

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 338/2019-T

Tema: IVA – Transmissões de bens. Contrato de comissão.

Decisão Arbitral

Os árbitros Dra. Maria Fernanda Maçãs (árbitro presidente), Dra. Ana Moutinho Nascimento e Dr. Ricardo Rodrigues Pereira (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 13 de maio de 2019, a sociedade comercial **A...**, NIPC..., com sede em ..., ..., ..., ..., República da Irlanda (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, alterado pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, pelo artigo 9.º da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro e pelo artigo 17.º da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), com vista à pronúncia deste tribunal relativamente à:

- Declaração de ilegalidade e anulação da liquidação adicional de IVA n.º 2017..., referente ao período de 201706T;
- Reembolso do montante de imposto de € 158.095,39, acrescido de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais.

A Requerente juntou 7 (sete) documentos (alguns deles redigidos originariamente em língua inglesa e em língua espanhola, tendo a Requerente, notificada para o efeito, apresentado a respetiva tradução), não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

2. Como resulta do pedido de pronúncia arbitral (doravante, *PPA*), a Requerente faz assentar a impugnação dos atos tributários controvertidos, sumariamente, no seguinte:

A Requerente é uma sociedade não residente e sem estabelecimento estável em Portugal, com sede social na República da Irlanda, cujo objeto social inclui, entre outras atividades, a organização de processos de venda eletrónica de equipamentos e maquinaria pesada, que decorrem num sítio da web cujo domínio é da titularidade da Requerente.

No âmbito da sua atividade económica, a Requerente realiza, em Portugal, algumas operações tributáveis em sede de IVA, motivo pelo qual se encontra aqui registada, apenas para efeitos de IVA, tendo optado por não nomear representante fiscal em território nacional.

Face ao seu modelo de negócio, a Requerente encontra-se regularmente em posição de excesso de IVA a deduzir, isto é, posição na qual o montante de IVA suportado nas operações passivas excede o montante do IVA liquidado nas operações ativas. Porquanto, por um lado, nas operações passivas “adquire” equipamento e maquinaria (aquisição ficcionada pelo legislador, apenas para efeitos de IVA) ou procede a pagamentos antecipados a sujeitos passivos residentes em território nacional, suportando o correspondente IVA, à taxa de 23%; por outro lado, nas operações ativas, “vende” esse mesmo equipamento e maquinaria (venda ficcionada pelo legislador, apenas para efeitos de IVA) a sujeitos passivos que, na maior parte dos casos, residem fora de Portugal (na União Europeia ou em países terceiros), as quais se encontram isentas de IVA ao abrigo do artigo 14.º do Código do IVA e do artigo 14.º do RITI. Sendo que as isenções aplicáveis às operações ativas são “completas”, ou seja, não limitam o direito à dedução do IVA suportado pela Requerente nas operações passivas, ao abrigo do parágrafo I) da alínea a) do artigo 20.º do Código do IVA e do n.º 2 do artigo 19.º do RITI.

Tal como já sucedera anteriormente, a Requerente solicitou o reembolso do montante de IVA a deduzir em excesso, por referência à entrega da declaração periódica do segundo trimestre de 2017; o montante de IVA em excesso, à data, era de € 158.095,39.

Nessa sequência, a Requerente foi sujeita a um procedimento inspetivo que culminou com o indeferimento do aludido pedido de reembolso de IVA; posteriormente, a Requerente foi notificada da liquidação de IVA controvertida.

A Requerente é uma referência de mercado na organização de processos de venda eletrónica de diversos tipos de equipamento e maquinaria pesados, sendo que a sua proposta de valor reside na oferta de uma plataforma eletrónica, em formato *Marketplace*, através do qual permite publicitar a disponibilidade para venda daquele tipo de equipamento e maquinaria e a consequente concretização do negócio entre vendedores e compradores; ou seja, a Requerente promove o encontro entre a oferta (quem pretende vender) e a procura (quem pretende adquirir).

Apesar de a proposta de valor da Requerente servir ambas as partes, a sua remuneração é suportada apenas pelos potenciais vendedores, sob a forma de uma comissão de venda, a qual se torna devida sempre que o equipamento e maquinaria seja efetivamente vendido e é geralmente deduzida dos proveitos da venda do equipamento a transferir para os vendedores nacionais.

A Requerente implementa dois modelos de remuneração distintos, a saber:

(i) Um primeiro – que é o modelo de remuneração estrutural da Requerente – em que os vendedores nacionais comprometem-se a remunerar a Requerente de acordo com uma percentagem a aplicar sobre o valor de venda do equipamento na plataforma eletrónica.

Ao abrigo deste modelo, sempre que o comprador não seja residente em Portugal, a Requerente encontrar-se-á em posição de crédito de IVA, pois suporta o IVA nas aquisições (ficcionalas pelo legislador, apenas para efeitos de IVA) ao vendedor nacional e beneficia de uma isenção completa na venda (igualmente ficcionala) ao comprador.

(ii) Um segundo – que é pontualmente usado pela Requerente – em que a Requerente dá uma garantia de preço de venda do equipamento ao vendedor nacional, ao qual deduz logo uma comissão sobre o montante da garantia de preço, comprometendo-se a efetuar o adiantamento do preço garantido, deduzido da respetiva comissão, em data anterior à respetiva venda a um comprador através da mencionada plataforma eletrónica, e obtém o direito a uma

percentagem substancial (20% ou 30%) da parte do preço de venda ao comprador que exceda o montante da dita garantia. Ainda dentro deste modelo, pode ocorrer uma variação, ao abrigo da qual a Requerente dá uma garantia de preço de venda do equipamento ao vendedor nacional, comprometendo-se a efetuar o adiantamento do preço garantido, em data anterior à respetiva venda a um comprador através da sua plataforma eletrónica, e obtém o direito à totalidade da parte do preço de venda ao comprador que exceda o montante da dita garantia.

Ao abrigo deste segundo modelo a Requerente encontra-se geralmente em posição de crédito de IVA, uma vez que suporta IVA nas aquisições (ficcionalas pelo legislador, apenas para efeitos de IVA) ao vendedor nacional e beneficia de uma isenção completa na venda (também ficcionala) ao comprador, sempre que este não seja residente em Portugal.

Torna-se assim evidente o motivo pelo qual a Requerente se encontrava em posição de crédito de IVA por referência aos períodos em causa.

