

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 646/2017-T

Tema: IVA - Sujeito passivo não residente sem estabelecimento estável.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. No dia 11-12-2017, a sociedade A... apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), tendo em vista a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação do IVA e dos correspondentes juros compensatórios, referentes ao terceiro trimestre de 2016.

2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o árbitro ora signatário, notificando as partes.

3. O tribunal encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

4. As alegações que sustentam o pedido de pronúncia arbitral do Requerente são em súmula, as seguintes:

4.1. A Requerente é uma sociedade de direito alemão que esteve registada para efeitos de IVA em Portugal desde 1 de Janeiro de 2015, com o número de identificação fiscal ..., tendo cessado actividade em 28 de Julho de 2016.

4.2. A Requerente, não tem, nem teve, residência fiscal nem estabelecimento fiscal em Portugal.

4.3. A actividade desenvolvida em Portugal consistiu na venda por grosso de produtos alimentares congelados, tendo como único cliente a empresa B... Lda. (com o número de identificação fiscal ...).

4.4. Nas vendas efectuadas ao seu cliente, a Requerente não liquidou IVA nos termos do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.

4.5. Por seu turno, a Requerente adquiriu localmente bens ao seu fornecedor C... (com o número de identificação fiscal ...), tendo incorrido em IVA, o qual foi objecto de dedução nas suas declarações periódicas de IVA.

4.6. Neste contexto, a Requerente foi notificada em 14 de Agosto de 2017 da liquidação de IVA n.º 2017..., e da correspondente liquidação de juros compensatórios com o n.º 2017..., referentes ao período de tributação do terceiro trimestre de 2016, no montante total de € 2.525,96.

4.7. A Requerente ficou numa situação reiterada de crédito de imposto, tendo solicitado o respectivo reembolso na declaração periódica de IVA do terceiro trimestre de 2016, o qual foi objecto de indeferimento – tendo a AT emitido as referidas liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios, no montante total de € 2.525,96.

4.8. Neste contexto, a ora Requerente apresentou junto do Tribunal Tributário de Lisboa acção administrativa tendo em vista a anulação da decisão de indeferimento do pedido de reembolso, a qual se encontra a correr os seus termos.

4.9. A alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA prevê que são sujeitos passivos deste imposto as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a), que sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas no território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do artigo 30.º.

4.10. Esta norma resulta da transposição para a ordem jurídica da Directiva n.º 2000/65/CE, do Conselho, de 17 de Outubro, que alterou a Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio (“Sexta Directiva”), no que diz respeito à determinação do devedor do imposto sobre o valor acrescentado.

4.11. No sistema comunitário de IVA, será, em princípio, o sujeito passivo do imposto o alienante do bem transmitido ou o prestador do serviço prestado, cabendo a este sujeito a respectiva liquidação do imposto.

4.12. Todavia, excepcionalmente, o legislador comunitário estabeleceu que a responsabilidade da liquidação do imposto se transferisse do alienante/prestador para o adquirente do bem ou serviço – a designada “inversão do sujeito passivo” ou “*reverse charge*”.

4.13. Na Directiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de Outubro, que procedeu à alteração da Sexta Directiva no que diz respeito à determinação do devedor do IVA, o legislador comunitário alterou o artigo 28.º-G da Sexta Directiva (que substituía o artigo 21.º desta mesma Directiva), passando a prever o artigo 21.º as situações de *reverse charge* em que o devedor do imposto seria o destinatário dos bens ou dos serviços.

4.14. Em certas prestações de serviços (alínea b) do n.º 1 do referido artigo 21.º) e em certas transmissões de bens (alínea c) do mesmo número), e com a exigência de determinadas condições, a Sexta Directiva passou a exigir a obrigatoriedade da inversão do sujeito passivo.

4.15. No segundo parágrafo da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º da Sexta Directiva, o legislador comunitário passou a permitir aos Estados-Membros o estabelecimento (facultativo) do mecanismo da inversão do sujeito passivo.

4.16. A consagração deste mecanismo excepcional de inversão de sujeito passivo, obrigatório nuns casos e facultativo noutros, assenta em razões de praticabilidade, porque se mostra impossível ou difícil exigir o imposto ao fornecedor/prestador, e em razões de combate à fraude, porque é mais seguro exigir o imposto ao adquirente que ao fornecedor/prestador.

4.17. Esta consagração assenta ainda na necessidade, expressa nos Considerandos da Directiva 2000/65/CE, de eliminar a obrigatoriedade de designação de representante fiscal, obrigação esta que originava várias dificuldades aos sujeitos não estabelecidos no Estado onde se realiza o facto tributário, o que constituía um obstáculo ao desenvolvimento dos seus negócios que dificilmente era compatível com o “espírito do mercado único”.

4.18. A revogação da Sexta Directiva e sua substituição pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (“Directiva IVA”), não eliminou a susceptibilidade de os Estados-Membros optarem por consagrar a regra do *reverse charge* nos casos de o sujeito passivo que efectue a transmissão do bem ou a prestação de serviço não se encontrar estabelecido no território do país, estando esta faculdade consagrada no artigo 194.º da Directiva IVA.

4.19. O legislador nacional procedeu à transposição da Directiva 2000/65/CE, alterando o Código do IVA através do Decreto-Lei n.º 179/2002, de 3 de Agosto.

4.20. Uma das alterações realizadas pelo legislador foi, precisamente, o aditamento de uma nova norma na alínea g) do número 1 do artigo 2.º desse Código.

4.21. Tal aditamento constituiu na adopção do alargamento do âmbito de incidência subjectiva, ao abrigo da opção oferecida aos Estados-Membros pela alteração ao artigo 21.º da Sexta Directiva pela Directiva 2000/65/CE, opção esta que se mantém válida ao abrigo do referido artigo 194.º da Directiva IVA.

4.22. Nesta medida, a referida nova norma portuguesa, que até hoje vigora inalterada, instituiu um mecanismo bastante abrangente de inversão do sujeito passivo, respeitando a condição imposta pelo normativo comunitário de se aplicar tal inversão só aos casos envolvendo sujeito passivo que não se encontre estabelecido no território do país, passando a responsabilidade da liquidação do imposto para o adquirente do bem ou serviço, quando a transmissão do bem ou prestação do serviço seja efectuada no território nacional “por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do artigo 30.º”.

