IVA sobre os bens importados e os gastos com eles

relacionados nos termos da alínea a) n.º 1 do art.º 20 do Código do IVA.

(...)

- R) Na sequência da acção inspectiva, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as liquidações de IVA relativas aos períodos mensais de Janeiro a Dezembro de 2013, identificadas sob os n.ºs 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., bem como as respectivas demonstrações de acerto de conta, que foram juntas com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;
- S) Em 14-07-2017, a Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações referidas;
- T) A requerente não procedeu a qualquer pagamento do IVA liquidado pela Administração Tributária com respeito aos períodos mensais de Janeiro a Dezembro de 2013 (€ 155.361,79, € 172.595,54, € 198.892,91, € 96.620,52, € 109.673,71, € 72.392,40, € 221.332,97, € 90.431,50, € 155.519,63, € 182.412,10, € 142.286,52, € 264.280,99), perfazendo o valor total de € 1.861.800,58;
- U) Foram instauradas execuções fiscais para cobrança coerciva das quantias liquidadas;
- V) Em 15-05-2017, a Requerente prestou uma garantia bancária para suspender as execuções fiscais referidas (página 186 do documento «Anexo 1 - Reclamação IVA 2013 p. 431-617.pdf», cujo teor se dá como reproduzido)
- W) A reclamação graciosa não foi decidida até 10-01-2018, data em que a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo;
- X) Por carta expedida em 14-03-2018, a Requerente notificou a Requerente da decisão de indeferimento da reclamação graciosa

(documento n.º 5, junto com as alegações da Requerente, cujo teor se dá como reproduzido).

2.2. Factos não provados

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

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

A matéria de facto foi fixada com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

3. Matéria de direito

A Requerente A... LDA (A...) deduziu o IVA inscrito nos registos de liquidação do IVA relativos à importação de produtos que são propriedade da C..., S.A. (C...), entidade residente num país terceiro (Suíça), registada em Portugal para efeitos de IVA, como sendo uma entidade não residente sem estabelecimento estável.

A A... contratualizou com C... realizar a prestação de serviços necessária para produzir os produtos da marca A..., e presta esses serviços, o que no Relatório da Inspeção Tributária se considerou ser *«uma prestação de serviços a título oneroso tipificada na alínea c) do n.º 2 do art.º 4 do Código do IVA»*.

A C... é proprietária das matérias-primas e de todas os materiais necessários para produzir o produto final a ser comercializado com a marca A... - Produtos A... .

O produto acabado é transmitido onerosamente pela C... utilizando o número de identificação fiscal português para o território nacional e para o mercado Europeu.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que os bens importados *«relativamente aos quais a A... deduziu o IVA respeitam a bens que não são sua propriedade e por isso não são utilizados para a realização das operações tributáveis*

relacionadas com as operações de transmissões de bens e/os prestações de serviços da entidade portuguesa (A...)».

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a Requerente não podia deduzir IVA suportado pela Requerente na importação de bens que utiliza na produção dos produtos que fabrica no âmbito da sua actividade nem o IVA suportado pela Requerente com o transporte e despacho desses bens importados que utiliza no fabrico de produtos finais.

A questão que é objecto do processo é a de saber se a Requerente pode deduzir o IVA que deduziu, que foi efectivamente suportado pela Requerente, mas que se reporta a operações relativas a bens que não lhe pertencem.

Esta questão foi colocada em termos absolutamente idênticos nos processos arbitrais n.ºs 410/2016-T e 548/2017-T e foi aí decidida em termos que se consideram adequados e bem fundamentados, pelo que se seguirá de perto a respectiva fundamentação, no essencial.

3.1. O direito à dedução pelo importador de bens que não é seu proprietário

O direito à dedução de IVA visa assegurar que *«um sujeito passivo do imposto apenas entregue ao Estado o IVA que resulta do saldo entre o valor do IVA que calcula pelas operações tributáveis que efectua a jusante e o valor do IVA que suporta nas aquisições a montante».*

«O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas, e inclusivamente, minimizando, dentro do possível, os encargos financeiros provocados pela gestão do imposto. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado 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».

«O TJUE tem ainda persistentemente afirmado que o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado».

