

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 352/2018-T**

**Tema: IVA – Importação - Prestação de serviços – Isenção - Ónus da prova.**

## **Decisão Arbitral**

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente, designado pelos outros Árbitros), Prof.<sup>a</sup> Doutora Clotilde Celorico Palma e Dr. Emanuel Vidal Lima, designados pela Requerente e pela Requerida, respectivamente, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 04-10-2018, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

**A..., LDA.**, (doravante a “Requerente”), pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ... n.º..., ...-... ..., ..., notificada das liquidações de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (“IVA”), do ano de 2013, nos termos das quais se apurou imposto em falta no valor total de EUR 173.596,28, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”).

A Requerente pretende a anulação parcial das liquidações referidas, quanto ao valor de € 139.773,60 e juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante “AT”).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 24-07-2018.

Em 14-09-2018, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 04-10-2018.

A AT apresentou resposta em que defendeu que deve julgar-se improcedente o pedido de pronúncia arbitral e sugeriu que seja efectuado reenvio prejudicial para o TJUE.

Por despacho de 08-11-2018 foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e que o processo prosseguisse com alegações facultativas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A.** A Requerente tem como objeto social o trânsito, armazenagem, carga, descarga, depósito, conservação, custódia, manipulação, embalagem, recolha, distribuição, seguro, despacho e transporte, combinado ou intermodal, com meios próprios ou alheios, por via aérea, marítima, fluvial e terrestre, no país e no estrangeiro, de toda a espécie de mercadorias e produtos, bem como a prestação de serviços auxiliares ou complementares e aquisição, exploração e alienação de bens imóveis;
- B.** Foi realizada uma inspecção tributária a Requerente relativa ao ano de 2013;
- C.** No Relatório da Inspeção Tributária elaborado na referida inspeção tributária refere-se, além do mais, o seguinte:

#### ***III.3 - Operações conexas com a importação/Aplicação de Isenção***

*No decorrer da análise efetuada, no âmbito da OI2016... (exercício de 2014), detetamos fragilidades de controlo que indiciam uma não conformidade das faturas emitidas com as disposições legais em vigor para efeitos de IVA, nomeadamente, relacionadas com a aplicação da isenção em operações conexas com a importação extracomunitária de bens por via marítima.*

*No âmbito da presente ação, verifica-se que estes procedimentos e fragilidades, com consequências em sede de IVA, mantêm-se no exercício de 2013.*

*Assim, foram identificadas diversas operações conexas com a importação por via marítima com desalfandegamento em território nacional onde não foi liquidado IVA na fatura, tendo sido consideradas como isentas de IVA.*

*Nestas, a sociedade, na sua condição de intermediária, apesar de deduzir o IVA liquidado nas faturas emitidas pelos subcontratados, não liquidou IVA ao seu cliente final, invocando o disposto na alínea f), do n.º 1, do artigo 13.º do CIVA.*

*Nestas circunstâncias, foram essencialmente identificados como serviços subcontratos, os prestados pelo despachante oficial, os serviços de transporte interno dos bens (com origem e destino em território nacional) e serviços de armazenagem após as mercadorias estarem desalfandegadas.*

*Por outro lado, foram ainda identificados outros serviços faturados pela A..., designadamente, despesas de descarga, carga, paralisação de contentores, manuseamento, desconsolidação, levante, embalagem, pesagem, despesas de terminal, taxas de uso de porto e paletização, também consideradas isentas ao abrigo do mesmo dispositivo legal.*

*Relativamente a todos estes serviços, a aplicação da referida isenção de IVA está intimamente relacionada com o momento em que estes são realizados, ou seja, serão de isentar desde que tenham sido efetuadas antes do desalfandegamento dos bens e apenas se o correspondente valor do serviço estiver englobado no valor tributável na importação (para efeitos de cálculo de IVA e direitos aduaneiros), sendo incorporado no DAU, quer*

através da sua inclusão no total das despesas (campo 44 ou 45), quer através da utilização da Tabela Optativa.

O quadro seguinte evidencia, por período de imposto, o montante da base tributável inscrito no campo 8 das declarações periódicas de IVA entregues pela sociedade, apenas relativas a operações conexas com a importação marítima de bens, consideradas isentas ao abrigo da alínea f), do n.º 1, do artigo 13º do Código do IVA.

Meses	Base tributável - Operações Isentas ao abrigo da al. f), do n.º 1, do art.º 13º do CIVA
2013/01	303.253,98 €
2013/02	168.690,66 €
2013/03	187.776,70 €
2013/04	244.849,11 €
2013/05	248.917,57 €
2013/06	262.886,32 €
2013/07	296.770,18 €
2013/08	196.723,57 €
2013/09	163.361,63 €
2013/10	116.425,39 €
2013/11	125.638,99 €
2013/12	106.822,89 €
<b>Total 2013</b>	<b>2.422.116,99 €</b>

#### **III.4 - Base legal de isenção nas operações conexas com a importação**

Atente-se que a disposição utilizada pela sociedade para isentar as operações relacionadas com a importação de bens é a constante da alínea f), do n.º 1, do artigo 13º do CIVA, que se transpõe:

Artigo 13.º Isenções nas Importações
<p>1 - Estão isentas do imposto:</p> <p>(...)</p> <p>f) As prestações de serviços conexas com a importação cujo valor esteja incluído no valor tributável das importações de bens a que se refiram, conforme o estabelecido na alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º;</p> <p>(...)</p>

Assim, a alínea b), do n.º 2, do artigo 17.º do Código do IVA, define as despesas que poderão ser incluídas no valor tributável das importações de bens, nomeadamente:

**Artigo 17.º**

**Valor tributável nas importações**

1 - O valor tributável dos bens importados é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor.

2 - O valor tributável dos bens importados inclui, na medida em que nele não estejam compreendidos:

(...)

b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissões, embalagem, transportes e seguros, verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional, ou outro lugar de destino no território da Comunidade se este for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador na importação, com exclusão das despesas de transporte a que se refere a alínea t) do n.º 1 do artigo 14.º;

(...)

*Ou seja, genericamente, desde que o valor faturado pelos serviços prestados pela sociedade A..., esteja incluído no valor tributável da importação de bens introduzidos no Documento Administrativo Único (DAU), deve ser aplicada a isenção prevista pelo artigo 13º do Código do IVA, evitando a sua dupla tributação, na medida em que este já foi tributado para o efeito pelos Serviços Aduaneiros.*

*A exceção a esta regra que, no entanto, não foi identificada na amostra selecionada, apenas acontecerá no caso de, no documento de transporte, estar definido que o primeiro local de destino dos bens dentro do território nacional é o armazém do comprador (Incoterm: "DAT" ou "DDP").*

*Neste caso, o valor dos serviços prestados até ao armazém do comprador final está incorporado na fatura comercial emitida pelo vendedor do bem, e, como tal, incluído no DAU, para efeitos de apuramento de IVA e de eventuais direitos aduaneiros.*

*De notar que, em caso algum, estamos perante uma não sujeição de IVA, isto é, todas as operações relacionadas com a importação de bens são sujeitas a IVA, divergindo apenas o local onde este vai ser liquidado, se na Alfândega, se posteriormente, através da entrega da declaração periódica de IVA pela entidade prestadora dos serviços (neste caso a A...).*

### **III.5 - Notificação efetuada / Prova de suporte da Isenção de IVA**

*Perante o disposto, foi solicitado à sociedade a demonstração, fazendo prova, de que, efetivamente, o valor dos serviços que isentou na fatura emitida ao abrigo da disposição constante da alínea f), do n.º 1, do art.º 13º*

*do CIVA, reúne, de facto, as condições necessárias para o efeito, ou seja, a sua inclusão no valor tributável declarado no DAU da importação.*

*Neste sentido, e atendendo a que:*

*a) Na medida em que a ação inspetiva em curso incide sobre o IVA e concretamente sobre os valores declarados nas Declarações Periódicas (DP) de IVA entregues no ano de 2013;*

*b) É necessário que os elementos colocados à disposição permitam, nos termos do disposto no artigo 44º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao controlo do cálculo do imposto (IVA), bem como a permitir o seu controlo;*

*c) Que os valores inscritos no Campo 8 das declarações periódicas incluem operações conexas com a importação de mercadorias, isentas ao abrigo da alínea f), do n.º 1, do artigo 13º do CIVA;*

*d) Existe a necessidade de verificar o cumprimento das condições exigidas que viabilizam as mencionadas isenções, nos termos do n.º 1, da alínea f), do artigo 13º, conjugado com o n.º 2, do artigo 17º, ambos do CIVA;*

*e) O valor de crédito de IVA acumulado pela sociedade, à data de 2013-12-31, ascende ao montante de €347.695,01, pelo que subsiste a necessidade de fundamentação para o crédito de imposto acumulado na referida data.*

*Foi a sociedade notificada, em 30 de Novembro de 2017, na pessoa do seu diretor de operações, B..., NIF..., para exhibir, no local da sua sede, no dia 19 de dezembro de 2018, os seguintes elementos:*

*1. Elementos que identifiquem claramente qual o valor inscrito no campo 8 das DP de IVA que corresponde a operações conexas e serviços associados à importação de mercadorias, com desalfandegamento em território nacional e fora de território nacional, e a identificação das faturas, com a base tributável sujeita e/ou isenta, distinguida pelo tipo de serviços arrolados nas mesmas faturas.*

2. *Elementos que comprovam clara e inequivocamente que, os valores inscritos no campo 8 das declarações periódicas de IVA, relativas ao ano de 2013, referentes às operações conexas com a importação desalfandegadas em território nacional, reúnem os requisitos que permitem a sua isenção para efeitos de IVA; especificando os critérios que justificaram o seu enquadramento de isenção ao abrigo da alínea f), do n.º 1, do artigo 13º do CIVA:*

3. *Da justificação do crédito de imposto acumulado e dos elementos que o comprovam e que validam o valor inscrito no campo 94, da declaração periódica de IVA referente ao mês de dezembro de 2013.*

4. *Do(s) ficheiro(s) SAF-T(PT) integrado, sistema de faturação e contabilidade, com referência ao ano de 2013, a que se refere o n.º 8, do artigo 123º do Código do IRC e Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de março, atendendo às posteriores alterações introduzidas por Portaria.*

*O seu não cumprimento no prazo fixado ficaria sujeita à penalidade prevista e punível no artigo 117.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho, bem como à possibilidade de liquidação do IVA, relativamente aos valores inscritos no campo 8 das declarações periódicas de IVA de todos os períodos referentes ao exercício de 2013, bem como a possibilidade de desconsideração do valor de crédito de IVA acumulado mencionado no campo 94, da declaração periódica de IVA referente ao mês de Dezembro de 2013.*

*Junta-se, em ANEXO I, num total de 1 folha, cópia da referida notificação efetuada.*

*No dia e hora marcados, comparecemos no local da sede da sociedade, constatando que, embora os elementos apresentados não respondam taxativamente a todas as solicitações aludidas na notificação, ficou demonstrada a sua vontade em colaborar e foi explicada a necessidade de um período temporal mais alargado de modo a permitir reunir todos os elementos que efetivamente comprovem clara e inequivocamente as*

*isenções aplicadas, na medida em que dependeriam também da colaboração de terceiros.*

*Assim, após solicitação de um prazo suplementar para cumprimento integral da notificação e atendendo ao princípio da colaboração, considerámos as necessidades aludidas pela sociedade, apazando a entrega da restante documentação por um período máximo de 2 meses, considerando ser esta uma solução processual com efetividade e prestada em tempo razoável.*

### **III.6 - Análise documental**

*Perante os elementos recolhidos/apresentados, foi possível identificar as faturas emitidas pela sociedade relacionadas com processos de importação de mercadorias e respetivos DAU, se arquivados, com a decomposição dos respetivos montantes por serviço prestado, bem como o campo em que os mesmos foram inscritos nas DP de IVA entregues.*

*O quadro seguinte, elaborado pela sociedade, resume os valores considerados isentos de IVA nos termos da alínea f), do n.º 1, do art.º 13º do CIVA, nas faturas emitidas relacionados com a prestação de serviços conexos com a importação marítima de bens, e que serão abordados nos pontos subsequentes.*

Descrição	"Tributadas"	Frete Marítimo + seguro	Despesas acessórias	Total
Operações consideradas isentas	€147.055,17	€1.721.334,21	€553.727,61	2.422.116,99

(...)