O conteúdo dos direitos e obrigações assumidos pela Requerente na sua relação com os potenciais vendedores nacionais encontra-se vertido nos contratos celebrados com cada um deles, os quais são denominados como “*Marketplace services agreement*” ou “*Listing agreement*”; tais contratos devem qualificar-se como contratos de comissão comercial, enquanto modalidade de mandato sem representação.

A Requerente age em nome próprio mas por conta dos comitentes, isto é, dos potenciais vendedores nacionais, na venda do equipamento destes aos respetivos compradores, através de processos de venda que decorrem na mencionada plataforma eletrónica; assim, juridicamente, apenas se realiza uma transmissão do equipamento e esta ocorre diretamente dos vendedores nacionais para os compradores, sem que a propriedade do equipamento se detenha na esfera jurídica da Requerente.

Deste modo, torna-se evidente que a Requerente não detém, nem pode deter, inventário, uma vez que nunca adquire a propriedade dos equipamentos e maquinaria.

Neste enquadramento, mal andou a AT em ter enquadrado juridicamente as operações como verdadeiras transmissões de bens, negando o pedido de reembolso do IVA com base em alegada discrepância na detenção da propriedade do equipamento e maquinaria, pelo que a liquidação de IVA controvertida deve ser anulada e, por consequência, dever ser promovido o reembolso de € 158.095,39 a favor da Requerente.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 15 de maio de 2019.

4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea *a*) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea *a*), do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 01 de julho de 2019, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 22 de julho de 2019.

6. No dia 29 de setembro de 2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela improcedência da presente ação, com a sua conseqüente absolvição do pedido.

A Requerida não juntou documentos e não requereu a produção de quaisquer outras provas, tendo procedido à junção aos autos do respetivo processo administrativo (doravante, *PA*).

7. A Requerida alicerçou a sua Resposta, essencialmente, na seguinte argumentação:

A Requerente afirmou no procedimento inspetivo que não tem stocks, pelo que se terá de concluir que todos os equipamentos comprados foram vendidos.

Contudo, observando as vendas comunicadas pela Requerente, desde 2013, percebe-se que são de valor inferior às aquisições que diz ter. Uma vez que é a própria Requerente a afirmar

que inexistem stocks, afastada que está a possibilidade de venda abaixo do preço de aquisição, existe uma omissão das vendas efetuadas.

Nesta conformidade, a AT está impedida de considerar que exista direito a reembolso de IVA no montante indicado pela Requerente, pelo que esse pedido tem de ser indeferido e, conseqüentemente, o ato impugnado terá de se manter válido.

8. O Tribunal dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, concedeu prazo para a apresentação de alegações escritas facultativas e sucessivas, tendo fixado o dia 22 de janeiro de 2019 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

9. Apenas a Requerente apresentou alegações, nas quais reiterou a posição anteriormente assumida no pedido de pronúncia arbitral.

II. SANEAMENTO

10. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (cf. artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

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

O processo não enferma de nulidades.

Não foram invocadas quaisquer exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

11. Com relevo para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente é uma sociedade não residente e sem estabelecimento estável em Portugal, com sede social em ..., na República da Irlanda, cujo objeto social inclui, entre outras atividades, a organização de processos de venda eletrónica (leilões eletrónicos) de equipamentos e maquinaria pesada que decorrem no sítio da web [http: ...](http://...) cujo domínio é da titularidade da Requerente. [cf. PA]

b) A Requerente encontra-se registada em Portugal, somente para efeitos de IVA, sob o CAE 466690, “Comércio por Grosso de Outras Máquinas e Equipamentos”, estando enquadrada no regime de periodicidade normal trimestral, desde 28.04.2009, tendo optado por não nomear representante fiscal em território nacional. [cf. PA]

c) A Requerente é uma referência de mercado na organização de processos de venda eletrónica de diversos tipos de equipamento e maquinaria pesada.

d) Neste contexto, a proposta de valor da Requerente reside na oferta de uma plataforma eletrónica, em formato *marketplace*, que permite publicitar a disponibilidade para venda daquele tipo de equipamento e maquinaria e a consequente concretização do negócio entre vendedores e compradores, ou seja, promove o encontro entre a oferta (quem pretende vender) e a procura (quem pretende adquirir). [cf. PA]

e) Os negócios são concretizados através de um processo de venda eletrónica (leilão eletrónico), a decorrer na referida plataforma, sendo o equipamento adquirido pelo comprador que fizer a licitação de valor mais elevado. [cf. PA]

f) O conteúdo dos direitos e obrigações assumidos pela Requerente na sua relação com os potenciais vendedores nacionais encontra-se vertido nos contratos celebrados com cada um deles, os quais são denominados “*Marketplace Services Agreement*” / “Contrato de Prestação de Serviços de Marketplace” ou “*Listing Agreement*” / “Contrato para Listagem”. [cf. documentos n.ºs 5.1 a 5.6 anexos ao PPA]

g) No decurso do ano de 2017, foram objeto de execução os seguintes contratos celebrados entre a Requerente e vendedores nacionais:

(i) “*Marketplace Services Agreement*” / “*Contrato de Prestação de Serviços de Marketplace*” celebrado com o “GRUPO B..., S. A.” (na qualidade de vendedor), NIPC...– que aqui se dá por inteiramente reproduzido –, no qual foi estabelecido, além do mais, o seguinte [cf. documento n.º 5.1 anexo ao PPA]:

«**1. Objeto do Contrato.** *O presente Contrato estabelece os respetivos direitos, obrigações e compromissos das partes relativamente à listagem e publicidade do Equipamento para venda no(s) Marketplace(s) a potenciais compradores.*

(...)

3. Tipo de Consignação/Transação e Autorização de Venda; Comissões. *Nos termos do presente Contrato, o Vendedor consigna, pelo presente, à A... o Equipamento listado no Anexo A e autoriza a A... a listar e publicitar o Equipamento no(s) seu(s) Marketplace(s).*

(...)