«Todavia, o exercício do direito à dedução do IVA suportado nas operações a montante em bens e serviços empresariais não é um direito absoluto e incondicional. A Diretiva IVA, nos artigos 176.º, 177.º e 395.º, admite restrições a este direito por razões de segurança jurídica, por razões conjunturais e com o objetivo de lutar contra a fraude ou evasão fiscais ou de simplificar a cobrança do imposto. As limitações ao direito à dedução têm incidência no nível da carga fiscal, pelo que devem ser aplicadas de modo similar em todos os Estados-membros. Por consequência, só são autorizadas exceções nos casos expressamente previstos pela Diretiva IVA».

«Para desencadear o mecanismo das deduções torna-se necessário que um sujeito passivo, agindo nessa qualidade, efetue a aquisição de um bem ou de um serviço, ou proceda à importação de um bem».

Para o exercício do direito à dedução, exige-se que, de harmonia com o artigo 2.º do CIVA, se trate de um sujeito passivo que utilize na sua atividade económica os bens e serviços cujo imposto suportado pretende deduzir.

A Requerente tem a qualidade de sujeito passivo não só com o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), mas também na alínea b) do mesmo número, uma vez exerce actividades de produção e prestação de serviços e realiza importações de bens, de acordo com a legislação aduaneira.

Na verdade, a Requerente presta serviços ao abrigo de um contrato de fabrico, com a natureza de contrato de empreitada, denominado de “Toller Agreement”, cujos materiais são total ou essencialmente fornecidos pela C... A na qualidade de dono da obra e importados pela Requerente.

O IVA cuja dedução é questionada respeita a bens importados que não são propriedade da Requerente.

XAVIER DE BASTO e ODETE OLIVEIRA, em parecer reproduzido na decisão arbitral proferida no processo n.º 410/12016-T referem o seguinte:

“Na situação em análise, a especificidade é apenas a de que a entrega dos materiais pelo dono da obra ao confeccionador (empreiteiro) não ocorre diretamente no território nacional, antes a este chegando depois de atravessar as fronteiras territoriais de Portugal e também da União Aduaneira. E isto apresenta consequências várias, que devemos analisar para bem concluir.

“Primeiro, a de ocorrer uma importação, que o CIVA define como operação tributável face à aplicação do princípio do destino no comércio internacional a que o imposto obedece, e cuja definição é feita pela legislação fiscal nacional em conjugação com o Código Aduaneiro (um Regulamento comunitário).”

“A segunda consequência é a de que a entidade considerada como importador – sujeito passivo na importação – é a definida pela legislação aduaneira por remissão feita na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que considera como o importador a pessoa que figure como destinatário no documento de importação, na medida em que o artigo 4.º, n.º 18 do Código Aduaneiro Comunitário (CAC) considera como “declarante” a pessoa que faz a declaração aduaneira em seu nome ou a pessoa em nome de quem a declaração é feita, e o artigo 201.º, n.º 3, 1.º parágrafo do CAC diz que o devedor é o declarante.”

“Relembre-se a propósito que embora a Diretiva IVA considere que o IVA da importação pode ser pago por um sujeito passivo ou por um mero devedor (artigo 21.º n.º 2 da Sexta Diretiva), o legislador português não adotou a mesma solução, antes considerando sempre o importador como sujeito passivo, umas vezes apenas com a natureza de “devedor” do imposto para aplicação do princípio do destino (alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA), já que nas restantes, esse importador, se sujeito passivo, está já abrangido pela alínea a) do mesmo número e artigo. Note-se, aliás, que, segundo jurisprudência constante do TJUE, “o IVA na importação e os direitos aduaneiros apresentam traços essenciais comparáveis na medida em que façam nascer o facto da importação na UE e a consecutiva introdução dos bens no circuito económico dos Estados Membros. Paralelismo que é confirmado pelo facto de que o artigo 71.º, parágrafo 1, segunda alínea, da Diretiva IVA autoriza os EM a ligar o facto gerador e a exigibilidade do IVA na importação ao facto gerador e à exigibilidade dos direitos aduaneiros” [É a doutrina do Acórdão C-273/12, de 11 de Julho de 2013, n.º 41, e remissão nele feita para os Acórdãos C-343/89, de 6 de Novembro de 1990, n.º 18 e C-230/08, de 29 de Abril de 2010, n.ºs 90 e 91: “a este propósito, há que recordar que o IVA na importação e os direitos aduaneiros apresentam características essenciais

comparáveis, cujo facto gerador é a importação na União e a subsequente entrada das mercadorias no circuito económico dos Estados Membros. Este paralelismo é, por outro lado, confirmado pelo facto de o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA autorizar os Estados-Membros a ligar o facto gerador e a exigibilidade do IVA na importação aos direitos aduaneiros (v., designadamente, acórdãos de 6 de dezembro de 1990, Witzemann, C-343/89, Colet., p. I-4477, n.º 18, e de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, Colet., p. I-3799, n.ºs 90 e 91)”.