#### **III.6.2 - Processos sem validação do DAU**

*No ano de 2013, a sociedade considerou, no total das faturas emitidas, as seguintes operações em que aplicou a isenção de IVA nos termos da alínea f), do n.º 1, do artigo 13º do CIVA.*

Descrição	Frete Marítimo + seguro	Despesas acessórias	Total
Operações consideradas isentas	€1.721.334,21	€553.727,61	€2.275.061,82



*Sendo considerados como serviços prestados antes do desalfandegamento da mercadoria, a análise da correta aplicação da isenção de IVA referida é efetuada, operação a operação, fatura a fatura, tendo sempre por base a validação da imposição apontada no normativo, ou seja, a inclusão do montante isento na fatura, no valor tributário da importação (DAU).*

*Na análise efetuada, nomeadamente, aos documentos apresentados em sede de resposta à notificação efetuada, apurámos que foram considerados isentos nos termos da al. f), do n.º 1, do artigo 13º do CIVA, serviços conexos com a importação marítima de bens em que não é possível validar que o montante isento na fatura emitida pela sociedade está englobado no valor tributário da importação, constante do DAU, por este não existir/ter sido apresentado.*

*Junta-se, em ANEXO III, num total de 9 folhas, mapa de processos em que não foi possível efetuar a validação dos valores incluídos no DAU.*

*Assim, apurou-se que foi irregularmente aplicada a isenção prevista no artigo 13º do CIVA, nos serviços prestados mencionados nas faturas emitidas pela sociedade que totalizam o montante de €302.061,57, provocando a não liquidação de IVA no montante de €69.474,16, conforme se quantifica, por período, no quadro seguinte.*

Período	Processos sem validação de DAU	
	Base Tributável	IVA
Janeiro	64 294,42 €	14 787,72 €
Fevereiro	35 318,98 €	8 123,37 €
Março	30 070,08 €	6 916,12 €
Abril	25 992,36 €	5 978,24 €
Maió	16 285,09 €	3 745,57 €
Junho	27 119,61 €	6 237,51 €
Julho	30 103,00 €	6 923,69 €
Agosto	17 275,29 €	3 973,32 €
Setembro	15 034,22 €	3 457,87 €
Outubro	6 672,92 €	1 534,77 €
Novembro	18 198,48 €	4 185,65 €
Dezembro	15 697,12 €	3 610,34 €
<b>Total</b>	<b>302 061,57 €</b>	<b>69 474,16 €</b>

*De notar que, nos montantes apurados no quadro supra, não se encontram englobados os valores incluídos no mapa de "Tributados", constantes do ponto III.6.1, evitando-se assim uma duplicação de valores.*

### **III.6.3 - Processos relacionados com o cliente "C..."**

*Por outro lado, dos processos que se encontram completos, ou seja, daqueles em que foram apresentados os respetivos DAU referentes aos serviços isentados, nos termos do art.º 13º do CIVA, na fatura emitida pela sociedade, constatámos que, no que se refere ao cliente "C..., Lda", NIPC..., existem incongruências no valor isento de IVA, face ao valor tributário de importação expresso no DAU (campo 44 e 45).*

*A título exemplificativo, na fatura n.º PT354806, datada de 19/06/2013 (Processo A... n.º LIS...), a sociedade procedeu à isenção de IVA sobre o valor referente ao Frete marítimo, nos termos da alínea f), do n.º 1, do art.º 13º do CIVA, no montante de €19.090,00.*

*Analísado o respetivo DAU, constatamos que no campo 45 não foi inscrito qualquer valor, não tendo, conseqüentemente, sido considerado qualquer valor referente a Frete marítimo e seguro no valor tributável de importação.*

*Outros casos existem ainda, em que o valor inscrito no campo 44, para efeitos de cálculo do valor tributável da importação, é tão díspar do valor isento de IVA na fatura emitida pela sociedade, que não é possível considerar a isenção aplicada como correta, sendo de tributar a diferença encontrada.*

*A título exemplificativo, na fatura n.º PT355590, datada de 19/07/2013 (Processo A... n.º LIS...), a sociedade procedeu à isenção de IVA sobre o valor referente a despesas acessórias antes do desalfandegamento, nos termos da alínea f), do n.º 1, do art.º 13º do CIVA, no montante de €14.819,00.*

*No entanto, o valor inscrito no campo 44 do respetivo DAU, ascende a €852,81, valor que nitidamente está desajustado ao valor considerado como isento na fatura emitida pela sociedade.*

*O quadro seguinte, resume o apuramento efetuado, nas faturas emitidas a este cliente, relacionadas com a importação marítima de mercadorias.*

Processo	Fatura	Data	Conceito de fatura	Valor Isento	Valor Campo 44	Valor Campo 45	Diferença
LISF	PT354805	19/06/13	Frete Marítimo	6 850,00 €	0,00 €	0,00 €	6 850,00 €
LIS	PT354806	19/06/13	Frete Marítimo	19 090,00 €	558,06 €	0,00 €	19 090,00 €
LIS	PT355029	25/06/13	Frete Marítimo	7 100,00 €	279,03 €	0,00 €	7 100,00 €
LIS	PT355031	25/06/13	Frete Marítimo	20 010,00 €	837,09 €	0,00 €	20 010,00 €
LISI	PT354380	28/05/13	Origin Charges	14 435,00 €	559,37 €	0,00 €	13 875,63 €
LIS	PT355028	25/06/13	Frete Marítimo	21 400,00 €	837,09 €	0,00 €	21 400,00 €
LISI	PT355030	25/06/13	Frete Marítimo	14 300,00 €	558,06 €	0,00 €	14 300,00 €
LIS	PT355199	02/07/13	Frete Marítimo	16 500,00 €	559,37 €	0,00 €	16 500,00 €
LIS	PT355432	15/07/13	Despesas à Chegada	7 420,00 €	280,34 €	0,00 €	7 139,66 €
LIS	PT355433	15/07/13	Despesas em Lisboa	7 415,00 €	279,03 €	0,00 €	7 135,97 €
LIS	PT355431	15/07/13	Despesas à Chegada	7 400,00 €	280,34 €	0,00 €	7 119,66 €
LIS	PT355590	19/07/13	Despesas à Chegada	14 819,00 €	852,81 €	0,00 €	13 966,19 €
LIS	PT355585	19/07/13	Despesas à Chegada	7 888,00 €	279,03 €	0,00 €	7 608,97 €
LIS	PT355584	19/07/13	Despesas em Lisboa	8 146,00 €	279,03 €	0,00 €	7 866,97 €
LIS	PT355583	19/07/13	Despesas à Chegada	8 146,00 €	279,03 €	0,00 €	7 866,97 €
LIS	PT355635	22/07/13	Despesas à Chegada	8 032,00 €	279,03 €	0,00 €	7 752,97 €
LIS	PT355883	29/07/13	Despesas à Chegada	8 031,00 €	279,03 €	0,00 €	7 751,97 €
LIS	PT355637	22/07/13	Despesas à Chegada	8 032,00 €	279,03 €	0,00 €	7 752,97 €
LIE	PT355924	30/07/13	Frete Marítimo	15 894,00 €	559,37 €	0,00 €	15 894,00 €
LIS	PT355982	03/08/13	Frete Marítimo	15 853,00 €	558,06 €	0,00 €	15 853,00 €
LIS	PT356162	09/08/13	Frete Marítimo	8 003,00 €	279,03 €	0,00 €	8 003,00 €
LIS	PT356164	09/08/13	Frete Marítimo	8 003,00 €	279,03 €	0,00 €	8 003,00 €
LIS	PT355984	03/08/13	Frete Marítimo	8 003,00 €	279,03 €	0,00 €	8 003,00 €
LIS	PT356414	19/08/13	Frete Marítimo	7 661,00 €	279,03 €	0,00 €	7 661,00 €
LIE	PT356429	19/08/13	Frete Marítimo	8 017,00 €	279,03 €	0,00 €	8 017,00 €
LIS	PT356424	19/08/13	Frete Marítimo	8 032,00 €	280,34 €	0,00 €	8 032,00 €
LIE	PT356790	04/09/13	Frete Marítimo	8 030,00 €	279,03 €	0,00 €	8 030,00 €
LIS	PT356679	28/08/13	Frete Marítimo	8 030,00 €	279,03 €	0,00 €	8 030,00 €
LIS	PT356680	28/08/13	Frete Marítimo	8 030,00 €	279,03 €	0,00 €	8 030,00 €
LIS	PT356681	28/08/13	Frete Marítimo	8 030,00 €	279,03 €	0,00 €	8 030,00 €
LIF	PT356425	19/08/13	Frete Marítimo	8 032,00 €	280,54 €	0,00 €	8 032,00 €

Processo	Fatura	Data	Conceito de fatura	Valor Isento	Valor Campo 44	Valor Campo 45	Diferença
<b>Total</b>							<b>320 705,93 €</b>

*De notar que, nos montantes apurados no quadro supra, não se encontram englobados os valores incluídos no mapa de "Tributados", constantes do ponto III.6.1, evitando-se assim uma duplicação de valores.*

*Assim, apurou-se que foi irregularmente aplicada a isenção prevista no artigo 13º do CIVA, nos serviços prestados mencionados nas faturas emitidas pela sociedade que totalizam o montante de €320.705,93, provocando a não liquidação de IVA no montante de €73.762,36, conforme se quantifica, por período, no quadro seguinte.*

Período	Processos do cliente " C... "	
	Base Tributável	IVA
Janeiro	0,00 €	0,00 €
Fevereiro	0,00 €	0,00 €
Março	0,00 €	0,00 €
Abril	0,00 €	0,00 €
Maio	13 875,63 €	3 191,39 €
Junho	88 750,00 €	20 412,50 €
Julho	114 356,30 €	26 301,95 €
Agosto	95 694,00 €	22 009,62 €
Setembro	8 030,00 €	1 846,90 €
Outubro	0,00 €	0,00 €
Novembro	0,00 €	0,00 €
Dezembro	0,00 €	0,00 €
<b>Total</b>	<b>320 705,93 €</b>	<b>73 762,36 €</b>

### III.7 - Conclusões Finais

*Segundo o disposto na alínea f), do n.º 1, do artigo 13.º do CIVA, "estão isentas de imposto as prestações de serviços conexas com a importação cujo valor esteja incluído no valor tributável das importações de bens a que se refiram, conforme o estabelecido na alínea b), do n.º 2, do artigo 17º do CIVA", ou seja, "as despesas acessórias, tais como despesas de comissões, embalagem, transportes e seguros, verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional, ou outro lugar de destino no território da Comunidade se este for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador na importação, com exclusão das despesas de transporte a que se refere a alínea t), do n.º 1, do artigo 14.º do CIVA" (transporte de mercadorias entre as ilhas que compõem as regiões autónomas dos Açores e da Madeira, bem como o transporte de mercadorias entre estas regiões e o continente, ou qualquer outro Estado-Membro, ou vice-versa).*

*Considera-se assim determinado que a Administração Tributária (aduaneira) líquida IVA sobre o Valor Tributável nas importações, devendo incluir este, todas as despesas conexas com a importação ocorridas até ao 1º lugar de destino dos bens na Comunidade.*

*O n.º 3 do Art.º 17º do CIVA define lugar de destino como "(...) aquele que se encontre documentalmente comprovado perante os serviços aduaneiros ou, na falta dessa indicação, o lugar em que ocorra a primeira rutura de carga, se esta se efetuar no interior do país, ou, caso tal não se verifique, O lugar da importação."*

*Até aqui, diremos que, a liquidação do IVA nas importações assenta, em valor, nos elementos declarados pelo contribuinte na declaração de importação (declaração que dará lugar ao DAU). Ou seja, a AT integra no Valor Tributável os valores declarados e definidos (incluindo transportes e outras despesas acessórias) apenas até ao 1.º lugar de destino.*

*A maior parte das situações relativas aos documentos analisados, referem como 1.º lugar de destino o lugar de desalfandegamento e, não incluem, então, despesas dos despachantes, despesas em terra, custo de transporte após desalfandegamento e outras suportados após o dito 1.º lugar de destino.*

*Tanto assim, que o sujeito passivo recorre frequentemente à subcontratação destes serviços e sobre o valor destes incide IVA que o SP deduz. Contudo, subsequentemente não o repercute nos valores debitados aos seus clientes.*

*Por seu turno, o artigo 44.º do CIVA (Requisitos da Contabilidade) estabelece o seguinte:*

*"1 - A contabilidade deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como a permitir o seu controle comportando todos os dados necessários ao preenchimento da declaração periódica do imposto.*