4.23. Nestas situações, os sujeitos passivos adquirentes dos bens ou dos serviços devem proceder à autoliquidação do IVA devido pela operação tributável, o que desonera o transmitente do bem ou prestador do serviço dessa mesma liquidação de IVA.

4.24. Contudo, tem sido prática da AT interpretar a alínea g) do número 1 do artigo 2.º do Código do IVA, de forma a considerar que um sujeito passivo transmitente de um bem ou prestador de um serviço, que não tenha em território nacional, sede,

estabelecimento estável ou domicílio, ou não tenha nomeado representante fiscal nos termos do artigo 30.º do Código do IVA, mas que tenha um registo para efeitos de IVA, não fica desonerado da obrigação de liquidação de imposto ao abrigo do mecanismo de inversão do sujeito passivo previsto nessa norma.

4.25. Tal interpretação da AT vai completamente contra a letra e o espírito da norma portuguesa e da norma comunitária, seja da norma comunitária prevista no artigo 21.º da revogada Sexta Directiva, seja da norma comunitária prevista no artigo 194.º da actual Directiva IVA.

4.26. Neste contexto, a letra da norma prevista na alínea g) do número 1 do artigo 2.º do Código do IVA claramente delimita as situações em que é aplicável o *reverse charge*, recorrendo a conceitos precisos e claros, definidos há muito tempo pela jurisprudência do TJUE e adoptados pelas legislações dos Estados-Membros e seguidos pela jurisprudência dos tribunais nacionais.

4.27. Nos termos do artigo 10.º do referido Regulamento de Execução, entende-se que a sede de um sujeito passivo é o lugar onde são exercidas as funções da administração central da empresa, devendo ser tomada em conta para determinar esse lugar, o lugar onde são tomadas as decisões essenciais de direcção geral da empresa, o lugar da sua sede social e o lugar onde se reúnem os órgãos de gestão.

4.28. Nos números 1 e 2 do artigo 11.º do referido Regulamento de Execução, entende-se como estabelecimento estável, para efeitos de IVA, “qualquer estabelecimento, diferente da sede da actividade económica a que se refere o artigo 10.º do mesmo Regulamento, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento” ou “que lhe permita efectuar as entregas de bens ou prestações de serviços em que intervém.” A vasta jurisprudência do TJUE sobre esta matéria vai de encontro a este conceito legal.

4.29. No artigo 12.º e artigo 13.º do Regulamento de Execução, é utilizado respectivamente o termo “domicílio” (“o endereço conforme consta do registo da população ou registo similar, ou o endereço comunicado por essa pessoa às autoridades fiscais competentes, salvo se existirem provas de que esse endereço não

reflecte a realidade”) e o termo “residência habitual” (“lugar onde essa pessoa singular habitualmente reside em razão de vínculos pessoais e profissionais”). Estes dois termos são utilizados para as pessoas singulares, sejam ou não sujeitos passivos.

4.30. O legislador nacional recorre ao conceito de domicílio fiscal na alínea g) do número 1 do artigo 2.º do Código do IVA. Nos termos do artigo 19.º da LGT, será domicílio fiscal, para as pessoas singulares a sua residência habitual, para as pessoas colectivas o local da sede ou da sua direcção efectiva, ou na sua falta, o seu estabelecimento estável.

4.31. Nos termos do artigo 30.º do Código do IVA, está previsto a susceptibilidade de nomeação de representante fiscal por parte de “sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui pratiquem operações tributáveis e que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado membro”.

4.32. Deste modo, podem existir entidades que não tendo nem sede, nem estabelecimento estável, nem domicílio (ou residência habitual), e que não procedam à nomeação de representante fiscal, não deixam, contudo, de realizar operações sujeitas a IVA em Portugal.

4.33. Nestes casos, essas entidades não residentes deverão proceder ao registo em sede de IVA, nos termos da conjugação da alínea a) do número 1 do artigo 29.º e do artigo 31.º, ambos do Código do IVA.

4.34. Ora, é claro que entidades que meramente procedam ao seu registo para efeitos de IVA, poderão não ter sede, estabelecimento estável, domicílio ou representante fiscal em Portugal, i.e. estas entidades meramente registadas para efeitos de IVA constituem para efeitos da alínea g) do número 1 do artigo 2.º, “sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do artigo 30.º”.

4.35. Consequentemente, quando tais entidades transmitam bens ou prestam serviços em território nacional, a pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a) do número 1 do artigo 2.º, deve ocorrer uma inversão do sujeito passivo e deve este adquirente do bem ou do serviço proceder à autoliquidação do IVA devido na operação.

4.36. Não é possível, como erradamente faz a AT e com vício de ilegalidade, considerar que uma entidade com mero registo de IVA possa constituir ou ser análoga a um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou domicílio, e consequentemente, considerar não aplicável a supra referida norma.

4.37. Este entendimento errado da AT é ilegal porque viola não só esta norma nacional prevista no Código do IVA, como também contraria a norma comunitária prevista no anterior artigo 21.º da Sexta Directiva e no actual artigo 194.º da Directiva IVA.

4.38. Ambas as normas comunitárias prevêem que os Estados-Membros podem aplicar o mecanismo do *reverse charge*, quando o sujeito passivo que efectua a operação sujeita a IVA (i.e. o transmitente do bem ou prestador de serviço) “não se encontre estabelecido no território do país” (v.g. alínea a) do artigo 21.º da Sexta Directiva – no mesmo sentido, artigo 194.º da Directiva IVA).

4.39. Face à alínea a) do artigo 21.º da Sexta Directiva e ao artigo 194.º da Directiva IVA, e à interpretação clarificada pelo TJUE de “sujeito passivo não estabelecido no território do país”, uma entidade que meramente tenha registo de IVA no Estado-Membro, mas que aí não tenha sede, estabelecimento estável ou domicílio, é para efeitos destas normas comunitárias, um sujeito passivo não estabelecido no território desse Estado-Membro, que poderá beneficiar de uma *reverse charge* que estabeleça como devedor do imposto o adquirente do bem ou do serviço.