Condições e Comissões

Garantia. *O mínimo líquido garantido de receita para o Vendedor, pela venda do Equipamento listado no Anexo A é de € 350.000,00.*

Receita de vendas progressiva. *Quaisquer receitas das vendas do Equipamento acima da Garantia serão divididas 0/100, sendo 0% para o Vendedor e 100% para a A... .*

Disponibilidade do Equipamento. *A Garantia estabelecida acima está dependente de todo o Equipamento ser disponibilizado à A..., para permitir que esta inspecione e comercialize o Equipamento para venda no(s) Marketplace(s), até 31 de março de 2017 (“Data da Venda”). A Data da Venda pode ser livremente modificada pela A... . Se o Equipamento, na sua totalidade, não for disponibilizado para ser colocado à venda até à Data da Venda, será mutuamente acordado, de boa-fé, pelas partes, um valor revisto da Garantia. Se as partes não conseguirem chegar a acordo relativamente à revisão da Garantia, a Garantia aqui especificada será*

nula e sem efeito e o Equipamento será vendido com base numa comissão fixa, sendo a Taxa da Comissão de 10%.

Venda Antecipada. *A A... reserva-se o direito de vender o Equipamento antes da Data de Venda agendada, a um comprador que aceite comprar o Equipamento pelo preço de compra que resulte numa receita para o Vendedor igual ou superior ao mínimo líquido garantido do(s) item (ns).*

(...)

Pagamento. *Relativamente ao Equipamento inspecionado antes de 16 de dezembro de 2016 o pagamento será feito ao Vendedor em 22 de dezembro de 2016, desde que tenha ocorrido o seguinte: (...) (iii) recebimento de uma fatura com IVA válida (...) O remanescente do valor da Garantia será pago no prazo de 15 (quinze) dias úteis após a inspeção dos itens.»*

(ii) *“Listing Agreement” / “Contrato para Listagem” celebrado com a “C... UNIP., LDA.” (na qualidade de vendedor), NIPC ...– que aqui se dá por inteiramente reproduzido –, no qual foi estabelecido, além do mais, o seguinte [cf. documento n.º 5.2 anexo ao PPA]:*

«2. Condições Comerciais

Equipamento: *De acordo com os termos e condições deste Contrato para Listagem, o Vendedor autoriza a A... a vender o Equipamento listado no Anexo A.*

Taxa de Comissão (com base no preço de venda final por peça): *O Vendedor paga uma comissão de 8,00%.*

Comissões de listagem: *A Comissão de listagem aplica-se a cada parte do Equipamento conforme estabelecido no Anexo A.*

(...)

4. Instruções para a Transferência Bancária

O pagamento pela A... será feito no prazo de 15 (quinze) dias úteis após a data da venda. (...)

6. Disposições diversas

Registo: Para listar o Equipamento terá de se tornar primeiro um utilizador registado da A... .

(...)

Dados do Equipamento: No Anexo B encontram-se estabelecidos os dados suplementares relativos ao Equipamento necessários para a inspeção e levantamento pelo Comprador.»

(iii) “Marketplace Services Agreement” / “Contrato de Prestação de Serviços de Marketplace” celebrado com a “D..., S. A.” (na qualidade de vendedor), NIPC...— que aqui se dá por inteiramente reproduzido —, no qual foi estabelecido, além do mais, o seguinte [cf. documento n.º 5.3 anexo ao PPA]:

«**1. Objeto do Contrato.** O presente Contrato estabelece os respetivos direitos, obrigações e compromissos das partes relativamente à listagem e publicidade do Equipamento para venda no(s) Marketplace(s) a potenciais compradores.

(...)

3. Tipo de Consignação/Transação e Autorização de Venda; Comissões. Nos termos do presente Contrato, o Vendedor consigna, pelo presente, à A... o Equipamento listado no Anexo A e autoriza a A... a listar e publicitar o Equipamento no(s) seu(s) Marketplace(s).

(...)

Condições e Comissões

Comissão direta

Comissão. 9,5% sobre o preço de venda final do Equipamento (“Taxa da Comissão”).

Comissões Adicionais. O valor combinado global da Listagem. Busca dos Ónus e transferência do título de € 7.550,00 conforme indicado infra.

• **Comissões de listagem.** É cobrada uma taxa de listagem por cada item do Equipamento listado no(s) Marketplace(s). Total das Taxas de Listagem: € 7.550,00. A A... inspecionará o Equipamento antes de colocar o Equipamento no Site e as taxas de Listagem serão deduzidas das receitas da venda.

(...)

Preço Pedido. A A... e o Vendedor acordarão um preço mínimo para cada parte do Equipamento que será vendida através do formato Fazer Oferta da A... (“Preço Pedido”) estabelecido no Anexo A. A A... pode vender o Equipamento a qualquer comprador que aceite comprar o Equipamento pelo preço de compra igual ou superior ao Preço Pedido. Qualquer oferta inferior ao Preço Pedido só pode ser aceite com autorização expressa do Vendedor. A A... terá de informar, semanalmente, o Vendedor de todas as ofertas apresentadas e do estado através de relatório enviado pelo correio.

Pagamento. Receita menos a Comissão e as Taxas Adicionais, será feito cerca de 5 (cinco) dias úteis após o recebimento pela A... do pagamento do Comprador.

4. Requisitos de Exportação/Título

(...) A A... não assumirá a titularidade do Equipamento nem a posse física do equipamento em momento algum. (...)»

(iv) “Listing Agreement” / “Contrato para Listagem” celebrado com a “E..., LDA.” (na qualidade de vendedor), NIPC...– que aqui se dá por inteiramente reproduzido –, no qual foi estabelecido, além do mais, o seguinte [cf. documento n.º 5.4 anexo ao PPA]:

«2. Condições Comerciais

Equipamento: De acordo com os termos e condições deste Contrato para Listagem, o Vendedor autoriza a A... a vender o Equipamento listado no Anexo A.

Taxa de Comissão (com base no preço de venda final por peça): O Vendedor paga uma comissão de 10,00%.

Comissões de listagem: A Comissão de listagem aplica-se a cada parte do Equipamento conforme estabelecido no Anexo A.

(...)

4. Instruções para a Transferência Bancária

O pagamento pela A... será feito no prazo de 15 (quinze) dias úteis após a data da venda. (...)

6. Disposições diversas

Registo: Para listar o Equipamento terá de se tornar primeiro um utilizador registado da A... .

(...)

Dados do Equipamento: No Anexo B encontram-se estabelecidos os dados suplementares relativos ao Equipamento necessários para a inspeção e levantamento pelo Comprador.»