“Deverá então concluir-se que os EM não têm qualquer margem de manobra no que respeita à exigência do IVA da importação conformemente à legislação aduaneira, de acordo com o artigo 204.º do Regulamento n.º 2913/92, e sendo certo, como se recorda nas conclusões da Advogada Geral Juliane Kokott, no Processo C-414/10, que “É a doutrina do Acórdão C-273/12, de 11 de Julho de 2013, n.º 41, e remissão nele feita para os Acórdãos C-343/89, de 6 de Novembro de 1990, n.º 18 e C-230/08, de 29 de Abril de 2010, n.ºs 90 e 91: “a este propósito, há que recordar que o IVA na importação e os direitos aduaneiros apresentam características essenciais comparáveis, cujo facto gerador é a importação na União e a subsequente entrada das mercadorias no circuito económico dos Estados Membros. Este paralelismo é, por outro lado, confirmado pelo facto de o artigo 71.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA autorizar os Estados-Membros a ligar o facto gerador e a exigibilidade do IVA na importação aos direitos aduaneiros (v., designadamente, acórdãos de 6 de dezembro de 1990, Witzemann, C-343/89, Colet., p. I-4477, n.º 18, e de 29 de abril de 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, Colet., p. I-3799, n.ºs 90 e 91)” e que se “o direito à dedução visa garantir que o imposto sobre o valor acrescentado se mantenha economicamente neutro para as empresas, a dedução do imposto a montante suportado não pode ser negada, a menos que estejamos perante temáticas de fraude, evasão ou abusos, cuja luta contra é um objetivo reconhecido e encorajado pela Sexta Diretiva, não devendo restar qualquer margem para abusiva ou fraudulentamente poder haver aproveitamento do direito da União, e como tal, se uma Administração Fiscal verificar que o direito à dedução foi exercido de modo

fraudulento, pode pedir, com efeitos retroativos, a restituição das quantias deduzidas e compete ao juiz nacional recusar o benefício do direito à dedução se for provado, com elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulentamente”.

“Na situação em apreço, tal temática não se coloca, e há que reconhecer porém, e como resulta do ponto 45, das Conclusões mesma Advogada Geral, no mesmo processo que “No que respeita à cobrança do imposto sobre o valor acrescentado na importação, não é, no entanto, discernível por que razão neste caso existiria, em geral, um maior risco de fraude que tornasse necessário fazer depender o direito à dedução, em qualquer caso, do pagamento prévio do imposto sobre o valor acrescentado na importação” e, mais à frente, “Também o comprovativo da importação que, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva, o sujeito passivo deve apresentar para poder deduzir o imposto pago a montante e que o indica como devedor do imposto sobre o valor acrescentado e pelo menos permite o cálculo do montante do imposto devido, reduz a possibilidade de uma fraude”, posição reconhecida no Acórdão nos pontos 30 e 33, com o ponto 34 a reconhecer que “ Com efeito, a importação de um bem constitui um ato físico que é certificado e verificável pela Administração competente, devido à presença do referido bem na alfândega” e que “ a circunstância de que o devedor do IVA na importação ser igualmente o titular do direito a dedução do referido IVA também não parece aumentar o risco de fraude ou de abuso em relação ao IVA.

Pelo contrário, como a Comissão Europeia alegou, a circunstância de uma só e mesma pessoa ser, ao mesmo tempo, devedora do IVA e titular do direito a dedução aproxima esta situação daquela que se apresenta no âmbito do regime da autoliquidação do IVA previsto pela Sexta Diretiva”.

As importações de bens constituem um facto gerador de imposto, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva IVA, e do artigo 1.º, n.º 1, alínea b), do CIVA.

No artigo 201.º da Diretiva IVA estabelece-se que que «na importação, o IVA é devido pela pessoa ou pessoas designadas ou reconhecidas como devedores pelo Estado-membro de importação» e no artigo 2.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, refere-se que “São

sujeitos passivos do imposto: b) As pessoas singulares ou coletivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem importações de bens.”

À face do CIVA, o importador que actua segundo a legislação aduaneira é sempre considerado um sujeito passivo, mesmo quando este já tem previamente a qualidade de sujeito passivo ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, por exercer uma actividade económica.