4.40. De referir ainda, que face à alínea a) do número 6 do artigo 6.º do Código de IVA, a AT reconhece, na sua Informação Vinculativa n.º 3043 de 26 de Março de 2012, que o mero registo para efeitos de IVA “não é considerado como elemento de conexão suficiente para a localização e consequente tributação da operação no Estado-membro desse registo”, já que essa norma prevê que só sejam tributadas em Portugal, as prestações de serviços efectuadas a “sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador”.

4.41. A condição de a pessoa, singular ou colectiva, ter ou não sede, estabelecimento estável ou domicílio (e no caso da alínea g) do número 1 do artigo 2.º, de

representante fiscal), é a condição relevante em ambas as normas supra referidas para determinar a aplicação ou não do mecanismo do reverse charge (alínea g) do número 1 do artigo 2.º) ou a localização, ou não, da operação em território nacional (alínea a) do número 6 do artigo 6.º), sendo irrelevante, porque não expressa em nenhuma das normas, a posse de um mero número de registo para efeitos de IVA.

4.42. A Requerente solicita que, nos presentes autos, lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, a seu favor, nos termos do art. 43º da LGT no caso de vir a efectuar o pagamento do imposto e dos juros compensatórios na pendência do presente processo arbitral.

4.43. No caso de à Requerente ser exigida garantia para suspender o eventual processo de execução que venha a ser instaurado para cobrança coerciva do imposto e juros objeto das liquidações em crise nestes autos, a Requerente solicita que lhe seja reconhecido o direito a indemnização por garantia indevidamente nos termos previstos no art. 53º da LGT.

5. Por seu turno, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, na qual se defendeu, em súmula, nos seguintes termos:

5.1. Como a Requerente admite, encontra-se pendente no Tribunal Tributário de Lisboa, distribuída sob o nº .../17...BELRS, acção administrativa especial que tem por objecto a apreciação da decisão de indeferimento do pedido de reembolso de IVA.

5.2. No âmbito da aludida acção administrativa especial, onde é Autora a ora Requerente, vem a mesma impugnar a decisão de indeferimento do pedido de reembolso nos termos e com os fundamentos vertidos na petição inicial e em tudo idênticos ao pedido de pronúncia arbitral intentado junto do CAAD.

5.3. Sendo que a decisão que vier a ser proferida a final consubstancia, necessariamente, caso julgado quanto aos vícios que se pretendam assacar às liquidações impugnadas na presente instância arbitral.

5.4. Naquela acção administrativa especial é pedida a anulação da decisão de indeferimento do pedido de reembolso de IVA, por erro nos pressupostos de facto e de direito, com as legais consequências.

5.5. O acto consequente da eventual anulação da decisão de indeferimento será a anulação das liquidações que aqui se impugnam.

5.6. Sendo que, na presente instância arbitral, o Requerente peticiona que seja declarada a ilegalidade dos atos tributários relativos às liquidações e IVA e dos correspondentes juros compensatórios, por, entre outros vícios, violação de lei e erro nos pressupostos de facto e de direito.

5.7. Donde resulta identidade de pedido e de causa de pedir, encontrando-se a análise da legalidade ou ilegalidade dos fundamentos em que os actos de liquidação assentam – indeferimento do pedido de reembolso- a ser promovida no Tribunal Tributário de Lisboa.

5.8. Acresce que no âmbito da acção administrativa especial foi suscitada a excepção de erro na forma do processo, por se entender que aquele meio processual é inadequado para conhecer da pretensão da Autora.

5.9. Até à presente data não foi proferido qualquer despacho quanto à invocada excepção que, a ser procedente, poderá determinar a convoção em impugnação judicial.

5.10. Assim, nos termos do preconizado pela alínea i) do artigo 577.º e n.º 2 do artigo 576.º, ambos do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º do RJAT, deve ser julgada procedente a excepção da litispendência a qual obsta ao prosseguimento do processo, absolvendo-se a entidade requerida da instância.

5.11. A Requerente solicitou um reembolso do crédito de IVA no montante de 19.689,84 euros, relativo ao período de imposto 16/09T.

5.12. O sujeito passivo encontra-se com actividade cessada desde 28/07/2016.

5.13. Esteve registado para efeitos de IVA em Portugal com o NIF..., como não residente, sem estabelecimento estável, aqui desenvolvendo a actividade de Comércio por Grosso de Peixe, Crustáceos e Moluscos (CAE 46381) (cfr. doc. N.º 1 do P.A.).

5.14. Assim, a R. encontrava-se em Portugal enquadrado para efeitos de IVA, como sujeito passivo do regime normal com periodicidade trimestral, que realizava exclusivamente operações que conferem o direito à dedução.

5.15. O reembolso solicitado no último período de actividade, foi classificado pela matriz de risco para efeitos de inspecção.

5.16. Nesta sequência, no âmbito do procedimento inspectivo foram apuradas correcções, no valor total de €22.161,31, o que determinou, uma nota de acerto de contas pelo valor remanescente de €2.471,47 (a favor do Estado), acrescido de juros compensatórios e o conseqüente indeferimento do pedido de reembolso por insuficiência de crédito em conta corrente.

5.17. Em suma, o argumento em que a AT baseou o indeferimento deste montante, foi ter-se concluído em sede de procedimento inspectivo que a R. ficou sujeito ao cumprimento das obrigações do CIVA, designadamente de liquidação e pagamento do imposto devido pelas operações realizadas no território nacional, ficando esvaziada de conteúdo a disposição contida na alínea g) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, nos termos previstos no Ponto 1 do Ofício Circulado 30073/2005, de 24/3.

5.18. Pretendendo a Requerente um reembolso de IVA, cumpria-lhe provar o direito ao mesmo, nos termos do previsto no art.º 74.º da LGT e, recorde-se, nenhuma prova de tal foi carreada para os presentes autos, nomeadamente, as facturas que demonstrem o IVA suportado, bem como da sua ligação a operações que haja realizado e que confirmem o direito à dedução.