(v) “Marketplace Services Agreement” / “Contrato de Prestação de Serviços de Marketplace” celebrado com a “F..., LDA.” (na qualidade de vendedor), NIPC...– que aqui se dá por inteiramente reproduzido –, no qual foi estabelecido, além do mais, o seguinte [cf. documento n.º 5.5 anexo ao PPA]:

«**1. Objeto do Contrato.** O presente Contrato estabelece os respetivos direitos, obrigações e compromissos das partes relativamente à listagem e publicidade do Equipamento para venda no(s) Marketplace(s) a potenciais compradores.

(...)

3. Tipo de Consignação/Transação e Autorização de Venda; Comissões. Nos termos do presente Contrato, o Vendedor consigna, pelo presente, à A... o Equipamento listado no Anexo A e autoriza a A... a listar e publicitar o Equipamento no(s) seu(s) Marketplace(s).

(...)

Condições e Comissões

Garantia

Garantia Ilíquida. A A... garantirá que o Equipamento listado no Anexo A (“Equipamento”) se vendido através do(s) Marketplace(s) da A..., terá um preço de venda bruto mínimo de € 284.918,00 (“Garantia Ilíquida”).

Comissão. A A... deduzirá da Garantia Ilíquida uma comissão de € 28.492,00 (10% da Garantia Ilíquida).

Comissões Adicionais. O valor combinado global da Comissão de Listagem. Taxa de Busca dos Ónus e Taxa de transferência do título de € 4.304,00 conforme indicado infra.

• **Comissões de listagem.** É cobrada uma taxa de listagem por cada item do Equipamento listado no(s) Marketplace(s). Total das Taxas de Listagem: € 4.304,00.

(...)

Garantia Líquida Mínima. A garantia mínima líquida das receitas para o Vendedor pela venda do Equipamento listado no Anexo A é de € 252.122,00.

Receita de Vendas Progressiva. Qualquer receita de vendas ilíquida do Equipamento acima das Garantia Ilíquida será dividida 70/30, sendo 70% para o Vendedor e 30% para a A... .

Disponibilidade do Equipamento. A Garantia Ilíquida estabelecida acima está dependente de todo o Equipamento ser disponibilizado à A..., para permitir que esta inspecione e comercialize o Equipamento para venda no(s) Marketplace(s), o mais tardar até 30 de novembro de 2016 (“Data da Venda”). A Data da Venda pode ser livremente modificada pela A... . Se o Equipamento, na sua totalidade, não for disponibilizado para ser colocado à venda até à Data da Venda, será mutuamente acordado, de boa-fé, pelas partes, um valor revisto para a Garantia Ilíquida. Se as partes não conseguirem chegar a acordo relativamente à Garantia Ilíquida revista, a Garantia Ilíquida aqui especificada será nula e sem efeito e o Equipamento será vendido com base numa comissão fixa à Taxa da Comissão.

Venda Antecipada. A A... reserva-se o direito de vender o Equipamento antes da Data de Venda agendada, a um comprador que aceite comprar o Equipamento pelo preço de compra que resulte numa receita para o Vendedor igual ou superior ao mínimo líquido garantido do(s) item (ns).

Pagamento Adiantado. Será feito um pagamento adiantado ao(s) titular(es) de ónus do Vendedor (ou ao Vendedor caso não haja ónus sobre o Equipamento) antes da Data da Venda por transferência bancária no montante de € 252.122,00 (“Pagamento Adiantado”). (...) Será feito um pagamento adiantado ao(s)

titular(es) de ónus do Vendedor (ou ao Vendedor caso não haja Ónus sobre o Equipamento) no prazo de 5 (cinco) dias úteis após a ocorrência da última das seguintes situações: (...) (iii) recebimento de uma fatura com IVA válida (...) O valor do Pagamento Antecipado será debitado contra os valores que sejam por outra forma devidos ao Vendedor pela venda do Equipamento na primeira venda em que o Equipamento objeto do presente Contrato seja vendido. Qualquer saldo remanescente será pago a partir de qualquer venda subsequente do Equipamento objeto do presente Contrato. Não obstante o antecedente, caso a A... não recupere a totalidade do Pagamento Adiantado no prazo de 4 (quatro) meses, contados da data da assinatura do Presente Contrato, o Vendedor remeterá prontamente o saldo remanescente do Pagamento Adiantado (“Saldo”), no prazo de 5 (cinco) dias contados da data da fatura da A... relativa ao mesmo. (...)

Pagamento. *Da receita devida ao Vendedor acima do Pagamento Adiantado, menos a Comissão e as Taxas Adicionais, será feito cerca de 15 (quinze) dias úteis após o Equipamento ser vendido.»*

(vi) *“Marketplace Services Agreement” / “Contrato de Prestação de Serviços de Marketplace” celebrado com a “G..., S. A.” (na qualidade de vendedor), NIPC... – que aqui se dá por inteiramente reproduzido –, no qual foi estabelecido, além do mais, o seguinte [cf. documento n.º 5.6 anexo ao PPA]:*

«1. Objeto do Contrato. *O presente Contrato estabelece os respetivos direitos, obrigações e compromissos das partes relativamente à listagem e publicidade do Equipamento para venda no(s) Marketplace(s) a potenciais compradores.*

(...)

3. Tipo de Consignação/Transação e Autorização de Venda; Comissões. *Nos termos do presente Contrato, o Vendedor consigna, pelo presente, à A... o Equipamento listado no Anexo A e autoriza a A... a listar e publicitar o Equipamento no(s) seu(s) Marketplace(s).*

(...)

Condições e Comissões

Garantia

Garantia Ilíquida. A A... garantirá que o Equipamento listado no Anexo A (“Equipamento”) se vendido através do(s) Marketplace(s) da A..., terá um preço de venda bruto mínimo de € 719.772,00 (“Garantia Ilíquida”).

Comissão. A A... deduzirá da Garantia Ilíquida uma comissão de € 71.977,00 (10% da Garantia Ilíquida).

Comissões Adicionais. O valor combinado global da Comissão de Listagem. Taxa de Busca dos Ónus e Taxa de transferência do título de € 27.905,00 conforme indicado infra.

- **Comissões de listagem.** É cobrada uma taxa de listagem por cada item do Equipamento listado no(s) Marketplace(s). Total das Taxas de Listagem: € 27.905,00.