*2 - Para cumprimento do disposto no nº 1, deverão ser objeto de registo, nomeadamente:*

*a) As transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas pelo sujeito passivo;*

*b) As importações de bens efetuadas pelo sujeito passivo e destinadas às necessidades da sua empresa;*

*c) As transmissões de bens e prestações de serviço efetuadas ao sujeito passivo no quadro da sua atividade empresarial.*

*3 - As operações mencionadas na alínea a) do número anterior devem ser registadas de forma a evidenciar:*

- a) *O valor das operações não isentas, líquidas de imposto, segundo a taxa aplicável;*
- b) *O valor das operações isentas sem direito à dedução;*
- c) *O valor das operações isentas com direito à dedução;*
- d) *O valor do imposto liquidado, segundo a taxa aplicável, com relevação distinta do respeitante às operações referidas nas alíneas f) e g) do n.º 3 do artigo 3.º e nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 4.º, bem como dos casos em que a respetiva liquidação compete, nos termos da lei, ao adquirente.*

*4-As operações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 2 devem ser registadas de forma a evidenciar:*

- a) *O valor das operações cujo imposto é total ou parcialmente dedutível, líquido deste imposto;*
- b) *O valor das operações cujo imposto é totalmente excluído do direito à dedução;*
- c) *O valor das aquisições de gasóleo, gases de petróleo liquefeitos (GPL), gás natural e biocombustíveis;*
- d) *O valor do imposto dedutível, segundo a taxa aplicável."*

*Donde decorre que, enquanto naquela alínea f) do n.º 1 do art.º 13.º, se descrevem os condicionalismos de que depende a aplicação da isenção nas operações, o art.º 44.º impõe algumas das obrigações contabilísticas que o legislador considera necessárias no sentido de viabilizar uma eficaz fiscalização e assegurar a cobrança correta do imposto, evitando a fraude e evasão fiscal, designadamente a nível do seu registo na contabilidade.*

*Não basta para o efeito de isenção que se invoque a alínea f), n.º 1, art.º 13º do CIVA, por oposição desta norma na fatura, para que os serviços conexos com uma importação de bens sejam considerados isentos de imposto, mas sim, a demonstração que estes serviços foram já sujeitos a IVA, encontrando-se incluídos no valor tributável calculado no DAU.*

*Com efeito, se para efeitos de aplicação de isenção às "prestações de serviços conexas com a importação", o legislador impõe que o seu valor*

*esteja incluído no valor tributável das importações de bens a que se refiram, incluindo, na medida em que nele não estejam compreendidos, as despesas acessórias verificadas até ao primeiro lugar de destino de bens em território nacional, expresso num documento designado por Documento Administrativo Único (DAU) (o meio mais importante e cabal de fazer prova), certo é, também, que o legislador adotou regras relativas à sua fiscalização, impondo obrigações contabilísticas e de registo de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco de todos os elementos necessários ao controle e cálculo do imposto dedutível.*

*Por isso, a alínea g), do n.º 1, do artigo 29.º do CIVA dispõe que os sujeitos passivos são obrigados a dispor de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto, e o artigo 44.º do CIVA impõe um conjunto de regras que devem ser observadas tendo em vista determinar com precisão, relativamente a cada operação e a cada período de liquidação, o montante total de IVA repercutido aos clientes, o montante de IVA suportado pelo sujeito passivo e o IVA que este tem direito a deduzir.*

*Esta exigência de adequados registos contabilísticos justifica-se se atentarmos nas necessidades, nomeadamente:*

*1.º) de apurar, de forma clara e inequívoca, o valor do imposto a entregar nos cofres do Estado (ou a recuperar no caso de constatação de uma situação de crédito). Isto porque, o IVA é um imposto cuja construção qualitativa e quantitativa é efetuada, unicamente, pelo sujeito passivo, a quem compete, por equação do binómio "Imposto liquidado vs Imposto dedutível" proceder ao cálculo do "imposto apurado" ("a entregar" ou "a recuperar"). Também, a consideração de isenções (ou não sujeições) das operações a imposto é decisão do sujeito passivo.*

*2.º) de o sujeito passivo efetuar o preenchimento da declaração periódica de forma clara e inequívoca ou de outro modo, fácil e cómoda, e bem assim da declaração anual e dos mapas recapitulativos de clientes e de fornecedores e, quando for caso*

*disso, do anexo recapitulativo relativo às transmissões intracomunitárias isentas;*

*3.º) de a AT poder, em qualquer altura, confirmar ou infirmar os montantes declarados pelo sujeito passivo.*

*Sem esses registos obrigatórios não é possível aferir e efetuar o controlo das declarações periódicas (e do conseqüente apuramento do imposto), posto que o seu preenchimento tem de ser feito com base nos valores transpostos dos registos contabilísticos e da contabilidade (os quais, por sua vez, têm por base os respetivos documentos de suporte), representando esta, a matriz da tributação tanto em sede de IVA como em sede de IRC, razão por que a contabilidade se reveste da maior importância em sede de inspeção, por constituir um mecanismo de controle da veracidade dos valores declarados à Administração Fiscal.*

*Razão por que não basta a mera apresentação dos documentos de suporte contabilístico para justificar perante a AT o cumprimento dos condicionalismos da isenção. Esta tem o dever/obrigação de indagar sobre o enquadramento das operações e seu registo contabilístico em face da documentação que lhe serve de suporte, tendo para o efeito de consultar os registos referidos no art.º 44.º do CIVA de forma a conhecer, de modo claro e inequívoco, os elementos necessários ao cálculo do imposto e a controlar o preenchimento da declaração periódica efetuada pelo sujeito passivo.*

*Só através da análise a todos os registos que a lei exige e impõe, conjugados com a apresentação dos respetivos documentos de suporte, será possível levar a efeito uma fiscalização eficaz, que permita analisar da conformidade dos dados e valores apurados pelo sujeito passivo e transpostos para as declarações periódicas.*

*Ora, para justificar os valores declarados e inscritos nas declarações periódicas de IVA comunicadas à Administração Fiscal, concretamente os que constam do campo 8 - "Operações isentas ou não tributadas que conferem o direito à dedução" e/ou os que foram declarados no campo 61 - "Excesso a reportar do período anterior" (por supostamente dizerem*



*respeito a crédito acumulado), não basta a mera apresentação dos documentos que serviram ou serviriam de suporte aos registos contabilísticos que integram a contabilidade (que o sujeito passivo tão pouco exibiu), já que a AT não só tem o poder de auditar toda a documentação como os ditos registos (contabilidade) que espelham a construção (apuramento) do imposto a entregar (ou a recuperar) pelo sujeito passivo, como tem o dever de o fazer. Com efeito, a AT deve questionar sobre os registos contabilísticos e em face da documentação que lhe serve de suporte, nos termos do art.º 44.º do CIVA, de forma a conhecer, clara e inequivocamente, os elementos necessários ao cálculo do imposto e a auditar o preenchimento da declaração periódica efetuada pelo sujeito passivo.*

*Não exibidos: (i) os registos referidos no art.º 44.º do CIVA, que; (ii) conjuntamente com os documentos que lhe servem de suporte; (iii) bem como os comprovativos e demais elementos correlacionados com os enquadramentos e/ou opções tomadas pelo SP relativos à concessão de isenções ou não sujeições, elementos estes que, no seu todo, integram um universo incidível designado contabilidade, conduz à desconsideração dos valores de IVA a recuperar e à liquidação dos valores inscritos no Campo 8 das DP apresentadas no período alvo do procedimento.*

*Além dos aspetos atrás mencionados, constatámos que o sistema de registo exibido pelo sujeito passivo, mais não é que um mero arrolamento de documentos com o objetivo de apurar o valor do IVA em cada um dos períodos relativos ao ano de 2013, sendo certo que, nem assim tal se encontra devidamente relevado, já que não foram exibidos os documentos e/ou explicados os valores relativos aos registos que constam do dito "arrolamento" e os lançamentos de apuramento do imposto.*

### **III.8 - Correções para efeitos de IVA**

*No ano de 2013, a sociedade declarou valores no campo 8 das declarações periódicas de IVA entregues sem, contudo, comprovar o cumprimento dos*

condicionalismos para a aplicação da isenção de IVA nas operações, conforme determina a alínea f), do n.º 1, do artigo 13º do Código do IVA. Deste modo, existe falta de liquidação de imposto, à taxa normal vigente neste exercício, no montante de €177.059,21, conforme dispõe o n.º 1, do artigo 18º do Código do IVA, discriminado por período conforme quadro seguinte.

(valores em euros)

Meses	Base Tributável – Operações Isentas ao abrigo al. f), n.º 1, art.º 13º CIVA	Falta de liquidação de IVA
2013/01	79 243,73 €	18 226,06 €
2013/02	43 785,10 €	10 070,57 €

Meses	Base Tributável – Operações Isentas ao abrigo al. f), n.º 1, art.º 13º CIVA	Falta de liquidação de IVA
2013/03	35 131,20 €	8 080,18 €
2013/04	34 248,49 €	7 877,15 €
2013/05	38 864,20 €	8 938,77 €
2013/06	121 456,93 €	27 935,09 €
2013/07	184 482,31 €	42 430,93 €
2013/08	126 104,05 €	29 003,93 €
2013/09	37 907,39 €	8 718,70 €
2013/10	13 093,11 €	3 011,42 €
2013/11	27 345,33 €	6 289,43 €
2013/12	28 160,83 €	6 476,99 €
<b>Total</b>	<b>769 822,67 €</b>	<b>177 059,21 €</b>

(...)

## **IX – DIREITO AUDIÇÃO**

(...)

*Resposta ao direito de audição:*

*Com efeito, a análise ao histórico das declarações periódicas de IVA entregues pela sociedade, revela a existência de uma permanente situação de crédito de IVA, nunca tendo sido solicitado o seu reembolso, apesar do valor do crédito de IVA constante da última declaração periódica entregue ascender a centenas de milhares de euros.*

*O facto de não ter solicitado reembolso, poderá efetivamente estar associado ao não cumprimento do estipulado no artigo 3º do Despacho Normativo n.º 18-A/2010, de 01 de julho, conforme afirma, uma vez que só no decorrer do ano de 2017 iniciou o procedimento de comunicação, por transmissão eletrónica, das faturas emitidas (E-fatura).*

*Confirma-se também que, atualmente, a sociedade não cumpre com as exigências legais no que respeita ao ficheiro SAF-T, infringindo reiteradamente as disposições legais que a isso a obrigam.*

*Conforme referimos no projeto de relatório, a falta de programa de faturação certificado pela AT, a falta de comunicação eletrónica dos elementos das faturas e a "incapacidade" do sujeito passivo, que apresenta um volume de negócios significativo e é considerado como um operador de referência no setor onde opera, de cumprir com as suas obrigações fiscais, não só coloca em causa a credibilidade da sua contabilidade, como afeta a análise dos elementos apresentados pela sociedade, não permitindo o seu controlo, aferição e eventualmente, o correio apuramento do imposto, nomeadamente, o apuramento do IVA.*

*(...)*

## **2. "DO NORMATIVO LEGAL APLICÁVEL"**

### **i. "Ordenamento jurídico comunitário"**

#### **Alegações:**

*Nos pontos 31 a 38, a Exponente discorre sobre as disposições legais comunitárias contidas na Diretiva 2006/112/CE ("Diretiva IVA"), nomeadamente, abordando o disposto no artigo 144º, que acolhe a isenção referente às prestações de serviços relacionadas com a importação de bens e cujo valor se encontra incluído no valor tributável, em conformidade com a alínea b), do n.º 1, do artigo 86º, conjugado com o artigo 85º, do mesmo diploma legal.*

*Invoca a legislação aduaneira comunitária, recorrendo ao Código Aduaneiro da União (CAU), nomeadamente, à conjugação dos artigos 70º e 71º, n.º 1, alínea e), deste diploma legal, pretendendo definir o que deverá ser incluído no valor tributável, nomeadamente, e para além do preço dos bens, as despesas de transporte e de seguro das mercadorias importadas, bem como as despesas de carga e manutenção conexas com o transporte destas, quando estas sejam incorridas até ao local onde as mercadorias são introduzidas no território aduaneiro da União.*

*Estas despesas, de acordo com o n.º 2, do artigo 71º do CAU, deverão basear-se, exclusivamente, em dados objetivos e quantificáveis, podendo, não obstante, e nos termos do artigo 73º do CAU, ser determinados com base em critérios específicos, quando não sejam quantificáveis à data da aceitação da declaração aduaneira.*