Por força do disposto no artigo 71.º, n.º 1, 2.º parágrafo, da mesma Diretiva, *“quando os bens importados estejam sujeitos a direitos aduaneiros [...], estabelecidos no âmbito de uma política comum, o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que ocorram o facto gerador e a exigibilidade desses direitos”*, o que está em sintonia com o artigo 7.º, n.º 1, alínea c), do CIVA, que estabelece que nas importações o imposto é devido e torna-se exigível *“no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros, sejam ou não devidos estes direitos ou outras imposições comunitárias estabelecidas no âmbito de uma política comum”*.

O legislador nacional considera que, na importação, a pessoa responsável pelo pagamento dos direitos aduaneiros devidos é também a pessoa responsável pelo pagamento do IVA.

Ora, no artigo 4.º, n.º 12, do Código Aduaneiro Comunitário (CAC) (vigente em 2013, ano a que se reportam os factos dos autos) (¹), estabelece-se que é *«Devedor: qualquer pessoa responsável pelo pagamento de uma dívida aduaneira»*.

Quando uma pessoa apresenta uma declaração aduaneira em nome próprio, mas por conta de outra pessoa (“representação indirecta”, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, do CAC), a pessoa que preenche a declaração aduaneira é o declarante (4.º, n.º 18, do CAC) e é também considerada como devedora do imposto, a par do representado indirectamente, como estabelece o artigo 201.º, n.º 3, do CAC: *«O devedor é o declarante. Em caso de representação indirecta, a pessoa por conta de quem a declaração aduaneira é feita é igualmente considerada devedora»*.

¹ O Código Aduaneiro Comunitário foi aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12-10-1992.

O Regulamento (CE) n.º 450/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de Abril de 2008, que aprovou o Código Aduaneiro Modernizado, mas apenas estavam em vigor em 2013 as disposições referidas no seu artigo 188.º, n.º 1, e as relativas a taxas e despesas indicadas no seu artigo 30.º.

Assim, como se refere no parecer de XAVIER DE BASTO e ODETE OLIVEIRA junto com o pedido de pronúncia arbitral “*deverá então concluir-se que os EM não têm qualquer margem de manobra no que respeita à exigência do IVA da importação conformemente à legislação aduaneira, de acordo com o artigo 204.º do Regulamento n.º 2913/92*”.

Ora, de acordo com o disposto no artigo 19.º, n.º 1, alínea b), do CIVA, os sujeitos passivos têm direito a deduzir o imposto devido ou pago pela importação de bens. A dedução é efetuada ao montante de imposto de que são devedores.

Neste contexto, o facto de a Requerente não ser proprietária dos bens a importados relativamente aos quais suportou IVA, não afasta o direito à dedução.

3.2. O direito à dedução pelo prestador de serviços

O artigo 20.º, n.º 1, do CIVA, indica as operações que conferem direito à dedução do IVA.

Na sua alínea a) estabelece-se que «*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*».

O direito à dedução do IVA suportado com a importação de tais bens utilizados para os fins das operações tributadas do sujeito passivo é também claro à face do artigo 168.º, alíneas a) e e), da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, que estabelece o seguinte:

Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efectua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

- a) *O IVA devido ou pago nesse Estado-membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;*
(...)
e) *O IVA devido ou pago em relação a bens importados para esse Estado-membro.”*

No caso em apreço, os bens foram importados para os fins das operações tributadas da Requerente, pois sem eles a Requerente não poderia exercer a sua actividade de produção.

A aquisição de serviços de transporte e despacho dos materiais importados também está manifestamente conexonada com essa actividade tributada da Requerente.

Verificam-se, assim, as condições para o exercício do direito à dedução.

3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Pelo exposto, 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.

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com fundamento em vício de violação de lei, fica prejudicado, por ser inútil (artigo 130.º do CPC), o conhecimento dos demais vícios que são imputados às liquidações impugnadas.

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 pelas despesas que «*suportou e vier suportar com a garantia*», 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 exposto daquele n.º 1 do referido artigo 171.º 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 os erros subjacentes às liquidações de IVA e juros compensatórios são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois as correcções foram da 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.

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular as liquidações de IVA..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017..., 2017...;
- c) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a indemnização que for liquidada em execução 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 € **1.861.800,58**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **24.480,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 05-06-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Pedro Soares Martínez)

(Alexandre Andrade)