(...)

Garantia Líquida Mínima. A garantia mínima líquida das receitas para o Vendedor pela venda do Equipamento listado no Anexo A é de € 619.890,00.

Receita de Vendas Progressiva. Qualquer receita de vendas ilíquida do Equipamento acima das Garantia Ilíquida será dividida 80/20, sendo 80% para o Vendedor e 20% para a A... .

Disponibilidade do Equipamento. A Garantia Ilíquida estabelecida acima está dependente de todo o Equipamento ser disponibilizado à A..., para permitir que esta inspecione e comercialize o Equipamento para venda no(s) Marketplace(s), até 28 de junho de 2017 (“Data da Venda”). A Data da Venda pode ser livremente modificada pela A... . Se o Equipamento, na sua totalidade, não for disponibilizado para ser colocado à venda até à Data da Venda, será mutuamente acordado, de boa-fé, pelas partes, um valor revisto para a Garantia Ilíquida. Se as partes não conseguirem chegar a acordo relativamente à Garantia Ilíquida revista, a Garantia Ilíquida aqui especificada será nula e sem efeito e o Equipamento será vendido com base numa comissão fixa à Taxa da Comissão.

Venda Antecipada. A A... reserva-se o direito de vender o Equipamento antes da Data de Venda agendada, a um comprador que aceite comprar o Equipamento pelo

preço de compra que resulte numa receita para o Vendedor igual ou superior ao mínimo líquido garantido do(s) item (ns).

Pagamento Adiantado. *Será feito um pagamento adiantado ao(s) titular(es) de ónus do Vendedor (ou ao Vendedor caso não haja ónus sobre o Equipamento) antes da Data da Venda por transferência bancária no montante de € 619.890,00 (“Pagamento Adiantado”). (...) Será feito um pagamento adiantado ao(s) titular(es) de ónus do Vendedor (ou ao Vendedor caso não haja Ónus sobre o Equipamento) no prazo de 5 (cinco) dias úteis após a ocorrência da última das seguintes situações: (...) (iii) recebimento de uma fatura com IVA válida (...) O valor do Pagamento Antecipado será debitado contra os valores que sejam por outra forma devidos ao Vendedor pela venda do Equipamento na primeira venda em que o Equipamento objeto do presente Contrato seja vendido. Qualquer saldo remanescente será pago a partir de qualquer venda subsequente do Equipamento objeto do presente Contrato. Não obstante o antecedente, caso a A... não recupere a totalidade do Pagamento Adiantado no prazo de 4 (quatro) meses, contados da data da assinatura do Presente Contrato, o Vendedor remeterá prontamente o saldo remanescente do Pagamento Adiantado (“Saldo”), no prazo de 5 (cinco) dias contados da data da fatura da A... relativa ao mesmo. (...)*

Pagamento. *Da receita devida ao Vendedor acima do Pagamento Adiantado, menos a Comissão e as Taxas Adicionais, será feito cerca de 15 (quinze) dias úteis após o Equipamento ser vendido.»*

h) Apesar de a proposta de valor da Requerente servir ambas as partes, a sua remuneração é suportada apenas pelos potenciais vendedores, sendo que a Requerente implementa os seguintes modelos de remuneração:

(i) Um primeiro em que os vendedores nacionais comprometem-se a remunerar a Requerente de acordo com uma percentagem a aplicar sobre o valor de venda do equipamento na plataforma eletrónica, sendo este o modelo remuneratório estrutural da Requerente [cf. documentos n.ºs 5.2, 5.3 e 5.4 anexos ao PPA];

(ii) Um segundo em que a Requerente: dá uma garantia de preço de venda do equipamento ao vendedor nacional, ao qual deduz logo uma comissão de 10% sobre o montante

da garantia de preço; compromete-se a efetuar o adiantamento do preço garantido, deduzido da respetiva comissão, em data anterior à respetiva venda a um comprador através da sua plataforma eletrónica; e obtém o direito a uma percentagem substancial (20% ou 30%) da parte do preço de venda ao comprador que exceda o montante da garantia [cf. documentos n.ºs 5.5 e 5.6 anexos ao PPA];

(iii) Um terceiro – que constitui uma variante do modelo anterior – em que a Requerente: dá uma garantia de preço de venda do equipamento ao vendedor nacional; compromete-se a efetuar o adiantamento do preço garantido, em data anterior à respetiva venda a um comprador através da sua plataforma eletrónica; e obtém o direito à totalidade da parte do preço de venda ao comprador que exceda o montante da garantia [cf. documento n.º 5.1 anexo ao PPA].

i) Face ao seu modelo de negócio e, particularmente, em virtude dos sobreditos modelos remuneratórios que implementa, designadamente dos segundo e terceiro elencados no facto provado anterior, a Requerente encontra-se regularmente em posição de crédito de IVA.

j) Na declaração periódica referente ao período de 201706T, a Requerente solicitou o reembolso de IVA, no montante de € 158.095,29, resultante do acumular de reportes de excesso de imposto a deduzir desde o período de 201609T. [cf. documentos n.ºs 1, 6 e 7 anexos ao PPA e PA]

k) Nessa sequência, a coberto da Ordem de Serviço n.º OI2017..., emitida pela Direção de Finanças de Lisboa, a Requerente foi sujeita a um procedimento inspetivo interno visando a análise do referenciado reembolso de IVA por ela solicitado. [cf. PA]

l) No âmbito desse procedimento inspetivo, foi elaborado o respetivo projeto de Relatório de Inspeção Tributária (doravante, *RIT*) no qual foi proposta «a correção no montante de € 158.095,29 e a conseqüente proposta de indeferimento do presente pedido de reembolso de IVA solicitado no período 17-06T», com a seguinte fundamentação: [cf. PA]:

«11.3- OUTRAS SITUAÇÕES

(...)

A "A..." dedica-se à realização de leilões on-line de maquinaria pesada, que acontecem na última semana de cada mês, estando envolvidas no negócio três partes, o comprador, o vendedor e a A... .

Uma vez o negócio acordado entre o comprador e o vendedor, a A... age enquanto intermediário no negócio, adquirindo a máquina ao vendedor e vendendo-a de seguida ao comprador. Nesta transação a empresa cobra uma comissão ao comprador.