5.19. Escusando-nos de repetir a argumentação já constante do P.A. e que se dá por integralmente reproduzida, cabe realçar, que aderindo à perspectiva da R., nunca o reembolso deveria ser solicitado através da declaração periódica, mas antes e sim, através do acima referido mecanismo de reembolso de IVA a sujeitos passivos não residentes, conforme dispõe o artigo 5.º do Decreto Lei n.º 186/2009, de 12 de Agosto.

5.20. Atenta a tese da R., esta não teria senão efectuado transmissões de bens cujo imposto era devido pelos adquirentes, nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.

5.21. Assim, deveria ser ao abrigo deste regime (porque especial), que tal reembolso seria apreciado, sendo que, que a título deste regime, todos os elementos necessários à verificação do direito ao reembolso, acompanham desde logo o seu pedido.

5.22. Já no mecanismo de reembolso previsto no CIVA e efectuado pela R. nas declarações periódicas a fiscalização de tal direito fica sujeita à selecção do sujeito passivo por uma matriz de risco existente para efeitos de inspecção.

5.23. E, isto porque, desde logo os sujeitos passivos que entregam declarações periódicas de imposto (ou seja, com registo para efeitos de IVA), estão adstritos ao cumprimento das obrigações constantes do CIVA, desde logo as constantes do artigo 29.º do CIVA.

5.24. Assim, não assiste qualquer razão à R., pois, na verdade, o que não faria sentido seria que um sujeito passivo de imposto que está obrigado ao envio de declarações periódicas de imposto, como é o seu caso, procedesse à dedução e eventual pedido de reembolso nos termos gerais, enquanto contribuinte do regime geral que é, mas não liquidasse o imposto nas facturas que emite.

5.25. Repare-se, que a ser assim, não existiria nenhum mecanismo de controlo relativamente à autoliquidação do imposto por parte do adquirente dos bens.

5.26. Isto porque, sendo o adquirente dos bens um sujeito passivo residente, não se aplica a obrigação da entrega da declaração recapitulativa e, de facto, nunca a R. a entregou.

5.27. Ou seja, a R., de acordo com a sua teoria, deveria pedir o reembolso do imposto ao abrigo do referido regime especial. A única razão (que também não é legal e não o vincula) é o vertido no n.º 2 do Ofício Circulado 30073/2005, de 24/3, e, procedendo de acordo com este, com a legitimidade que apenas este lhe proporciona, não aceita parte dele.

5.28. Não só não foram as operações em apreço relevadas em declarações recapitulativas, como também, nem sequer alega a R., e por isso mesmo de tal não faz prova, que o destinatário dos bens alguma vez tenha autoliquidado e entregue o imposto ao Estado.

5.29. Mais, tal como se observa no R.I.T., o único fornecedor da R., foi a C..., NIF..., também não residente e com o registo para efeitos de IVA, do mesmo grupo do R. e que lhe liquidou o imposto na transmissão de bens.

5.30. De outra forma, nunca a R. teria ficado em crédito de imposto, uma vez que o imposto que deduziria corresponderia ao por si autoliquidado.

5.31. A R. era um sujeito passivo do regime normal, com periodicidade trimestral adstrito ao cumprimento das obrigações constantes do CIVA, designadamente as constantes do art.º 29.º daquele.

5.32. E, tal como bem refere no art.º 23.º do pedido de pronuncia arbitral., “os Estados Membros podem prever, nas condições por eles fixadas, que o devedor do imposto é o destinatário das entregas”...

5.33. Ora, estas foram as condições estabelecidas pelo Estado Português e que, embora constantes de um Ofício-Circulado, foram observadas pela R., que como se observou, de outra forma teria de solicitar o reembolso ao abrigo do referido regime especial.

5.34. Adoptando a R. a parte do Ofício que lhe confere a legitimidade para solicitar o reembolso através da declaração periódica de imposto, vir evocar que o demais constante daquele não lhe é aplicável porquanto não se trata de lei, constitui abuso de direito na modalidade de *venire contra factum proprium*.

5.37. A R. actuou sempre de boa fé, aderindo na plenitude ao teor do Ofício Circulado e aceitando todas as partes do mesmo, tal como teria aceite o pedido de reembolso ao abrigo do regime especial, dentro dos condicionalismos ali previstos, se essa tivesse sido a opção da R.

5.38. Foi a actuação do R., adoptando as regras de dedução/reembolso constantes do regime geral, que criou a confiança na R., de que aceitaria o teor do Ofício Circulado, na medida em que apenas este lhe conferiria o direito a assim proceder, direito esse que se mostra manifestamente incompatível com a solução jurídica de desrespeito da Lei, que agora vem em manifesta contradição, alegar ter o Ofício Circulado.

6. No dia 09/04/2018, foi proferido despacho arbitral, nos seguintes termos:

“Notifique a requerente para se pronunciar, querendo, em 10 dias sobre a excepção de litispendência invocada pela requerida”.

7. A Requerente apresentou requerimento, em que se pronunciou sobre a excepção de litispendência invocada pela Requerida, afirmando, em súmula, o seguinte:

7.1. A demonstração de que não há litispendência é óbvia e resulta, entre outros fundamentos, do facto de não haver qualquer identidade de pedido na presente acção

arbitral e na acção administrativa especial e ser muito diferente o objeto de ambas as acções.

7.2. A litispendência é uma excepção dilatória, de conhecimento officioso, prevista na alínea i) do artigo 577.º do CPC e pressupõe a “repetição de uma causa (...) estando a anterior ainda em curso”, conforme a definição legalmente estabelecida no n.º 1 do artigo 580.º do CPC e, nos termos do n.º 2 da mesma norma, visa “evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior”.

7.3. Resulta do n.º 1 do artigo 581.º do CPC que não se verifica na presente acção a excepção de litispendência porque não “se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir”.