***Resposta ao direito de audição:***

*Embora relacionando, apenas, legislação comunitária, importa referir que*

*1.º) O Código Aduaneiro da União (CAU) e os seus regulamentos implementados, apenas entraram em vigor em 1 de Maio de 2016, pelo que, no ano objeto (2013), a legislação aduaneira regia-se pelo Código Aduaneiro Comunitário (CAC) e as Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (DACAC).*

*Esta alteração legislativa em nada modificou o entendimento respeitante à isenção referente às prestações de serviços relacionadas com a importação de bens e cujo valor se encontra incluído no valor tributável, sua natureza e forma de cálculo.*

*2.º) De acordo com o articulado aduaneiro, o valor das despesas previstas na alínea e), do n.º 1, do art.º 71º do CAU deve basear-se exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis e, apenas na sua ausência ou não quantificação à data de aceitação da declaração aduaneira, poderão ser determinados com base em critérios específicos (tabelas optativas).*

*Conforme alega seguidamente (vide ponto 60), a Exponente envia, por regra, ao despachante a fatura emitida ao cliente com a descrição das despesas acessórias e frete (quando aplicável), sendo este envio anterior ao preenchimento do DAU.*

*Assim sendo, o valor das despesas previstas na alínea e), do n.º 1, do art.º 71º do CAU, a constar do valor tributável do DAU, é passível de ser calculado com base em dados objetivos, uma vez que tais despesas são*

*conhecidas na data da aceitação da declaração aduaneira, não se considerando a possibilidade da utilização das tabelas optativas.*

***ii. "Ordenamento jurídico interno"***

*Nos pontos 39 a 41, a Exponente versa novamente sobre a alínea f), do n.º 1, do art.º 13º do CIVA, conjugando-o com a alínea b), do n.º 2, do art.º 17º, do mesmo diploma legal, incidindo na já abordada composição do valor tributável dos bens importados.*

*Identifica o Regulamento (UE) n.º 952/2013, de 9 de outubro de 2013, que estabelece que o Código Aduaneiro da União é diretamente aplicável por todos os Estados-Membros desde a sua entrada em vigor, sem que tenha de ser objeto de um ato nacional de transposição.*

***Resposta ao direito de audição:***

*Não acrescenta elementos factuais relevantes que coloquem em causa as conclusões constantes do Projeto de Relatório.*

***iii. "Jurisprudência comunitária e nacional"***

***Alegações***

*Nos pontos 42 a 48, a Exponente refere jurisprudência comunitária, nomeadamente, o recente Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia ("TJUE"), datado de 4 de Outubro de 2017, no âmbito do Processo n.º C-273/16 - Federal Express Europe Inc., e em que o TJUE foi chamado a interpretar as condições para a aplicação da isenção prevista no art.º 144º da Diretiva, a prestações de serviços acessórias à importação de bens que qualificam como remessas de pequeno valor, as quais beneficiam de uma isenção de IVA na importação.*

*Alegam que, de acordo com o TJUE, "as despesas de transporte relativas à importação definitiva de bens devem estar isentas do IVA, na medida em que o seu valor está incluído no valor tributável, ainda que estes não*

*tenham sido sujeitos ao IVA para efeitos aduaneiros no momento da importação".*

*Referem a conclusão do TJUE que foi no sentido de que "o artigo 144.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lido em conjugação com o artigo 86º, n.º 1, alínea a), da mesma diretiva, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que prevê, para a aplicação da isenção do imposto sobre o valor acrescentado às prestações acessórias, incluindo os serviços de transporte, não apenas que o seu valor esteja incluído no valor tributável, mas também que essas prestações tenham sido efetivamente sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado para efeitos aduaneiros no momento da importação."*

*Assim, conclui a Exponente que, no caso em apreço, o Tribunal decidiu no sentido de que não pode uma legislação nacional impor como condição da aplicação da isenção de IVA do artigo 144.º da Diretiva 2006/112/CE, que os transportes respeitem a uma importação de bens que tenha sido efetivamente tributada.*

*No ponto 48, a Exponente refere a jurisprudência nacional, nomeadamente do Acórdão 13891, de 7 de fevereiro de 1996, do Supremo Tribunal Administrativo, sobre a aplicabilidade da isenção de IVA prevista no art.º 13º, n.º 1, al. f), do CIVA, ao valor do transporte de bens importados e o ónus da prova da inclusão do valor desse transporte no valor tributável da importação tendo concluído que:*

*. "A isenção estabelecida no artigo 13º, n.º 1, alínea f) do CIVA não corresponde a uma verdadeira isenção de imposto, mas a uma definição do elemento objetivo quântico do facto tributário traduzido na importação de bens";*

*. "(...) cabe à Administração, a quem compete a prática do acto tributário (do registo da liquidação) a prova de que o não considerou na liquidação originária, assim fundamentando a liquidação adicional";*

. "(...) sempre caberá a respetiva prova à entidade competente para a liquidação, por, então, ela ter de ser considerada uma isenção pura e automática ou absoluta";

. "O valor do transporte dos bens importados tem necessariamente de ser considerado pelos Serviços aduaneiros aquando da prática do acto do registo de liquidação, coetâneo do desembaraço alfandegário."

**Resposta ao direito de audição:**

1.º) Relativamente à jurisprudência comunitária, é de referir que este pedido de decisão judicial foi apresentado no âmbito de um litígio que opôs a Administração Fiscal italiana à Federal Express Europe Inc. ("FedEX"), filial italiana do grupo "FedEx Corporation", a respeito da sujeição a IVA das despesas de transporte relacionadas com a importação de bens isentos do IVA, mais especificamente, por o valor dos bens ser inferior à franquia de direitos à importação de mercadorias de valor insignificante ou sem carácter comercial.

Como resulta do próprio ponto 44 do Acórdão, "O Tribunal da Justiça já reconheceu que as franquias de direitos aduaneiros à importação de mercadorias de valor insignificante visam uma simplificação administrativa dos procedimentos aduaneiros (v., neste sentido, o acórdão de 2 de julho de 2009, Har Vaessen Douane Service, C-78, EU:C:2009:417, n.º 33)."

Ora, a tentativa de aplicação ao ordenamento jurídico nacional daquela jurisprudência comunitária passaria exclusivamente pelas situações previstas no Decreto-Lei n.º 398/86, de 26 de dezembro, que estabelece o regime relativo às isenções fiscais aplicáveis à importação de mercadorias objeto de pequenas remessas sem carácter comercial, provenientes de países terceiros, o que manifestamente não se subsume ao caso concreto.

Como decorre da análise efetuada, as insuficiências organizativas dos processos do contribuinte não podem confundir-se com as situações

*residuais, que justificam, segundo aquela jurisprudência, a simplificação administrativa naquele caso específico.*

*2.º) Relativamente à jurisprudência nacional - Acórdão do STA, tirado no Recurso n.º 13891, de 7 de fevereiro de 1996 - cumpre salientar que o mesmo se refere a factos tributários ocorridos entre 1986 e 1987, quando o funcionamento da liquidação de IVA associado ao valor aduaneiro se processava em moldes diferentes, pelo que não é viável uma adesão acrítica ao teor daquela jurisprudência.*

*Conforme o suprarreferido, a Exponente envia, por regra, ao despachante, a fatura emitida ao cliente com a descrição das despesas acessórias e frete (quando aplicável), sendo este envio anterior ao preenchimento do DAU (segundo diz).*

*Assim, atualmente, o DAU materializa a autoliquidação de tributos, estando o preenchimento da declaração periódica de IVA associada a esse elemento, também enquadrada no mecanismo de autoliquidação, pelo que se impõe a aplicação do disposto no artigo 75º da Lei Geral Tributária (LGT), que não vigorava à data dos factos relatados no acórdão citado.*

*Nos termos do n.º 1, do artigo 75º da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações do contribuinte que estiverem em conformidade com os elementos constantes da sua contabilidade e desde que esta se mostre organizada nos termos da lei e não se verifiquem erros, inexatidões, ou outros indícios fundados de que ela não corresponde à realidade.*

*Portanto, vigora, no nosso sistema fiscal, o princípio da verdade declarativa, que coloca na esfera de atuação dos contribuintes a iniciativa no procedimento de apuramento, fixação e pagamento dos impostos. A administração fiscal está vinculada a liquidar os tributos com base na declaração do contribuinte, sem prejuízo do direito que lhe é concedido de proceder, a posteriori, ao controlo dos factos declarados.*

*Essa possibilidade de controlo dos factos declarados está na génese dos fins do procedimento inspetivo, definidos no n.º 1, do artigo 12º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (que*



*também não existia à data dos factos tributários subjacentes ao acórdão proferido), consistindo essencialmente na verificação e comprovação da situação tributária dos contribuintes, com vista à confirmação do cumprimento das suas obrigações.*

*Quando, na prossecução destes fins, a inspeção tributária deteta as situações enunciadas no n.º 2, do artigo 75º da LGT, como sucedeu no presente procedimento, a consequência definida pelo corpo do n.º 2 daquele normativo, conduz à cessação da presunção de verdade das declarações entregues.*

*Assim, quer as insuficiências da contabilidade da Exponente, que impede o conhecimento da matéria tributária real do sujeito passivo, quer o não cumprimento dos deveres de esclarecimento cabal da situação face às sucessivas notificações para apresentação dos elementos em falta, tipificam comportamentos previstos nas alíneas a) e b) daquele n.º 2, que determinam o fim da presunção de verdade das declarações entregues e que materializavam a isenção aqui em causa.*

*Com a cessação daquela presunção, é devolvido ao contribuinte o ónus de demonstrar o direito à isenção associada às operações realizadas, que materializa um facto constitutivo de direitos, por força da distribuição do ónus da prova enunciado no n.º 1, do artigo 74º da LGT, e importa destacar que, nas situações abaixo identificadas, em que a Exponente demonstrou cabalmente os pressupostos da isenção, a mesma será reconhecida pela inspeção tributária, com a força probatória inerente ao disposto no artigo 76º da LGT.*

*Nestes termos, enquanto na jurisprudência citada estava em causa a possibilidade de liquidar adicionalmente imposto, no presente processo o que se exigia era a prova do direito à isenção que não foi satisfeito, e que conduziu à queda da presunção da verdade constante das declarações com a consequente inversão do ónus probatório.*

**3. "DA APLICAÇÃO DA ISENÇÃO DO ARTIGO 13.º, N.º 1. ALÍNEA F) DO CIVA AOS SERVIÇOS PRESTADOS PELA EXPONENTE"**

*Nos pontos 49 a 68, a Exponente acolhe que "todos os serviços de transporte relacionados com a importação de mercadorias que sejam efetuados antes do desalfandegamento dessas mercadorias têm enquadramento na isenção de IVA prevista o art.º 13º, n.º 1, al. f), do CIVA".*

*Alegam que esta isenção "é de aplicação automática, não dependendo da verificação de qualquer condição que não seja o do cumprimento dos artigos 70º e 71º, n.º 1, alínea e) do CAU na determinação do valor tributário aduaneiro".*

*Sendo a determinação do valor tributário aduaneiro, efetuada pela AT, no momento da importação, refere a Exponente que "compete a esta verificar que estão incluídos no valor tributável, o frete e as respetivas despesas acessórias, exigindo a apresentação das faturas de suporte respetivas".*

*Logo, entende que "o CIVA não faz dependeres efeitos da isenção do artigo 13º, n.º 1, alínea f), do CIVA à apresentação de qualquer meio de prova por parte da Exponente".*

*Conclui que, "ainda que, por lapso, o valor tributável aduaneiro apurado no momento do desalfandegamento tenha sido inferior ao devido, uma verificação à posteriori apenas pode constituir fundamento de liquidação adicional de IVA na esfera do importador das mercadorias, por se tratar de IVA devido na importação".*

*Aludindo ao entendimento constante do Acórdão do STA 13891, de 7 de Setembro de 1996, refere que não caberia "ao contribuinte o ónus da prova da existência dos elementos positivos do facto tributário, consubstanciados na inclusão do valor do transporte no valor tributável dos bens importados, mas antes à Administração que verificava a existência dos factos tributários, aquando da prática do acto de liquidação, para o que teria de exigira exibição do respetivo documento comprovativo do valor do transporte".*

*Propõe a Exponente que, "para garantir a efetiva tributação em IVA da totalidade das despesas acessórias faturadas pela Exponente, a qual deve ocorrer no momento da importação, deveria a AT nesse momento ter exigido aos despachantes a apresentação da documentação de suporte aos montantes declarados nas casas 44 e 45 do DAU".*