As aquisições dos equipamentos realizam-se quando existe um comprador interessado numa máquina disponibilizada por um vendedor nacional, a "A..." adquire-a ao vendedor (de entre outros se destaca a H... e Grupo B...), vendendo-a de seguida ao comprador, que normalmente têm localizações distintas fora de Portugal.

A "A..." efetua aquisições de equipamentos no mercado nacional, destacando-se o "Grupo B...", "C... Unip. Lda", "I... Unip. Lda", "F... Lda" e outros, associados á comercialização de máquinas.

As compras podem ser de equipamentos específicos ou por lotes, conseguindo assim uma vantagem significativa a nível de preço global, sendo que nesta situação, dado que não tem clientes para todos estes equipamentos, estes ficam depositados nos armazéns deste fornecedor, saindo de acordo com as vendas efetuadas pela "A..." e com indicação desta para o encaminhamento (transporte) para o destino indicado pelo cliente.

Nesta vertente no que concerne às aquisições por atacado ou lotes, a "A...", acaba por ter sempre alguns stocks de equipamentos que ainda não encontraram o cliente interessado.

Este contribuinte já solicitou reembolsos de IVA em períodos anteriores e o crédito agora pedido na DP referente ao período 17-06T no montante de € 158.095,29, resultando do acumular de reportes desde 2016-09T.

A situação permanente de crédito de IVA, é justificada pelo sujeito passivo, pelo facto de destinar uma percentagem significativa das suas vendas ao mercado intracomunitário e externo, vendas isentas de IVA de acordo com o disposto no art. 14.º do RITI e 14.º do CIVA.

Por outro lado, como as aquisições dos equipamentos são efetuadas no mercado nacional, sujeitas à liquidação de IVA, à taxa normal, a "A..." exerce o direito à dedução deste imposto ao abrigo do art. 19.º do CIVA, apurando desta forma, crédito a seu favor.

III – DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

III.1- ANÁLISE DOS ELEMENTOS CONTABILÍSTICOS EM SEDE DE IVA

Da análise efetuada constatou-se o seguinte:

Foram solicitados ao sujeito passivo documentos de suporte das compras efetuadas aos fornecedores nacionais e das vendas para o mercado nacional, intracomunitário e externo, bem como os extratos, balancetes, comprovativos dos transportes e certificados de exportação.

Foi igualmente pedido uma listagem do inventário de "stocks" de máquinas, à data deste reembolso 17-06T, informação pertinente para a nossa análise, tanto mais que efetua algumas compras por lotes de máquinas, para conseguir um preço mais competitivo e as vendas são de equipamento unitários, de acordo com a necessidade dos clientes.

A resposta do sujeito passivo foi no sentido de que não tem "stocks", todos os equipamentos comprados foram vendidos, concluindo-se assim, que todas as compras realizadas também foram faturadas a clientes.

Nesta perspetiva, para a análise da margem de comercialização dos equipamentos, que o contribuinte diz ter, no seu negócio, foi efetuado um estudo a todas as vendas declaradas desde 2013, e sujeitamo-las à liquidação de IVA à taxa normal, como se tratassem de vendas para o mercado nacional.

Da análise, verifica-se que o imposto assim liquidado, foi sempre de montante inferior ao deduzido nas aquisições, situação patente em todos os anos. A justificação dada pela "A..." foi que existe sempre desfasamento entre o imposto deduzido nas compras e a venda dos equipamentos que poderá ser em períodos seguintes. Contudo se não existem equipamentos para vender, pressupõe-se que já foram todos faturados aos clientes.

Esta situação já tinha sido detetada quando da análise do reembolso anterior, já nessa data o contribuinte referia que não existiam stocks para venda. Como nesse período o seu maior fornecedor era a "B...", foi então solicitado o dever de colaboração a este fornecedor.

Dos elementos enviados e do posterior contato telefónico, foi esclarecido que os equipamentos vendidos e já faturados ao sujeito passivo, uma parte ainda se encontravam nos seus armazéns, dado que só saíam quando fossem vendidos pela "A...", e expedidos diretamente para os seus clientes, por ordem expressa desta.

Com esta informação e ao contrário do que nos foi transmitido, concluiu-se que afinal a "A..." ainda tinha equipamentos em stocks, não vendidos que valorizados justificavam o crédito de imposto pedido nesse reembolso, bem como houve faturação para clientes intracomunitários não refletida da DP, tendo a mesma de ser substituída.

Da análise ao crédito agora pedido referente ao período 17-06T, estamos na mesma situação sendo que agora estão envolvidos outros fornecedores.

De acordo com o estipulado no art. 44.º do CIVA, a contabilidade ou os registos contabilísticos, deve ser organizada de forma a possibilitar o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto, bem como permitir o seu controlo, cabendo ao sujeito passivo reunir os meios prova que justifiquem este apuramento o que no nosso entender não sucedeu.

Não se encontraram reunidos os comprovativos para aferir da legitimidade deste crédito de IVA, solicitado neste reembolso de IVA do período 17-06T.

Do exposto elaboramos o projeto de relatório, propondo o indeferimento do presente pedido de reembolso de IVA, nos termos do estatuído no art. 22.º n.º 11 do CIVA, conjugado com a doutrina emanada do ofício circulado n.º 30050 da DSRIVA de 29/08/2002.»

m) Por ofício, datado de 18.10.2017, dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, remetido por correio registado para a sua morada fiscal na Irlanda, foi a Requerente notificada do projeto de RIT e para, querendo, exercer o direito de audição, o que esta não fez. [cf. PA]

n) Nessa sequência, foi elaborado o respetivo RIT, que aqui se dá por inteiramente reproduzido e no qual se concluiu no sentido do indeferimento do mencionado pedido de reembolso de IVA deduzido pela Requerente, com a mesma fundamentação vertida no antecedente projeto de RIT, acima mencionada no facto provado l). [cf. PA]

o) A Requerente foi notificada do RIT por ofício, datado de 23.11.2017, dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, remetido por correio registado para a sua morada fiscal na Irlanda, bem como do indeferimento do aludido pedido de reembolso de IVA. [cf. documentos n.ºs 2 e 3 anexos ao PPA e PA]

p) Posteriormente, foi emitida a liquidação adicional de IVA n.º 2017..., referente ao período de 201706T. [cf. documento n.º 4 anexo ao PPA e PA]

q) Em 13 de maio de 2019, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. Sistema de Gestão Processual do CAAD]

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

12. Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não resultou provado que nos períodos de tributação de 201609T, 201612T, 201703T e 201706T, a Requerente (i) tivesse *stocks* de quaisquer equipamentos e/ou maquinaria pesada e (ii) que tenha omitido vendas efetuadas.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

13. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e no acervo probatório de natureza documental (incluindo o processo administrativo) carreado para os autos, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

No tocante à factualidade não provada, importa ainda referir que esta foi assim considerada atenta a ausência de quaisquer elementos probatórios que indubitavelmente a comprovassem e, também, por a mesma resultar rechaçada pelo teor de cada um dos contratos elencados no facto provado g).