7.4. Ora, a Requerente reconhece que tanto o acto de indeferimento de reembolso, a apreciar no âmbito da acção administrativa acima identificada, como a liquidação adicional de IVA sub judice, a apreciar no âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral, resultam das correcções efectuadas no Relatório de Inspecção Tributária de Julho de 2017.

7.5. Porém, note-se que, as correcções promovidas no supra referido Relatório de Inspecção, foram num montante total de € 22.161,31, correspondente à alegada falta de liquidação nas vendas efectuadas pela Requerente.

7.6. Deste modo, o reembolso do crédito de IVA que a Requerente solicitou, num montante de € 19.689,84, foi indeferido, tendo igualmente, “originado ainda uma liquidação adicional de imposto no valor de € 2.471,47 = (€ 22.161,31 - € 19.689,84)” – i.e. a liquidação adicional de IVA sub judice corresponde ao valor corrigido pela AT e não abrangido pelo crédito de imposto apurado a favor do sujeito passivo no momento do pedido de reembolso indeferido pela Requerida.

7.7. Neste contexto, é de concluir que, o montante global das correcções apuradas pela Requerida no Relatório de Inspecção – € 22.161,31 – foi concretizado através de dois actos tributários distintos entre si, e sem qualquer relação de prejudicialidade, mesmo que assentes na mesma fundamentação de facto e de direito:

- o acto de indeferimento do pedido de reembolso no montante de € 19.689,84, que resulta da extinção do crédito do imposto apurado pela Requerente no período de tributação em que se solicitou este reembolso, e;
- o acto tributário de liquidação adicional de IVA, no montante de € 2.471,47, que traduz o montante de imposto que a Requerente tem que entregar efectivamente ao Estado, por insuficiência de crédito de imposto que cobra este montante.

7.8. Por um lado, a acção administrativa tem como pedido a apreciação da legalidade do acto de indeferimento do pedido de reembolso solicitado pela Requerente, no montante de € 19.689,84, acto este fundamentado na insuficiência de crédito em conta-corrente, resultante da supra mencionada eliminação do crédito de imposto efectivada pelas correcções promovidas no Relatório de Inspecção.

7.9. Por outro lado, o presente pedido de pronúncia arbitral tem como objecto a apreciação da legalidade do acto tributário de liquidação adicional de IVA, e correspondentes juros compensatórios, no montante de € 2.471,47, valor este correspondente às correcções acima mencionadas que não é coberto pelo crédito de imposto detido pela Requerente no período de tributação sub iudice e, como já referido, eliminado após estas mesmas correcções.

7.10. Mesmo que o indeferimento do pedido de reembolso seja anulado, a liquidação adicional de IVA não será anulada na esfera jurídica da Requerente, por força da decisão judicial a ser proferida no âmbito da acção administrativa.

7.11. Esta anulação da liquidação adicional de IVA, subsequente à anulação do acto de indeferimento, não pode ficar dependente da (boa) vontade da AT, sendo certo que se antevê a impossibilidade da respetiva anulação, considerando o prazo que demorará a conclusão, com trânsito em julgado, da acção administrativa especial.

7.12. Ademais, se a Requerente não tivesse peticionado a anulação da liquidação adicional de IVA no presente pedido de pronúncia arbitral, ficaria impossibilitada de contestar esta liquidação após o decorrer dos prazos dos meios administrativos ou judiciais disponíveis para tal contestação, mesmo que o acto de indeferimento do reembolso seja anulada no âmbito da acção administrativa.

8. No dia 20/04/2018, foi proferido despacho arbitral, dispensando a reunião prevista no art. 18.º do RJAT, dado não estarem presentes as circunstâncias objecto das diversas

alíneas do n.º 1 desta disposição, admitindo-se a sua realização no caso de as partes o requererem.

9. As partes não requereram a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT.

II – Factos provados

10. Com base na documentação junta aos autos consideram-se provados os seguintes factos:

10.1. A Requerente é uma sociedade de direito alemão que esteve registada para efeitos de IVA em Portugal desde 1 de Janeiro de 2015, com o número de identificação fiscal ..., tendo cessado actividade em 28 de Julho de 2016.

10.2. A Requerente, não tem, nem teve, residência fiscal nem estabelecimento fiscal em Portugal.

10.3. A actividade desenvolvida em Portugal consistiu na venda por grosso de produtos alimentares congelados, tendo como único cliente a empresa B... Lda. (com o número de identificação fiscal ...), facto que consta no acima referido cadastro fiscal.

10.4. A Requerente esteve registada, para efeitos de IVA em Portugal com o NIF ..., como não residente, sem estabelecimento estável, aqui desenvolvendo a actividade de Comércio por Grosso de Peixe, Crustáceos e Molúsculos (CAE 46381).

10.5. Nas vendas efectuadas ao seu cliente, a Requerente não liquidou IVA.

10.6. Por seu turno, a Requerente adquiriu localmente bens ao seu fornecedor C... (com o número de identificação fiscal ...), tendo incorrido em IVA, que deduziu nas suas declarações periódicas de IVA.

10.7. A Requerente foi notificada em 14 de Agosto de 2017 da liquidação de IVA n.º 2017 ..., e da correspondente liquidação de juros compensatórios com o n.º 2017..., referentes ao período de tributação do terceiro trimestre de 2016, no montante total de € 2.525,96.

10.8. A Requerente solicitou um reembolso do crédito de IVA no montante de 19.689,84 euros, relativo ao período de imposto 16/09T, que foi objecto de indeferimento pela AT.

10.9. No âmbito do procedimento inspectivo foram apuradas correcções, no valor total de €22.161,31, tendo a AT determinado uma nota de acerto de contas pelo valor remanescente

de €2.471,47 (a favor do Estado), acrescido de juros compensatórios e o conseqüente indeferimento do pedido de reembolso por insuficiência de crédito em conta corrente.

10.10. A Requerente apresentou junto do Tribunal Tributário de Lisboa acção administrativa especial com o nº .../17...BELRS, tendo em vista a anulação da decisão de indeferimento do pedido de reembolso, a qual se encontra a correr os seus termos.