*Com efeito, afirma que, "a Exponente envia, por regra, ao despachante a fatura emitida ao cliente com a discriminação das despesas acessórias e frete (quando aplicável), sendo este envio anterior ao preenchimento do DAU".*

*Relativamente à atuação dos despachantes, entende que "apesar da disponibilização da fatura pela Exponente, verifica-se que é prática reiterada de alguns despachantes, desconsiderar esta fatura no que respeita aos valores das despesas acessórias e comunicar as mesmas à alfândega com recurso aos valores médios optativos, resultantes das tabelas optativas."*

*A Exponente "não goza de qualquer possibilidade de intervenção, ou poder decisório relativamente aos montantes que são declarados pelo despachante para efeitos de preenchimento do DAU, terminando a sua intervenção com a disponibilização da fatura dos serviços de transporte, para efeitos de cálculo do valor tributável aduaneiro".*

*Nessa medida, "não pode a AT vir exigir à Exponente a apresentação do DAU como elemento necessário à comprovação da isenção nem exigir a liquidação de IVA que deveria ter ocorrido na importação das mercadorias a um sujeito passivo distinto."*

*Termina declarando "o DAU não está na posse da Exponente nem deverá estar na medida em que, o mesmo constitui a declaração aduaneira de importação que pertence ao importador das mercadorias, ou seja, ao cliente da Exponente".*

*Por tudo isto, a Exponente entende que "a isenção de IVA foi corretamente aplicada aos fretes e às despesas acessórias respetivas, por estes fazerem*

*sempre parte do valor tributável da importação por aplicação do disposto no artigo 17º, n.º 2, alínea b), do CIVA".*

***Resposta ao direito de audição:***

*A Exponente assegura que cumpriu com todos os condicionalismos que lhe permitem a aplicação da isenção prevista na al. f), do n.º 1, do artº 13º do CIVA nas faturas emitidas relacionadas com as prestações de serviços conexas com a importação de bens.*

*Com efeito, de acordo com este articulado, é condição indispensável para a sua aplicação assegurar que estes valores estejam incluídos no valor tributável das importações de bens a que se refiram, determinado no DAU.*

*No entanto afirma no ponto 60, que "a Exponente envia, por regra, ao despachante, a fatura emitida ao cliente com a discriminação das despesas acessórias e frete (quando aplicável), sendo este envio anterior ao preenchimento do DAU" (sublinhado nosso).*

*Afirma também, vide pontos 61 a 65, que verificou que é prática reiterada de alguns despachantes, desconsiderar esta fatura no que respeita aos valores das despesas acessórias e comunicar as mesmas à Alfândega com recurso aos valores médios optativos, resultantes das tabelas optativas, não gozando a Exponente de possibilidade de intervenção ou poder decisório relativamente aos montantes que são declarados pelo despachante. Bem assim, termina declarando que o DAU não está na sua posse, nem deverá estar na medida que este pertence ao importador das mercadorias, ou seja, ao cliente da Exponente.*

*Ora se:*

*a) a fatura é emitida em data anterior à do preenchimento do DAU relativo à importação, documento que serve de base ao cálculo do valor tributável das importações de bens;*

*b) a sociedade verificou que existem despachantes que desconsideram as suas faturas para efeitos de preenchimento dos DAU;*

*c) não goza de qualquer possibilidade de intervenção ou poder de decisório relativamente aos montantes que são declarados pelo despachante no DAU;*

*d) não está na posse do DAU.*

*Como poderá a Exponente assegurar e garantir que cumpre os condicionalismos para a aplicação da isenção da alínea f), do n.º 1, do art.º 13º do CIVA nas faturas por si emitidas, se:*

*a) No momento da emissão da fatura, o valor tributário ainda não foi calculado, não existindo DAU;*

*b) A sociedade tem conhecimento que os critérios objetivos e quantificáveis que servem de base à determinação do valor tributável aduaneiro (faturas) não estão a ser cumpridos por determinados despachantes;*

*c) Não tem possibilidade de intervenção relativamente aos montantes declarados pelos despachantes para efeitos de preenchimento do DAU, tornando-se ainda de menor comprovação nos casos em que o despachante não é por si contratado, ou até se o despacho é realizado noutro Estado-Membro;*

*d) Não tem na sua posse os respetivos DAU que mencionam o valor tributável aduaneiro, a partir do qual foi calculado o respetivo IVA e direitos aduaneiros.*

*Assim, concluímos que a sociedade emite as suas faturas relacionadas com os serviços conexos com a importação de bens sem qualquer rigor nem consideração pela sua conformidade com as regras fiscais, assumindo que o que está relacionado com a importação de bens está indiscriminadamente isento de IVA.*

*Apesar de todos estes condicionalismos operacionais que a Exponente descreve relacionados com a elaboração do DAU, a sociedade nunca chega*

a validar a isenção concedida na fatura emitida, despreocupando-se com este facto e desobrigando-se de o fazer, na medida em que assume que a sua intervenção termina com a disponibilização da fatura dos serviços de transporte.

Não se trata, por conseguinte, de aferir do cálculo do valor tributável aduaneiro, efetuando uma liquidação adicional de imposto (sendo caso disso), mas sim, confirmar o cumprimento de um condicionalismo expresso no artigo invocado pela sociedade para a aplicação da isenção na fatura emitida.

#### **4. "DO ÓNUS DA PROVA DA CORRETA APLICAÇÃO DA ISENÇÃO DO ART.º 13º, N.º 1, ALÍNEA F) DO CIVA"**

Nos pontos 69 a 78, a Exponente, reafirma que não está obrigada a apresentar os respetivos DAU para aplicação da isenção na fatura ao abrigo do art.º 13º do CIVA, entendendo que o ónus da prova relativamente a esta matéria compete à AT.

No entanto, na sequência da resposta à notificação efetuada, diligenciou junto dos seus clientes e despachantes, no sentido de reunir cópia dos DAU relativos às importações de mercadorias, por forma a demonstrar que o valor do transporte internacional relacionado com a importação de mercadorias está incluído nestes, tendo apresentado semanalmente um ficheiro em formato "excel", no qual lista todas as faturas e respetivos DAU (quando possível), aproveitando agora para o atualizar em sede de direito de audição, com a junção de outros tantos DAU.

Da análise aos elementos recolhidos e agora complementados, a Exponente acaba elaborar o seguinte quadro resumo, referente aos serviços considerados isentos no transporte marítimo.

Descrição	Despesas acessórias	Frete Marítimo + seguro	Tributadas <sup>(1)</sup>	Total
Operações isentas faturadas	553 727,61 €	1 721 334,21 €	147 055,17 €	2 422 116,99 €

Nota ao quadro: (1) Serviços que por lapso beneficiaram da isenção de IVA mas que a Exponente vem reconhecer como sendo tributados.

*Acrescenta ainda que, "caberia à alfândega de importação, enquanto entidade competente para a liquidação do IVA na importação, determinar se o valor declarado corresponde ao efetivamente devido, no momento dessa liquidação".*

*Termina afirmando que "ainda que, hipoteticamente a AT considerasse ter direito a liquidar IVA adicionalmente por valores não incluídos no valor aduaneiro da importação, apenas poderia liquidar adicionalmente o IVA que respeita à diferença entre valores faturados pela Exponente e valores declarados nos DAU".*

***Resposta ao direito de audição:***

*Começando por divergir da opinião da Exponente, reiteramos que o ónus da prova relativamente à aplicação da isenção de IVA, aquando da emissão da fatura, apenas poderá incumbir à sociedade emitente, uma vez que é a esta que compete o respetivo enquadramento da operação e a verificação do cumprimento de todos os condicionalismos inerentes à sua aplicação.*

*Das diligências agora efetuadas, a Exponente conseguiu reunir cópia de parte dos DAL) relacionados com as faturas por si emitidas onde aplicou a referida isenção de IVA.*

*Do tratamento dado pela Exponente aos documentos agora recolhidos, resultaram divergências que veio a apurar, e que apresenta no quadro supra constante do direito de audição, tratando de apresentar as suas conclusões como um todo, abordando as isenções concedidas em conjunto, e que, no nosso entender, o não podem ser.*

*A aplicação da referida isenção de IVA terá obrigatoriamente de ser tratada, operação a operação, fatura a fatura, tendo sempre por base a imposição apontada no normativo, ou seja, a inclusão do montante isento na fatura, no valor tributário da importação (DAU).*

*Analizados os documentos agora apresentados em sede de direito de audição, entendemos que foram comprovados os seguintes valores:*

Período	Base Tributável
2013/01	226 203,79 €
2013/02	125 021,10 €
2013/03	156 788,30 €
2013/04	214 923,49 €
2013/05	210 585,37 €
2013/06	141 961,39 €
2013/07	112 287,87 €
2013/08	70 619,52 €
2013/09	125 454,24 €
2013/10	103 828,00 €
2013/11	101 015,40 €
2013/12	78 662,06 €
<b>Total</b>	<b>1 667 350,53 €</b>

## 5. "DOS PROCESSOS RELACIONADOS COM O CLIENTE C..."

*Nos pontos 79 a 92, a Exponente confirma que isentou de IVA todos os serviços identificados pela AT, ainda que no respetivo DAL) esses valores não tenham sido reportados nas casas 44 e 45.*

*Isto porque, alega, os processos relacionados com este cliente referem-se, na sua maioria, a embarques de importação "DDP" do Egito, ou seja, processos onde tanto o frete como as despesas acessórias se incluem no valor das mercadorias importadas.*

*Classifica, e bem, o Incoterm "DDP" — "Delivery Duty Paid", como "entrega com direitos pagos", ou seja, o vendedor é responsável pelo transporte desde a sua origem até ao seu destino, cabendo a este tanto o desalfandegamento dos bens como o pagamento de todas as taxas e impostos, alegando que todas as faturas deste cliente identificadas como sendo passíveis de correção, correspondem a importações às quais se menciona no DAU, o Incoterm "DDP".*

*Defende assim, que não pode ser negada a isenção nestas faturas "pelo facto dos montantes reportados no campo 8 como isentos não constarem nas casas 44 e 45 do respetivo DAU (...)", uma vez que, "para estas operações, não pode considerar-se como "local do primeiro destino" o local de desalfandegamento, mas antes o local de destino (armazém do comprador)".*

*Evoca ainda o n.º 3, do art.º 17º do Código do IVA para considerar lugar de destino "(...) aquele que se encontre documenta/mente comprovado*



*perante os serviços aduaneiros ou, na falta dessa indicação, o lugar em que ocorra a primeira rutura de carga, se esta se efetuar no interior do país, ou caso tal não se verifique, o lugar de importação".*

### ***Resposta ao direito de audição***

*Com efeito, o Incoterm "DDP" é o Incoterm que estabelece o maior grau de compromisso para o vendedor, na medida em que o mesmo assume todos os riscos e custos relativos ao transporte e entrega da mercadoria no local de destino designado.*

*Assim, competiria ao vendedor entregar a mercadoria ao comprador, tratando de todas as formalidades de importação, no local de destino designado, nomeadamente, o desalfandegamento dos bens e pagamento de todas as taxas e impostos, bem como suportar todas as despesas acessórias até à entrega da mercadoria, uma vez que o valor destes está incorporado na fatura comercial do fornecedor dos bens e, conseqüentemente, incluído no valor tributável da importação.*

*Acontece, porém, que as faturas emitidas pela Exponente ao seu cliente identificando a importação, traduzem a prestação de serviços de transporte marítimo e serviços acessórios, que não estavam incluídos na fatura comercial do exportador e, por conseguinte, não foram considerados para efeitos de valor tributável na alfândega.*

*Não basta a menção da sigla "DDP" na fatura emitida, para que se considere que os termos do Incoterm foram cumpridos.*

*Pela sua definição, se os termos do Incoterm "DDP" fossem respeitados, todo o valor associado à importação teria já sido considerado para efeitos de valor tributável na alfândega, na medida em que todos os serviços associados à importação estão incluídos na fatura comercial.*

*Assim não se constata, uma vez que foram faturados pela Exponente, serviços de transporte e conexas com a importação, não considerados no valor tributável na alfândega.*

*Consequentemente, o estabelecido na alínea f), do n.º 1, do artigo 13.º CIVA, isentando as prestações de serviços conexas com a importação "cujo valor esteja incluído no valor tributável das importações de bens a que se refiram" e constatando-se que estes serviços não estão incluídos nesse valor tributável, não se aplica.*