III.2. DE DIREITO

§1. O CASO CONCRETO: ENQUADRAMENTO E SUBSUNÇÃO JURÍDICA E TRIBUTÁRIA (EM IVA)

14. Importa começar por caracterizar juridicamente as operações comerciais desenvolvidas pela Requerente, tendo particularmente em consideração quer os contratos elencados nos factos provados f) e g), quer os modelos remuneratórios por ela implementados, enunciados no facto provado h).

A própria Requerente afirma que os ditos contratos que celebra com os vendedores nacionais devem «*qualificar-se como contratos de comissão comercial, enquanto modalidade de mandato sem representação, ao abrigo do art. 266.º do Código Comercial*» (cf. artigo 122.º do PPA), constituindo nosso entendimento que é acertado este enquadramento jurídico feito pela Requerente.

Com efeito, estatui o artigo 266.º do Código Comercial que existe *contrato de comissão quando o mandatário executa o mandato mercantil sem menção ou alusão alguma ao mandante, contratando por si e em seu nome, como principal e único contraente.*

O contrato de comissão é, pois, um contrato de mandato comercial – este *dá-se quando alguma pessoa se encarrega de praticar um ou mais actos de comércio por mandado de outrem* (artigo 231.º do Código Comercial) – sem representação; ou seja, o contrato de comissão é um subtipo do contrato de mandato comercial, sendo este, «*por sua vez, um subtipo do mandato civil, uma vez que tem todos os elementos essenciais deste, acrescendo, pelo menos, um outro – o do objecto comercial*» (acórdão do STJ de 09.11.1999, proferido no processo n.º 99A413). Como elucidativamente afirma António Pinto Monteiro, a diferença entre o mandato comercial e a comissão radica no seguinte: «*o mandatário pratica os actos em nome, no interesse e por conta do mandante (mandatário com representação); o comissário pratica-os no interesse e por conta do mandante, mas em seu próprio nome (é um mandatário sem representação)*»¹.

Numa perspetiva mais lata, o contrato de comissão insere-se nos denominados contratos de distribuição comercial, entendidos estes genericamente como «*aqueles contratos, típicos ou atípicos, que disciplinam as relações jurídicas entre o produtor e o distribuidor “lato sensu” com vista à comercialização dos bens e serviços do primeiro*»².

¹ *Contratos de Distribuição Comercial – Relatório*, 2.ª Reimpressão da edição de Dezembro/2001, Coimbra, Almedina, 2004, p. 100.

² José Engrácia Antunes, *Os Contratos de Distribuição Comercial*, Separata da Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas, n.º 16, 2010, ISCAP, p. 9.

Como refere José Engrácia Antunes, a «*distribuição comercial pode assumir diferentes modalidades.*

Desde logo, a distribuição comercial pode ser directa ou indirecta. Ao passo que na primeira é o produtor que se encarrega da colocação dos seus próprios produtos ou serviços no mercado (...), na última o produtor concentra-se exclusivamente na função produtiva e renuncia à tarefa de comercialização, confiando esta a empresários ou intermediários autónomos especializados (v.g., transportadores, armazenistas, comissários, mediadores, agentes, concessionários, franquizados, etc.)»³.

Relativamente à regulação jurídica dos contratos de distribuição comercial, como nos dá conta o referido autor, «*dada a atipicidade legal de grande parte destes contratos, afigura-se que o seu regime jurídico relevará, em primeira linha, da autonomia privada das próprias partes contratantes, constituindo os direitos e obrigações contratualmente acordados verdadeira “lex inter partes”*»⁴.

Regressando à comissão, resulta do que foi dito que esta é, então, o contrato típico e nominado pelo qual uma das partes – o comissário – se obriga a praticar um ou mais atos comerciais em nome próprio e por conta da outra parte – o comitente –; assim, o comissário pratica atos de comércio e atua por conta e no interesse do comitente, mas em seu próprio nome. Ademais, é um contrato que se rege «*fundamentalmente pelas normas do mandato mercantil: tal significa dizer que, com ressalva das regras sobre a representação e sem prejuízo de outras especialidades pontuais, comitente e comissário se encontram investidos nos mesmos direitos e obrigações de mandante e mandatário (art. 267.º [do CCom]). Assim, o comissário está obrigado a retransmitir para o comitente os bens que tenha adquirido ou os efeitos dos negócios que tenha celebrado por conta deste (art. 268.º [do CCom]), não respondendo pelo cumprimento das obrigações de terceiros, salvo convenção expressa ou uso mercantil, tendo então direito a uma comissão “del credere” (art. 269.º [do CCom]). Além disso, o comissário deve agir dentro dos limites contratuais e legais dos seus poderes, sob pena de*

³ *Ibidem*, p. 10.

⁴ *Ibidem*, pp. 11 e 12.

responsabilidade (arts. 270.º e 271.º [do CCom]), estando ainda sujeito a outros deveres especiais em matéria de contratos a prazo (art. 272.º [do CCom]), de títulos de crédito (art. 274.º [do CCom]) e de escrituração mercantil (arts. 273.º, 275.º a 277.º, todos do Código Comercial)»⁵.

15. Feita a respetiva caracterização jurídica, importa agora proceder ao enquadramento tributário das operações comerciais realizadas pela Requerente, concretamente em sede de IVA.

O artigo 1.º, n.º 1, do Código do IVA determina que estão sujeitas a IVA, além do mais, *as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal* (alínea a)).