III – Factos não provados

11. Julga-se não provado, por não ter sido apresentada qualquer prova nesse sentido, que a Requerente tenha procedido ao pagamento das liquidações em causa ou citada para qualquer processo executivo, com vista a cobrar coercivamente as dívidas relativas às mesmas liquidações, na pendência deste processo.

IV – Do Direito

12. São as seguintes questões jurídicas a apreciar neste processo.

- A) Da excepção de litispendência
 - B) Da ilegalidade dos actos de liquidação de IVA e juros compensatórios
 - C) Do direito à restituição do imposto pago e a juros indemnizatórios
- Examinar-se então em seguida essas questões.

A) DA EXCEPÇÃO DE LITISPENDÊNCIA

13. Invoca a Requerida que se verifica a excepção de litispendência, por se encontrar em a correr termos acção administrativa especial no Tribunal Tributário de Lisboa, sob o nº nº .../17...BELRS, tendo em vista a anulação da decisão de indeferimento do pedido de reembolso.

Refere a este respeito o artigo 580º do Código de Processo Civil:

“1 - As excepções da litispendência e do caso julgado pressupõem a repetição de uma causa; se a causa se repete estando a anterior ainda em curso, há lugar à litispendência; se a repetição se verifica depois de a primeira causa ter sido

decidida por sentença que já não admite recurso ordinário, há lugar à exceção do caso julgado.

2 - Tanto a exceção da litispendência como a do caso julgado têm por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior.

3 - É irrelevante a pendência da causa perante jurisdição estrangeira, salvo se outra for a solução estabelecida em convenções internacionais.”

Refere também o artigo 581º do mesmo diploma:

“1 - Repete-se a causa quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir.

2 - Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica.

3 - Há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico.

4 - Há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico. Nas ações reais a causa de pedir é o facto jurídico de que deriva o direito real; nas ações constitutivas e de anulação é o facto concreto ou a nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido”.

Não havendo dúvidas de que estamos perante os mesmos sujeitos, haverá que verificar se estamos perante o mesmo pedido e causa de pedir.

Entende a este respeito a Requerente que: *“o montante global das correcções apuradas pela Requerida no Relatório de Inspeção – € 22.161,31 – foi concretizado através de dois actos tributários distintos entre si, e sem qualquer relação de prejudicialidade, mesmo que assentes na mesma fundamentação de facto e de direito:*

- o acto de indeferimento do pedido de reembolso no montante de € 19.689,84, que resulta da extinção do crédito do imposto apurado pela Requerente no período de tributação em que se solicitou este reembolso, e;*
- o acto tributário de liquidação adicional de IVA, no montante de € 2.471,47, que traduz o montante de imposto que a Requerente tem que entregar efectivamente ao Estado, por insuficiência de crédito de imposto que cobra este montante.”*

Refere ainda a Requerente que: *“O objeto da presente acção arbitral são as liquidações de IVA e juros compensatórios formalizados pelo Doc. 1 junto ao r.i, e o pedido formulado ao Tribunal é o seguinte:*

- “a) Que seja declarada a ilegalidade dos actos tributários objecto do presente Requerimento, relativos às liquidações de IVA e dos correspondentes juros compensatórios supra identificadas (Documento 1), por, entre outros vícios, violação de lei e erro nos pressupostos de facto e de direito e, em consequência,*
- b) Seja ordenada a anulação das liquidações de imposto e juros e*
- c) Seja determinada a restituição do imposto e juros, acrescida de juros indemnizatórios, no caso de a Requerente vir a efectuar o pagamento das mesmas na pendência da presente ação arbitral ou seja determinada a indemnização por garantia indevidamente prestada se a mesma Requerente for notificada para o efeito e com vista à suspensão de eventual processo de execução para cobrança coerciva das dívidas objeto das liquidações discutidas nestes autos.”*

O objeto da acção administrativa especial é o acto de indeferimento do pedido de reembolso de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) n.º..., de 1 de Agosto de 2017 e o pedido formulado ao Tribunal Tributário de Lisboa é o seguinte, conforme se alcança da respetiva p.i. que aqui se junta como Doc. 1 (Processo n.º .../17...BELRS a correr termos no Tribunal Tributário de Lisboa, Unidade Orgânica ...):

- “a) Ser anulada a decisão de indeferimento do pedido de reembolso de IVA apresentado pelo Autor, acima melhor identificado, por erro nos pressupostos de facto e direito subjacentes, com as legais consequências;*
- b) Ser a AT condenada a deferir o pedido de reembolso e a restituir o IVA no montante de € 19.689,84 de IVA objecto de pedido de reembolso, acrescidos de juros indemnizatórios nos termos dos artigos 43.º da LGT, 61.º do CPPT e 22.º, n.º 8 do Código do IVA.”*

Ainda que se possa entender estarmos perante a mesma causa de pedir (correções efectuadas pela Autoridade Tributária), não existe aqui, efectivamente, dúvida de que estamos perante diferentes pedidos, cabendo a este Tribunal Arbitral a decisão sobre a anulação das liquidações de imposto, e ao Tribunal Tributário de Lisboa, a decisão sobre o indeferimento do reembolso pedido pela Requerente.

Como refere o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 13 de Maio de 2003, Proc. Nº 02A4354: *“A excepção de litispendência pressupõe a repetição de uma causa estando a anterior ainda em curso. Repete-se a causa quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir (artigos 497º e 498º do C. Processo Civil). A existência da referida excepção tem por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior (artigo 497º nº 2 do CP Civil), com o dano que daí resultaria para o prestígio da Justiça.”*

Efectivamente, no caso em concreto, não se verifica a possibilidade de repetição de causa, na medida em que é possível ao Tribunal decidir em qualquer dos sentidos, sem que isso ponha em causa o processo que se encontra pendente no Tribunal Tributário de Lisboa. Nesses termos, e por inexistir identidade dos pedidos, indefere-se a excepção de litispendência.