### **CONCLUSÕES FINAIS:**

#### *Ponto 1:*

*Atendendo ao exposto, e apesar da Exponente afirmar que não está obrigada a apresentar os respetivos DAU para justificar a aplicação da isenção da alínea f), do n.º 1, do art.º 13º do CIVA, na fatura por si emitida, o certo é que não é esse o nosso entendimento.*

*Com efeito, não antevemos outra forma de verificar o condicionalismo apostado no normativo, nomeadamente, a comprovação de que os montantes isentos na fatura por si emitida foram incluídos no valor tributável da importação, sem ter acesso ao respetivo DAU.*

*Segundo o pensamento da Exponente, a obrigação do cumprimento do formalismo inerente à aplicação da isenção, não é da sua responsabilidade, mas sim:*

- . Do Despachante, por ser este ser o responsável pela entrega do DAU, sendo este por si subcontratado ou até mesmo não o sendo; e/ou*
- . Dos Serviços alfandegários, na medida em que não comprovaram os documentos que serviram de suporte à elaboração do DAU; e/ou*
- . Do importador das mercadorias, cliente da Exponente, na medida em que este é o devedor do IVA das mercadorias importadas.*

*Na verdade, gostaríamos de atestar que a Exponente cumpre com todas as suas obrigações, no que toca às isenções aplicadas nas faturas por si emitidas, mas não o conseguimos fazer, nem através da contabilidade da*

*Exponente, que se mostra totalmente desadequada para o seu apuramento, não demonstrando perentoriamente a aplicação da lei, nem tão pouco através dos documentos apresentados, que se mostram desorganizados e/ou ausentes.*

*Mesmo após terem sido concedidos prazos alargados para cumprimento das lacunas detetadas em sede de procedimento inspetivo, a Exponente não conseguiu comprovar a totalidade das isenções aplicadas, dada a manifesta insuficiência ou ausência de organização contabilística e documental.*

*Não assumindo o seu papel de intermediário na operação, nem a responsabilidade pela emissão de faturas que titulam a aplicação de isenções de imposto, a Exponente assume que:*

*. o DAU foi corretamente elaborado pelo Despachante, incluindo neste os valores isentados na fatura para efeitos de cálculo do valor tributável da importação;*

*. os Serviços Alfandegários verificam todos os DAU apresentados, solicitando os respetivos comprovativos;*

*. uma análise, à posteriori, que demonstrasse incoerências no cálculo do valor tributável da importação (DAU) seria da única e exclusiva responsabilidade do importador das mercadorias.*

*Com efeito, a Exponente crê em todas as entidades com que se relaciona e demais intervenientes no processo de importação, sem se preocupar em defender-se de alguma irregularidade que possa estar a ser cometida e que, no nosso entender, é da sua responsabilidade.*

*Assim, conforme afirma no exercício do direito de audição, abdica deste exercício (de controlo) no momento da emissão da fatura, assumindo que a sua responsabilidade aqui termina.*

*(...)*

*Ponto 3:*

*Apenas em sede de direito de audição, a Exponente conseguiu carrear para o processo, parte dos elementos necessários à validação da aplicação da*

*isenção concedida nas faturas emitidas, e que nos mereceu o devido tratamento e o respetivo ajustamento das correções apuradas.*

*Mais uma vez, reforçamos a ideia que o presente caso não se reporta a um apuramento à posteriori do correto preenchimento do DAU, mas sim, à verificação do cumprimento da lei, nomeadamente, a obrigação de comprovar que os montantes que a Exponente considerou como isentos nas faturas por si emitidas, nos termos do referido normativo, foram devidamente aplicadas.*

*Não basta para o efeito que se invoque a alínea f), n.º 1, art.º 13º do CIVA, por oposição desta norma na fatura, para que os serviços conexos com uma importação de bens sejam considerados isentos de imposto, mas sim, a demonstração que estes serviços foram já sujeitos a IVA, encontrando-se incluídos no valor tributável calculado no DAU.*

*Ora, se a sociedade emite a fatura em tempo anterior à definição do valor tributável, como alega, desde logo cá por terra que este consiga garantir que o valor isento estará incluído no valor tributário do DAU, do qual, como também afirma, não depende de si e ainda não foi apurado.*

*Conforme temos vindo a referir no decorrer da presente informação, a questão que se nos coloca no âmbito deste procedimento inspetivo, é a aferição dos valores declarados nas DP de IVA entregues pela sociedade relativa ao ano de 2013, com especial enfoque nos valores declarados no respetivo campo 8.*

*Para esse controlo ser efetuado, há necessidade de verificar o cumprimento dos condicionalismos para a aplicação da referida isenção nas faturas emitidas, pelo que, para além solicitados por diversas vezes no âmbito do procedimento externo, foram ainda objeto de notificação, aliás, de duas notificações efetuadas, onde a sociedade não só foi alertada para a falta de organização da contabilidade, como também para a falta documental existente, que não permitia validar os montantes inscritos nas DP de IVA.*

*Apesar destas diligências, que se arrastaram por um período temporalmente extenso, a sociedade manteve a sua "posição", não*

*manifestando esforço no sentido de satisfazer as lacunas que se manifestaram, e que resultaram na impossibilidade de validação das isenções aplicadas nas faturas emitidas e, por conseguinte, na validação dos montantes inscritos no campo 8, das DP de IVA.*

*Ponto 4:*

*Relativamente às faturas emitidas ao cliente nacional "C...", concluímos que não basta a menção da sigla "DDP" (Incoterm) na fatura emitida, para que se considere que todos os valores conexos com a importação foram incluídos na fatura comercial do exportador e, como tal, considerados para efeitos de valor tributável da importação.*

*Com efeito, apuramos que foram faturados serviços pela sociedade "A..." ao cliente nacional, em que foi aplicada a isenção ao abrigo do art.º 13º do CIVA, que não foram englobados no valor tributável aduaneiro, pelo que a aplicação da isenção foi efetuada incorretamente.*

*Ponto 5:*

*Em resultado do exposto, no ano de 2013, a sociedade declarou valores no campo 8 das declarações periódicas de IVA entregues sem, contudo, comprovar o cumprimento dos condicionalismos para a aplicação da isenção de IVA nas operações, conforme determina a alínea f), do n.º 1, do artigo 13º do Código do IVA.*

*Face ao exposto, tendo em conta os elementos agora apresentados, foram efetuados ajustamentos aos valores apurados de acordo com o quadro seguinte.*

Base tributável - Operações não isentas ao abrigo da al. f), nº 1, art.º 13º do CIVA			
Período	Correções apuradas no Projeto Relatório de Inspeção (1)	Faturação e DAU apresentado em sede de Dto. Audição (2)	Correções a efetuar (3)=(1)-(2)
2013/01	79 243,73 €	2 193,54 €	77 050,19 €
2013/02	43 785,10 €	115,54 €	43 669,56 €
2013/03	35 131,20 €	4 142,80 €	30 988,40 €
2013/04	34 248,49 €	4 322,87 €	29 925,62 €
2013/05	38 864,20 €	532,00 €	38 332,20 €
2013/06	121 456,93 €	532,00 €	120 924,93 €
2013/07	184 482,31 €	0,00 €	184 482,31 €
2013/08	126 104,05 €	0,00 €	126 104,05 €
2013/09	37 907,39 €	0,00 €	37 907,39 €
2013/10	13 093,11 €	495,72 €	12 597,39 €
2013/11	27 345,33 €	2 721,74 €	24 623,59 €
2013/12	28 160,83 €	0,00 €	28 160,83 €
<b>Total</b>	<b>769 822,67 €</b>	<b>15 056,21 €</b>	<b>754 766,46 €</b>

*Deste modo, existe a falta de liquidação de imposto, à taxa normal vigente neste exercício, no montante de €173.596,29, conforme dispõe o n.º 1, do artigo 18º do Código do IVA, discriminado por período conforme quadro seguinte.*

Imposto sobre o Valor Acrescentado - Correções a efetuar		
Período	Base tributável (3)	Imposto em Falta (4) = (3) x 23%
2013/01	77 050,19 €	17 721,54 €
2013/02	43 669,56 €	10 044,00 €
2013/03	30 988,40 €	7 127,33 €
2013/04	29 925,62 €	6 882,89 €
2013/05	38 332,20 €	8 816,41 €
2013/06	120 924,93 €	27 812,73 €
2013/07	184 482,31 €	42 430,93 €
2013/08	126 104,05 €	29 003,93 €
2013/09	37 907,39 €	8 718,70 €
2013/10	12 597,39 €	2 897,40 €
2013/11	24 623,59 €	5 663,43 €
2013/12	28 160,83 €	6 476,99 €
<b>Total</b>	<b>754 766,46 €</b>	<b>173 596,29 €</b>

D. Na sequência da inspeção foram efectuadas correcções em sede de IVA e emitidas as respectivas liquidações no valor global de € 173.596,28, que a Requerente aceitou parcialmente, conforme se sintetiza no quadro que segue:

Liquidação	Período	Valor	Correção aceite	Valor a impugnar
...	1301M	17.721,54 €	3.438,34 €	14.283,20 €
...	1302M	10.044,00 €	1.947,21 €	8.096,79 €
...	1303M	7.127,33 €	1.164,06 €	5.963,27 €
...	1304M	6.882,89 €	1.898,91 €	4.983,98 €
...	1305M	8.816,41 €	2.001,80 €	6.814,61 €
...	1306M	27.812,73 €	1.285,08 €	26.527,65 €
...	1307M	42.430,93 €	9.205,29 €	33.225,64 €
...	1308M	29.003,93 €	3.020,99 €	25.982,94 €
...	1309M	8.718,70 €	3.413,93 €	5.304,77 €
...	1310M	2.897,40 €	1.476,64 €	1.420,76 €
...	1311M	5.663,43 €	2.103,78 €	3.559,65 €
...	1312M	6.476,99 €	2.866,65 €	3.610,34 €
		<b>173.596,28 €</b>	<b>33.822,68 €</b>	<b>139.773,60 €</b>

E. As correcções de que a Requerente discorda respeitam a:

- prestações de serviços de transporte marítimo ocorridas antes do desalfandegamento dos bens, pelo motivo de não ter sido apresentado o Documento Administrativo Único (“DAU”) e assim não ter sido demonstrado que o valor isento na faturação emitida pela Requerente está englobado no valor tributável da importação; O valor total dos serviços em relação aos quais a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que foi indevidamente aplicada a isenção de imposto, ascende a € 287.005,36, o que determina IVA em falta no valor de € 66.011,23;
- serviços de transporte marítimo prestados ao cliente “C...”, pelo motivo de o valor destes serviços, isentos de IVA, não ter sido incluído (pelo importador) no valor tributável da importação, constante do DAU, para efeitos de ser sujeito a tributação em sede de IVA; o valor total dos serviços em relação aos quais a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que foi indevidamente aplicada a isenção de imposto, ascende a € 320.705,93, o que determina IVA em falta no valor de € 73.762,36;

F. A Requerente é uma entidade transitória, que não tem qualquer intervenção no processo de importação, e liquidação do respetivo imposto, dos bens dos seus clientes /importadores;

- G. Após a prestação dos referidos serviços, a Requerente emite a factura ao cliente (em regra, enviando-a ao despachante) pelos serviços de transporte prestados – isenta de IVA nos termos do artigo 13.º n.º 1 alínea f) do Código do IVA – em momento anterior ao desalfandegamento dos bens, uma vez que a mesma deverá ser apresentada no momento da importação/despacho dos bens;
- H. O IVA liquidado foi pago em 28-04-2018, através da utilização de créditos da Requerente, como consta das liquidações juntas como documentos n.ºs 1 a 12;
- I. Em 23-07-2018, o Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

## **2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto**

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo.

Não se provou se o valor das prestações de serviços a que a Requerente aplicou o regime da alínea f) do n.º 1 do artigo 13.º do CIVA foi incluído no valor tributável das importações com que estavam conexionados.

## **3. Matéria de direito**

O artigo 144.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, estabelece que «os Estados-Membros isentam as prestações de serviços relacionadas com a importação de bens e cujo valor se encontre incluído no valor tributável em conformidade com a alínea b) do n.º 1 do artigo 86.º».

«Nas importações de bens, o valor tributável é constituído pelo valor definido para efeitos aduaneiros pelas disposições comunitárias em vigor» e «inclui os seguintes elementos, caso não estejam já incluídos: (...) b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, de embalagem, de transporte e de seguro, verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens no território do Estado-Membro de importação, bem



*como as despesas decorrentes do transporte para outro lugar de destino no território da Comunidade, se este lugar for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador do imposto»* .[artigos 85.º e 86.º, n.º 1, alínea b), da Directiva n.º 2006/112/CE].

Em sintonia com estas normas o CIVA estabelece no artigo 13.º, n.º 1, alínea f), que *«estão isentas do imposto (...) as prestações de serviços conexas com a importação cujo valor esteja incluído no valor tributável das importações de bens a que se refiram, conforme o estabelecido na alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º»* e no artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, que *«o valor tributável dos bens importados é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor»* e *«inclui, na medida em que nele não estejam compreendidos (...) as despesas acessórias, tais como despesas de comissões, embalagem, transportes e seguros, verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional, ou outro lugar de destino no território da Comunidade se este for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador na importação, com exclusão das despesas de transporte a que se refere a alínea t) do n.º 1 do artigo 14.º»*.

A Requerente efectuou o ano de 2013 operações conexas com importações a que aplicou a isenção prevista no artigo 13.º, n.º 1, alínea f), do CIVA.

Na sequência de uma inspecção relativas a operações conexas com importações, efectuadas no ano de 2013, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou correcções no valor global de € 173.596,28.

A Requerente aceitou correcções, no valor de € 33.822,68, relativas a serviços prestados após o desalfandegamento, discordando das correcções de outros dois tipos, relativas a operações anteriores ao desalfandegamento, a que aplicou aquela isenção:

- as relativas a prestações de serviços de transporte marítimo ocorridas antes do desalfandegamento dos bens, pelo motivo de não ter sido apresentado o Documento Administrativo Único (“DAU”) e assim não ter sido demonstrado que o valor isento na fatura emitida pela Requerente está englobado no valor tributável da importação; o valor total dos serviços em relação aos quais a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que foi indevidamente aplicada a isenção de imposto, ascende a € 287.005,36, o que determina IVA em falta no valor de € 66.011,23;

- as relativas a serviços de transporte marítimo prestados ao cliente “C...”, pelo motivo de o valor destes serviços, isentos de IVA, não ter sido incluído (pelo importador) no valor tributável da importação, constante do DAU, para efeitos de ser sujeito a tributação em sede de IVA; o valor total dos serviços em relação aos quais a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que foi indevidamente aplicada a isenção de imposto, ascende a € 320.705,93, o que determina IVA em falta no valor de € 73.762,36.

No essencial, a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira assumida no Relatório da Inspeção Tributária, definida após o exercício do direito de audição, baseia-se no seguinte entendimento:

- da alínea b) n.º 2 do artigo 17º do CIVA, para que remete o seu artigo 13.º, n.º 1, alínea f), conclui-se que a aplicação da isenção ao prestador dos serviços depende da prova de que o seu valor foi incluído no valor tributável dos bens importados;
- a contabilidade da Requerente apresenta irregularidades e não permitia apurar se o valor dos serviços a que foi aplicada a isenção foi incluído no valor tributável dos bens importados, designadamente por a Requerente não possuir os respectivos DAU [abreviatura do documento administrativo único, previsto nas Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário aprovadas no Regulamento (CEE) n.º 2454/93, da Comissão, de 02-07-1993];
- *«a aplicação da referida isenção de IVA terá obrigatoriamente de ser tratada, operação a operação, fatura a fatura, tendo sempre por base a imposição apontada no normativo, ou seja, a inclusão do montante isento na fatura, no valor tributário da importação (DAU)»;*
- *«não antevemos outra forma de verificar o condicionalismo aposto no normativo, nomeadamente, a comprovação de que os montantes isentos na fatura por si emitida foram incluídos no valor tributável da importação, sem ter acesso ao respetivo DAU»;*
- essa falta dos DAU, documentos de suporte dos registos contabilísticos relativos às operações em causa, constitui uma deficiência da contabilidade da

Requerente, em face do preceituado no nos artigos 29.º, n.º 1, alínea g) e 44.º do CIVA, pelo que, força do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT, cessa a presunção de veracidade das declarações e contabilidade da Requerente, prevista no n.º deste artigo 75.º, por, passando a ser sobre a Requerente que recai o ónus da prova dos pressupostos da isenção;

- relativamente ao cliente C..., apurou-se que o valor dos serviços prestados pela Requerente não foi incluído no valor tributável dos bens importados, pelo que não se aplica a isenção.

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- não existe no Direito da União Europeia, nem na legislação interna qualquer condição limitadora da isenção prevista no artigo 13.º, n.º 1, alínea f), do Código do IVA;
- o artigo 144.º da Diretiva 2006/112/CE (“Diretiva IVA”) estabelece que os Estados-Membros devem isentar “as prestações de serviços relacionadas com a importação de bens e cujo valor se encontre incluído no valor tributável em conformidade com a alínea b) do n.º 1 do artigo 86.º”;
- ao fazerem referência a que o valor das prestações de serviços de transporte “*se encontre incluído no valor tributável*” da importação, a Diretiva IVA e o Código do IVA estão a atribuir à entidade que realiza a importação (e não às entidades que prestam os serviços anteriores à importação – o caso da Requerente) o ónus legal de declarar no valor tributável da importação o valor dos serviços relacionados com essa mesma importação;
- retirar do âmbito da isenção prevista no artigo 13.º n.º 1 alínea f) do Código do IVA os serviços de transporte e respetivas despesas acessórias anteriores à importação, apenas porque o prestador de serviços não tem (nem tem de ter) na sua posse o DAU que é um documento do importador e cuja disponibilização à Requerente está dependente da vontade desse mesmo importador, é limitar sem fundamento legal a aplicação da isenção prevista no artigo 13.º n.º 1 alínea f) do Código do IVA;

- ainda que o valor tributável da importação apurado no momento do desalfandegamento não tenha em consideração o valor dos serviços de transporte, uma verificação a posteriori pela AT apenas pode constituir fundamento de liquidação adicional de IVA na esfera do importador dos bens, por se tratar de IVA devido na importação, e nunca na esfera da entidade que prestou os serviços em momento anterior à importação;
- o ónus de provar de que o valor dos serviços de transporte foi sujeito a IVA por via da sua inclusão no valor tributável da importação cabe à AT e não à Requerente, nos termos do artigo 74.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”), uma vez que é a AT que valida o valor tributável da importação e procede à respetiva liquidação do imposto;
- a Requerente não goza de qualquer possibilidade de intervenção ou poder decisório relativamente aos valores que são declarados pelo despachante / importador no DAU (e validados pela AT), terminando a sua intervenção com a disponibilização da fatura dos serviços de transporte prestados antes da importação dos bens;
- mesmo que se entendesse que o ónus da prova cabia à Requerente, este ficou cumprido por parte da Requerente com a identificação dos clientes e das respetivas prestações de serviços de transporte de bens realizadas antes da importação em sede de inspeção tributária, permitindo assim à AT verificar se tais valores foram incluídos no valor tributável da importação, através do DAU que está na sua posse, nos termos do artigo 74.º n.º 2 da LGT;
- a atuação da AT neste processo, para além de não ser conforme com a lei, não cumpriu com os princípios do inquisitório, da verdade material e da justiça. Cabe à AT proceder à realização de diligências de prova que, no exercício dos seus poderes de autoridade, lhe permite obter documentação de terceiros (DAU), de forma a verificar se o valor dos serviços de transporte foi efetivamente incluído no valor tributável da importação;
- as liquidações adicionais de IVA emitidas pela AT, sem que esta anteriormente verificasse se os serviços de transporte foram ou não incluídos no valor tributável da importação e aí sujeitos a tributação, poderão constituir uma clara

violação do princípio da não dupla tributação, e em consequência uma violação do princípio fundamental da justiça consagrado no artigo 266.º n.º 2 da CRP.

Na sua Resposta ao pedido de pronúncia arbitral, a Autoridade Tributária e Aduaneira sugere, *«tendo o Tribunal dúvidas sobre a interpretação do artigo 144.º da Directiva IVA, desde já se requer o reenvio prejudicial, formulando ao Tribunal de Justiça da União Europeia, as seguintes questões:*

- *A aplicação da isenção deve operar, mesmo quando o valor dos serviços não foi incluído no valor tributável da importação?*
- *O ónus da prova de que o valor dos serviços foi incluído no valor tributável da importação é do sujeito passivo ou das Administrações Fiscais dos Estados Membros?»*

A Requerente, nas suas alegações, refere o seguinte, sobre o reenvio:

- *«não tem nada a opor quanto ao reenvio das questões prejudiciais, suscitadas pela Requerida para o TJUE. Contudo, no caso em apreço, a Requerente não vê a necessidade de tal reenvio, uma vez que estão reunidos os requisitos para a sua dispensa, de acordo com a o Acórdão Cilfit de 06.10.82 (Processo 283/81) do TJUE»;*
- *«em relação à questão do ónus da prova colocada pela Requerida, parece à Requerente que esta deverá ser respondida à luz do disposto no artigo 74.º da LGT e não do Direito da União Europeia, pelo que também neste caso não se antecipa a necessidade de enviar a respetiva questão prejudicial para o TJUE»*

Afigura-se que a Requerente tem razão quanto à não aplicação do Direito da União para resolver a questão do ónus da prova, pois o artigo 144.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, que é a única norma invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira para justificar o reenvio, não tem qualquer referência, mesmo implícita, ao ónus da prova, sendo uma norma dirigida aos Estados-Membros, determinando que *«os Estados-Membros isentam as prestações de serviços relacionadas com a importação de*

*bens e cujo valor se encontre incluído no valor tributável em conformidade com a alínea b) do n.º 1 do artigo 86.º».*

Por isso, a questão do ónus da prova tem de ser decidida à face do Direito Interno.

Assim, sendo manifesto que efectuar o reenvio provoca um considerável atraso na decisão do processo, justifica-se que se comece por apreciar a questão do ónus da prova, bem como a questão da violação dos princípios do inquisitório e da verdade material, que devem ser decididas à face do Direito Interno.

Pela mesma razão de celeridade, indispensável para concretização do direito à tutela judicial efectiva (artigo 20.º, n.ºs 1 e 5, da CRP), só será de efectuar o reenvio prejudicial se a resolução de questões de Direito da União for imprescindível para a decisão da causa.

### **3.1. Questão do ónus da prova**

As regras do ónus da prova no procedimento tributário constam do artigo 74.º da LGT, que estabelece o seguinte:

#### **Artigo 74.º**

##### **Ónus da prova**

*1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*

*2. Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correcta identificação junto da administração tributária.*

*3. Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação.*

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, existindo irregularidades na escrita da Requerente, cessa a presunção de veracidade que estabelece o artigo 75.º, n.º 1, da LGT, por força da alínea a) do seu n.º 2.

No caso em apreço, a Requerente defende que, a recair sobre si o ónus da prova, ele ficou satisfeito, à face do preceituado no n.º 2 do artigo 74.º da LGT, por ter identificado todos os importadores a quem prestou serviços e a Autoridade Tributária e Aduaneira ser possuidora dos DAU relativos a todas as importações.

De facto, a Autoridade Tributária e Aduaneira tem acesso à generalidade dos DAU, como resulta do Manual da Declaração Aduaneira de Importação publicado pela Autoridade Tributária e Aduaneira ( <sup>1</sup> ). Designadamente da página 101 «*Arquivo*».

Aliás, nem é apenas nesta orientação administrativa divulgada pela Autoridade Tributária e Aduaneira que resulta a disponibilidade da generalidade dos DAU, pois nas Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (vigente em 2013) inclui-se o Anexo 37, «*Instruções de Utilização do Documento Administrativo Único*», em que se estabelece, no Título I - Observações gerais, A. Apresentação geral, alínea c) que «***o exemplar n.º 6, que é conservado pelas autoridades do Estado-Membro em que são cumpridas as formalidades de importação***».

Assim, tem de se concluir que, ao identificar os importadores/despachantes que emitiram os DAU, a Requerente deu satisfação ao previsto no n.º 2 do artigo 74.º da LGT, pois «*os elementos de prova dos factos*» estavam «*em poder da administração tributária*», obrigada a conservar o exemplar 6, e a Requerente procedeu «*à sua correcta identificação junto da administração tributária*».