B) DA ILEGALIDADE DOS ACTOS DE LIQUIDAÇÃO DE IVA E JUROS COMPENSATÓRIOS

14. Apreciar-se agora a questão da ilegalidade dos actos de liquidação de IVA e juros indemnizatórios

Refere o artigo 2º, nº 1, g) do Código do IVA, que são sujeitos passivos do imposto:

“g) As pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a), que sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas no território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do artigo 30.º”.

Por sua vez a alínea a) do mesmo artigo inclui entre os sujeitos passivos do IVA o seguintes:

“a) As pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexas com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa

conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC");

Conforme consta dos Factos provados n.ºs 1 e 2, a Requerente não tem sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal, estando meramente registada em Portugal com o número de identificação fiscal

Não obstante estar prevista, nos termos do artigo 30.º do Código do IVA, a susceptibilidade de nomeação de representante fiscal por parte de “*sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui pratiquem operações tributáveis e que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra Estado membro*”, verifica-se que a Requerente não procedeu a essa nomeação, mas apenas a um registo fiscal.

Refere o citado Ofício-Circulado, de 24 de Março:

“Tendo merecido concordância, por despacho de 2004.12.28, do Senhor Director-Geral dos Impostos, a n/ informação n.º ..., de 2004.12.20, comunica-se o seguinte:

1. A alínea g) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA engloba no conceito de sujeito passivo "as pessoas singulares ou colectivas referidas na alínea a), que sejam adquirentes em transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas no território nacional por sujeitos passivos que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio nem disponham de representante nos termos do art.º 29.º". No entanto, não obstante a inexistência de sede, estabelecimento estável ou domicílio, os sujeitos passivos não residentes estarão adstritos ao cumprimento das obrigações decorrentes do CIVA, caso aqui possuam um registo para efeitos de IVA, independentemente da possibilidade que lhe é dada de proceder à nomeação de um representante, sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes. Nestes casos, ficam nomeadamente sujeitos ao cumprimento das obrigações do Código do IVA, designadamente as de liquidação e pagamento do imposto devido pelas operações realizadas no território nacional ficando esvaziada de conteúdo a disposição contida na alínea g) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA.

2. Assim, observar-se-á o seguinte:

2.1 Os reembolsos solicitados por sujeitos passivos não residentes, sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional, que aqui não possuam registo e não tenham procedido à nomeação de representante, deverão ser concedidos ao abrigo do Decreto-Lei n.º 408/87, de 31 de Dezembro, verificados que sejam os respectivos pressupostos e condicionalismos.

2.2 Os reembolsos solicitados por sujeitos passivos não residentes, sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal, mas que aqui tenham procedido à nomeação de representante, sujeito passivo do IVA no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes, deverão ser concedidos ao abrigo do art.º 22.º do CIVA e respectiva legislação complementar – Despacho Normativo n.º 342/93, de 30 de Outubro – através da apresentação da declaração periódica que é devida.

2.3 Os reembolsos solicitados por sujeitos passivos não residentes, sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal, que, embora não tenham procedido à nomeação de representante, sujeito passivo do IVA no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes, aqui possuam, no entanto, um registo para efeitos de IVA, deverão ser concedidos ao abrigo do art.º 22.º do CIVA e respectiva legislação complementar – Despacho Normativo n.º 342/93, de 30 de Outubro - igualmente através da apresentação da respectiva declaração periódica do imposto.

3. Verificando-se, contudo, que esta não tem sido a prática de muitos dos sujeitos passivos, torna-se necessário estabelecer um período transitório, que termina no fim do mês seguinte ao da divulgação das presentes instruções, durante o qual os reembolsos entretanto solicitados por sujeitos passivos não residentes, sem sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que aqui tenham procedido ao registo para efeitos de IVA, sejam concedidos recorrendo às normas legais através das quais foram solicitados (Decreto-Lei n.º 408/87, de 31 de Dezembro ou art.º 22 do CIVA e respectiva legislação complementar – Despacho Normativo n.º 342/93, de 30 de Outubro).

4. Os serviços da Administração Fiscal, em especial o Serviço de Finanças de Lisboa – 3, deverão consciencializar os sujeitos passivos referidos no ponto 2.3 das obrigações a que estão sujeitos, designadamente, em termos de dados correctos e

completos no que respeita ao início de actividade, restantes obrigações declarativas e de liquidação e pagamento” (sublinhados nossos).

Entende a Requerida que “*os sujeitos passivos que entregam declarações periódicas de imposto (ou seja com registo para efeitos de IVA), estão adstritos ao cumprimento das obrigações constantes do CIVA, desde logo as constantes do artigo 29.º do CIVA*”.

Referindo ainda que: “*não assiste qualquer razão ao R., pois, na verdade, o que não faria sentido seria que um sujeito passivo de imposto que está obrigado ao envio de declarações periódicas de imposto, como é o seu caso, procedesse à dedução e eventual pedido de reembolso nos termos gerais, enquanto contribuinte do regime geral que é, mas não liquidasse o imposto nas facturas que emite.*”

Releva ainda a Requerida que a Requerente não faz prova de que o adquirente tenha liquidado o imposto que lhe caberia, bem como que a Requerente veio solicitar o reembolso, nos termos do disposto no ponto 2.3. do Ofício Circulado, pelo que terá de entender-se que teria de cumprir o disposto em todo o Ofício Circulado, sob pena de incorrer em *venire contra factum proprium*.

Ora, não se poderá aceitar tal entendimento, pois o referido Ofício Circulado pretende esvaziar de conteúdo a disposição contida na alínea g) do n.º 1 do artigo 2º do Código IVA, obrigando os prestadores de serviços sem sede nem estabelecimento estável em Portugal a liquidar o IVA nas facturas, quando essa disposição refere que essa obrigação incumbe legalmente ao adquirente, sendo que a Autoridade Tributária não tem competência para proceder à alteração de leis fiscais, matéria reservada ao Parlamento.