Por isso, satisfeito pela Requerente o ónus da prova, a dúvida que subsista sobre a inclusão do valor dos serviços no valor tributável que consta dos DAU tem de ser valorada processualmente a favor da Requerente e não contra ela, o que se reconduz, em termos

---

<sup>1</sup> Disponível em:

[http://info-aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/legislacao\\_aduaneira/manuais\\_doelib/Documents/manual\\_dau\\_importacao\\_vrs\\_1\\_act\\_19.pdf](http://info-aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/legislacao_aduaneira/manuais_doelib/Documents/manual_dau_importacao_vrs_1_act_19.pdf)

processuais, a uma situação equivalente à de ter feito a prova de que o valor dos serviços foi incluído no valor tributável referido nos DAU.

Assim, o pedido de pronúncia arbitral procede, por a liquidação enfermar de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, quanto às prestações de serviços de transporte marítimo relativamente às quais não foi apresentado o DAU, prestações essas no valor global de € 287.005,36, que serviu de base à liquidação de IVA no valor de € 66.011,23.

Por isso, as liquidações impugnadas deverão ser anuladas, na medida em que enfermam deste vício.

### **3.1.1. Questões de conhecimento prejudicado**

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral por este fundamento, fica prejudicado, por ser inútil (artigo 130.º do CPC), a apreciação dos vícios procedimentais invocados pela Requerente, por violação dos princípios do inquisitório e da verdade material.

### **3.2. Questão dos serviços de transporte marítimo prestados ao cliente “C...”**

Relativamente a este cliente da Requerente foi liquidado IVA no valor de € 73.762,36, relativamente a serviços de transporte marítimo no valor de € 320.705,93, por este importador não ter incluído o valor dos serviços no valor tributável da importação, constante do DAU, para efeitos de ser sujeito a tributação em sede de IVA.

Quanto a esta questão, poderá equacionar-se com pertinência a pergunta sugerida pela Autoridade Tributária e Aduaneira de saber se *«a aplicação da isenção deve operar, mesmo quando o valor dos serviços não foi incluído no valor tributável da importação»*.

A Requerente entende que deve ser dispensado o reenvio, por esta questão ter solução clara a face do Direito da União e estar resolvida no acórdão do TJUE de 04-10-2017, proferido no processo C-273/16, em que se decidiu o seguinte:



*O artigo 144.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lido em conjugação com o artigo 86.º, n.º 1, alínea b), da mesma diretiva, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, que prevê, para a aplicação da isenção do imposto sobre o valor acrescentado às prestações acessórias, incluindo os serviços de transporte, não apenas que o seu valor esteja incluído no valor tributável, mas também que essas prestações tenham sido efetivamente sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado para efeitos aduaneiros no momento da importação.*

Afigura-se que este acórdão não dá resposta à questão sugerida pela Autoridade Tributária e Aduaneira pois está em causa saber se se aplica a isenção quando o valor das prestações acessórias não foi incluído no valor tributável, ao contrário do que sucedeu na situação subjacente àquele acórdão.

No entanto, a Requerente não equaciona apenas esta questão, mas também a de, no caso de as prestações acessórias não terem sido incluídas no valor tributável, o IVA indevidamente não liquidado ser exigível ao importador e na ao prestador de serviços que deveriam ser incluídos no valor tributável.

E, sobre esta questão, afigura-se ser correcta, no essencial, a argumentação da Requerente, que é corroborada pelo Direito Interno compatível com o Direito da União.

Na verdade, nos termos do artigo 85.º da Directiva n.º 2006/112/CE, «nas importações de bens, o valor tributável é constituído pelo valor definido para efeitos aduaneiros pelas disposições comunitárias em vigor».

Em 2013, vigorava o Código Aduaneiro Comunitário, aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho (doravante “CAC”)<sup>2</sup>, que estabelecia no seu artigo 29.º, n.º 1, que «o valor aduaneiro das mercadorias importadas é o valor transaccional, isto é, o preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, eventual mente, após ajustamento efectuado nos termos dos artigos 32.º e 33.º».

---

<sup>2</sup> O Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, estabeleceu que o Código Aduaneiro da União é aplicável a partir de 1 de maio de 2016.

Nos termos do artigo 32.º, n.º 1, alínea e) do CAC «para determinar o valor aduaneiro por aplicação do artigo 29.º, adiciona-se ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas: (...) e i) as despesas de transporte e de seguro de mercadorias importadas e ii) as despesas de carga e manutenção conexas com o transporte das mercadorias importadas, até ao local de entrada das mercadorias no território aduaneiro da Comunidade».

Como judiciosamente diz a Requerente,

- «ao fazer referência a que o valor das prestações de serviços de transporte “se encontre incluído no valor tributável” da importação, a legislação da União Europeia está a atribuir à entidade que realiza a importação (e não às entidades que prestam os serviços anteriores à importação – o caso da Requerente) o ónus de declarar no valor tributável da importação o valor dos serviços relacionados com essa mesma importação»;
- «não é pelo facto de a entidade que realiza a importação não ter declarado (erroneamente) no valor tributável da importação o valor dessas prestações de serviços, que as prestações de serviços relacionadas e anteriores à importação passam a ser sujeitas e não isentas de IVA»;
- «as prestações de serviços realizadas antes da importação são isentas de IVA porque o respetivo valor vai ou deve ser, por força da lei, declarado no valor tributável da importação»;
- «a imposição por parte dos Serviços de uma condição – cujo preenchimento está dependente de uma entidade terceira – para aplicar a isenção de imposto aos serviços de transporte prestados antes da importação, é desprovida de sentido, uma vez que o valor tributável da importação é apurado pelos próprios serviços aduaneiros da AT mediante informação a prestar pelo importador, não sendo por conseguinte suscetível de não ser escrupulosamente cumprida»;
- «cabe aos serviços aduaneiros da AT, no momento da importação e perante o importador, verificar se os serviços de transporte e respetivas despesas acessórias que precederam a importação estão de facto incluídos no valor tributável dessa importação, exigindo para o efeito a apresentação das respetivas faturas»;

- «retirar do âmbito da isenção prevista no artigo 13.º n.º 1 f) do Código do IVA os serviços de transporte e respetivas despesas acessórias anteriores à importação apenas porque o prestador de serviços não tem (...) na sua posse o DAU que é um documento do importador e cuja disponibilização à Requerente está dependente da vontade desse mesmo importador, é limitar sem fundamento legal a aplicação da isenção prevista no artigo 13.º n.º 1 f) do Código do IVA»;
- «ainda que o valor tributável da importação apurado no momento do desalfandegamento não tenha em consideração o valor dos serviços de transporte, uma verificação a posteriori pela AT apenas pode constituir fundamento de liquidação adicional de IVA na esfera do importador dos bens, por se tratar de IVA devido na importação, e nunca na esfera da entidade que prestou os serviços em momento anterior à importação»;

São correctas estas afirmações da Requerente, pois, como resulta das citadas Disposições de Aplicação do Código Aduaneiro Comunitário, nenhum dos vários exemplares do DAU é destinado ao prestador de serviços anteriores ao desalfandegamento, o que afasta a sua exigência como elemento de apoio contabilístico.

Por outro lado, justifica-se a conclusão da Requerente de que o IVA em falta, no caso de indevida omissão de inclusão no DAU do valor das prestações acessórias no valor tributável, deve ser exigido ao importador, pois é a este que a lei impõe a inclusão do valor dos serviços acessórios no valor tributável e o pagamento do IVA correspondente ao valor desses serviços, sendo o importador, assim, o sujeito passivo nesta situação, nos termos do artigo 18.º, n.º 3, da LGT, por ser este que «está vinculado ao cumprimento da prestação tributária».

Para além disso, devendo a liquidação de IVA ser efectuada pelo prestador de serviços na factura, nos termos do artigo 37.º, n.º 1, do CIVA, este deve emitir a factura sem liquidação de IVA, nos casos em que é aplicável isenção, não havendo qualquer fundamento legal para lhe exigir o pagamento do imposto (fora das situações especiais de responsabilidade solidária previstas no artigo 80.º do CIVA, que têm subjacente situações fraudulentas).

As normas da Directiva n.º 2006/112/CE sobre importações não são incompatíveis com este regime, pois «*o facto gerador ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efectuada a importação de bens*» (artigo 70.º) e no valor tributável do facto gerador do imposto são incluídas as despesas acessórias, designadamente de transporte, por força do disposto no artigo 86.º, n.º 1, alínea b). Por isso, é manifesto que também à face da Directiva n.º 2006/112/CE o sujeito passivo do imposto é o importador, sendo a ele que pode ser exigido o pagamento do imposto, inclusivamente o respeitante ao valor das despesas acessórias.

Nestas condições, estando em causa essencialmente normas de Direito Interno relativas a responsabilidade tributária e sendo clara a sua compatibilidade com o Direito da União, não há necessidade de efectuar o reenvio, designadamente para esclarecimento da primeira questão enunciada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (a única que poderia justificar o reenvio, como se disse).

Na verdade, sendo claro que a responsabilidade pelo pagamento do imposto não pode ser imputada à Requerente, é irrelevante para decisão da causa esclarecer se «*a aplicação da isenção deve operar, mesmo quando o valor dos serviços não foi incluído no valor tributável da importação*».

A irrelevância para decisão da causa da questão de Direito da União suscitada no processo, é um dos fundamentos para afastar o reenvio prejudicial indicados no acórdão do TJUE proferido em 96-10-1982, no Caso Cilfit, Processo n.º 283/81, Recueil, página 3415.

Pelo exposto, procede o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão, pelos fundamentos indicados, não sendo necessário efectuar o reenvio prejudicial requerido.

### **3.2.1. Questões de conhecimento prejudicado**

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto a esta questão dos serviços de transporte marítimo prestados ao cliente “C...”, fica prejudicada, por ser inútil, a apreciação de outras questões colocadas.

## **4. Reembolso do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios**

O IVA liquidado foi pago em 28-04-2018, através da utilização de créditos da Requerente, como consta das liquidações juntas com o pedido de pronúncia arbitral.

Como decorre do exposto, as liquidações enfermam de vícios que justificam a sua anulação parcial, quanto ao montante de € 139.773,60.

A Requerente pede que, na sequência da anulação das liquidações, lhe sejam atribuídos juros indemnizatórios, desde 28-04-2018 até à data em que vier a ser efectuado o reembolso do imposto.

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

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

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

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

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»*.

Os erros que afectam as liquidações são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, que as efectuou por sua iniciativa.

Consequentemente, a Requerente tem ao reembolso das quantias pagas, correspondente à parte das liquidações que é anulada, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT desde a data do pagamento indevido (28-04-2018), até que ocorra o reembolso.

Os juros indemnizatórios são devidos à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4,

do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outra ou outras que alterem a taxa legal), desde a data do pagamento até ao integral reembolso.

## **5. Decisão**

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação parcial das liquidações;
- b) Anular parcialmente as liquidações impugnadas, quanto ao valor global de € 139.773,60 nas partes em que têm como pressuposto as correcções referidas nos pontos 3.1. (€ 66.011,23) e 3.2 (€ 73.762,36) deste acórdão, quanto aos seguintes montantes:

- Liquidação n.º..., relativa ao período 1301 é anulada quanto ao valor de € 14.283,20;
- Liquidação n.º..., relativa ao período 1302 é anulada quanto ao valor de € 8.096,79;
- Liquidação n.º..., relativa ao período 1303 é anulada quanto ao valor de € 5.963,27;
- Liquidação n.º..., relativa ao período 1304 é anulada quanto ao valor de € 4.983,98;
  
- Liquidação n.º..., relativa ao período 1305 é anulada quanto ao valor de € 6.814,61;
- Liquidação n.º..., relativa ao período 1306 é anulada quanto ao valor de € 26.527,65;
- Liquidação n.º..., relativa ao período 1307 é anulada quanto ao valor de € 33.225,64;
- Liquidação n.º..., relativa ao período 1308 é anulada quanto ao valor de € 25.982,94;
- Liquidação n.º..., relativa ao período 1309 é anulada quanto ao valor de € 5.304,77;

- Liquidação n.º..., relativa ao período 1310 é anulada quanto ao valor de € 1.420,76;
  - Liquidação n.º..., relativa ao período 1311 é anulada quanto ao valor de € 3.559,65;
  - Liquidação n.º..., relativa ao período 1312 é anulada quanto ao valor de € 3.610,34;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso acrescido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar a pagar a Requerente a quantia de € 139.773,60, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos referidos no ponto 4 deste acórdão.

## **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 € **139.773,60**.

Lisboa, 10-12-2018

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Clotilde Celorico Palma)



(Emanuel Vidal Lima)