Por outro lado, verifica-se que, no que se reporta à aplicação do artigo 6º do CIVA, entende a Autoridade Tributária, na Informação Vinculativa emitida em 26 de Março de 2012 (Proc. N.º 3043):

“18. Relativamente às prestações de serviços de carácter transnacional, os critérios gerais que determinam o lugar de tributação encontram-se definidos nas alíneas a) e b) do n.º 6 do art.º 6º do CIVA, de acordo com as quais, consideram-se localizadas e tributáveis em território nacional, as prestações de serviços efetuadas a: a) Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua

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

19. As regras acima definidas, comportam as exceções consignadas nos números 7 a 12 do mesmo artigo, que conduzem a regras de localização próprias, de acordo com os elementos de conexão aí definidos, aplicáveis aos serviços contemplados (sem aplicação ao caso em apreço).

20. Dado que as regras gerais de localização das prestações de serviços, elegem como elementos de conexão para a sua aplicação, o local da sede, o estabelecimento estável e o domicílio (este último para as pessoas singulares), e a qualidade de sujeito passivo do adquirente, importa esclarecer o alcance dos referidos conceitos.

21. Com vista ao esclarecimento e uniformização na aplicação das regras do IVA, o Regulamento de Execução n.º 282/2011 de 15 de março de 2011 - diploma que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do IVA - determina no n.º 3 do seu art.º 11º o seguinte: "O facto de dispor de um número de identificação IVA não é em si mesmo suficiente para se considerar que o sujeito passivo dispõe de um estabelecimento estável."

22. Em consonância com o referido Regulamento, deve entender-se, para efeitos de aplicação das regras de localização das prestações de serviços previstas no art.º 6º do CIVA, que o mero registo para efeitos de IVA, não é considerado como elemento de conexão suficiente para a localização e conseqüente tributação da operação no Estado-membro desse registo.

23. Assim, há que distinguir, entre os sujeitos passivos que se encontrem registados para efeitos do IVA num dado Estado-membro, mas que não disponham aí de sede, de um estabelecimento estável ou de um domicílio, dos que efetivamente aí se encontrem estabelecidos (ou seja, disponham de sede, estabelecimento estável ou de um domicílio)".

Refere ainda a este respeito o Acórdão do CAAD nº 59-2013-T:

"Efetivamente, no pressuposto de que a Requerente possuía um simples registo de IVA em Portugal, pressuposto que a Autoridade Tributária e Aduaneira não pôs em causa nos fundamentos dos actos de liquidação, os fornecimentos efectuados pela

sede da Requerente, sendo tributáveis em Portugal (face aos critérios de conexão supra enunciados), estavam abrangidos pelo mecanismo de autoliquidação, a cargo do adquirente [B...], conforme previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea g) do Código do IVA, que estabelece uma regra geral de substituição do devedor do imposto, utilizando a prerrogativa concedida ao legislador português pelo artigo 194.º da Directiva IVA.

(...)

Este regime aplica-se mesmo que o destinatário dos serviços não proceda à autoliquidação do imposto devido, circunstância que também não releva para efeitos de determinar o direito à dedução na esfera da Requerente.

Salienta-se que a ratio legis deste regime de autoliquidação pelo adquirente ou destinatário se prende eminentemente com o combate a “possíveis situações de fraude e evasão fiscal, evitando-se, na medida do possível, que entidades não estabelecidas e que aqui não têm um representante fiscal que possa ser responsabilizado, sejam encarregues pela cobrança e entrega do imposto (transpondo-se, portanto, tal responsabilidade para a esfera do sujeito passivo português adquirente)”.

Reconhecendo efectivamente a Autoridade Tributária, que estamos perante um sujeito passivo não residente, sem sede, estabelecimento estável, ou domicílio em Portugal, bem como sem representante legal, e não tendo a Requerente liquidado IVA nas vendas que efectuou ao seu único cliente em Portugal, por via da inversão do sujeito passivo, nunca se poderia entender, como entendeu a Autoridade Tributária, no PA, que “Assim, verifica-se uma falta de liquidação nas vendas do sujeito passivo, no valor total de € 22.161,31 =(€ 96.357,88* 23%).”

Se, efectivamente, a Requerente errou (ou não) por não ter pedido o reembolso de IVA ao abrigo do regime geral e ter seguido o disposto no Ofício Circulado, tal releva para efeitos de devolução do reembolso, e não para efeitos de anulação da presente liquidação adicional, pelo que não deverá ser apreciado nesta sede.

Também não tem cabimento a invocação de abuso de direito por parte do sujeito passivo, uma vez que a liquidação do imposto cabia a outrem.

Nestes termos, por se verificar que não cabia à Requerente proceder à liquidação de IVA nas vendas efectuadas, por se aplicar, no caso presente, a inversão do sujeito passivo, deverá ser anulada a liquidação de IVA e consequentes juros compensatórios.

C) DO PEDIDO DO REEMBOLSO DO IMPOSTO E JUROS INDEMNIZATÓRIOS

15. Quanto ao pedido de *“restituição do imposto e juros, acrescida de juros indemnizatórios, no caso de a Requerente vir a efectuar o pagamento das mesmas na pendência da presente acção arbitral ou seja determinada a indemnização por garantia indevidamente prestada se a mesma Requerente for notificada para o efeito e com vista à suspensão de eventual processo de execução para cobrança coerciva das dívidas objeto das liquidações discutidas nestes autos.”*, não foi apresentada qualquer prova de que, na pendência da acção, tenha sido efectuado o pagamento do imposto, dos juros compensatórios, ou prestada qualquer garantia, pelo que não poderá proceder esse pedido.

V – Decisão

16. Com base nos fundamentos acima referidos, decide-se:

Julgar improcedente a excepção de litispendência.

Julgar procedente o pedido de anulação das liquidações de IVA e juros compensatórios, no valor de € 2.525,96.

Julgar improcedente, por não provado, o pedido de restituição do imposto e juros compensatórios, acrescido de juros indemnizatórios.

Fixa-se ao processo o valor de € 2.525,96 (valor indicado e não contestado) e o valor da correspondente taxa de arbitragem em € 612,00 nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas pela entidade requerida em 70% e pela entidade requerente em 30%, uma vez que se considera ser essa a proporção do respectivo decaimento.

Lisboa, 22 de Maio de 2018

O Árbitro

(Luís Menezes Leitão)