O artigo 3.º do Código do IVA, densificando o conceito de *transmissão de bens*, estatui no seu n.º 1 que *considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade*. O n.º 3 do mesmo artigo determina que, além do mais, são ainda consideradas transmissões de bens, nos termos do n.º 1, *as transferências de bens entre comitente e comissário, efectuadas em execução de um contrato de comissão definido no Código Comercial, incluindo as transferências entre consignante e consignatário de mercadorias enviadas à consignação. Na comissão de venda considera-se comprador o comissário; na comissão de compra é considerado comprador o comitente* (alínea c)).

Resulta do que acima dissemos que o contrato de comissão não opera, juridicamente, a transmissão de bens entre comitente e comissário; efetivamente, neste contrato, o comitente contrata o comissário para a venda e/ou compra de bens junto do mercado. Como nos dá conta Isabel Vieira dos Reis, a questão da extensão dos efeitos jurídicos dos atos praticados pelo mandatário comercial suscitou debate doutrinal, discutindo-se *«se estávamos perante uma situação de dupla transferência da propriedade dos bens do mandante para o mandatário e*

⁵ *Ibidem*, p. 36.

deste para o cliente ou se a transferência desses efeitos ocorria diretamente do mandante para o cliente. Concluiu alguma doutrina que, no mandato comercial, e no que respeita aos efeitos reais do contrato, o ato de aquisição ou alienação praticado pelo mandatário em nome próprio tem eficácia direta na esfera jurídica do mandante, ao contrário do consagrado no mandato sem representação civil na medida que é a tese da dupla transferência que se encontra vertida no artigo 1181.º do Código Civil. É esta a tese (da transferência direta) que a doutrina internacional tem vindo a preconizar em sede do IVA e que se encontra consagrada no Código do IVA»⁶.

No entanto, para efeitos de IVA, o legislador tributário ficciona que estamos perante duas transmissões de bens sucessivas – uma entre o comitente e o comissário e outra entre este e o cliente –, ainda que, juridicamente, a propriedade dos bens se transmita diretamente do comitente para o cliente; por isso é que a alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º do Código do IVA assimila à transmissão de bens as transferências de bens entre comitente e comissário, efetuadas na execução de um contrato de comissão.

O valor tributável nas transmissões de bens entre comitente e comissário ou entre comissário e comitente será, respetivamente, o preço de venda acordado pelo comissário diminuído da comissão e o preço de compra acordado pelo comissário aumentado da comissão, como estatui o artigo 16.º, n.º 2, alínea e), do Código do IVA; como salienta Isabel Vieira dos Reis, «*como base de cálculo da comissão, à percentagem das vendas realizadas são por vezes associados alguns gastos que as partes entendem dever ser suportados pelo comitente, razão pela qual são igualmente considerados na comissão*»⁷.

O comitente e o comissário devem proceder à emissão de faturas relativamente às operações realizadas no âmbito do contrato de comissão, nos termos do disposto nos artigos 29.º, n.º 1, alínea b) e 36.º do Código do IVA.

⁶ Isabel Vieira dos Reis, “Alguns Aspetos das Estruturas Comissionistas”, in *Cadernos IVA 2014*, Coord. Sérgio Vasques, Coimbra, Almedina, 2014, p. 220.

⁷ *Ibidem*, p. 222.

O IVA é devido e exigível no momento em que o comissário coloca os bens à disposição do seu adquirente, como resulta do disposto no artigo 7.º, n.º 5, do Código do IVA.

16. Feito o necessário enquadramento jurídico e tributário (em IVA), regressemos ao caso concreto, importando começar por salientar que não resultou provado que nos períodos de tributação de 201609T, 201612T, 201703T e 201706T, a Requerente **(i)** tivesse *stocks* de quaisquer equipamentos e/ou maquinaria pesada e **(ii)** que tenha omitido vendas efetuadas.

Com efeito, para além de a AT (sobre quem recaia o respetivo ónus probatório, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT) nada ter aportado que permita concluir seja parcial ou integralmente, seja direta ou indiretamente pela verificação de qualquer um daqueles factos – tais factos são alegados no RIT de forma absolutamente conclusiva e inconsistente e, portanto, sem o necessário e imprescindível respaldo fáctico (cf. facto provado l)) –, constitui nosso entendimento que os mesmos são contraditados pelos teores dos contratos de comissão celebrados pela Requerente com vendedores nacionais, mencionados no facto provado g), dos quais resulta que estamos perante diversas estruturas comissionistas – com contornos diferentes entre si, designadamente quanto aos modelos remuneratórios adotados –, nas quais a Requerente intervém sempre e só enquanto comissária, nos termos acima descritos.

Por outro lado, importa ainda acrescentar os seguintes aspetos que são, aliás, mencionados no RIT (cf. facto provado l)): por um lado, as operações realizadas pela Requerente dizem respeito a contratos de comissão celebrados com vendedores nacionais e, por via disso, a Requerente suporta IVA, à taxa de 23%, nas “aquisições” de equipamento e maquinaria que efetua (cf. artigo 18.º, n.º 1, alínea c), do Código do IVA); por outro lado, uma parte significativa das “vendas” de equipamento e maquinaria que a Requerente realiza é destinada ao mercado externo – comunitário (cf. artigo 1.º, n.º 2, alínea b), do Código do IVA) e países terceiros (cf. artigo 1.º, n.º 2, alínea c), do Código do IVA) – e, por esse motivo, fica isenta de IVA, ao abrigo do disposto no artigo 14.º do Código do IVA e no artigo 14.º do RITI.

Contudo, por força do estatuído no artigo 20.º, n.º 1, alínea b), I), do Código do IVA e no artigo 19.º do RITI, aquelas isenções aplicáveis às operações ativas realizadas pela Requerente são isenções completas, isto é, não limitam o direito da Requerente à dedução do IVA suportado nas operações passivas que realiza.

Destarte, como ficou consignado no facto provado i), face a este seu modelo de negócio, a Requerente encontra-se regularmente em posição de crédito de IVA; ficou igualmente comprovado (cf. facto provado i)) que os modelos remuneratórios que a Requerente implementa e que são descritos no facto provado h), particularmente os segundo e terceiro ali enunciados, também contribuem para que a Requerente esteja frequentemente em posição de crédito de IVA. Com efeito, no tangente àqueles dois modelos remuneratórios (descritos nos pontos (ii) e (iii) do facto provado h)), afigura-se resultar meridianamente evidenciado o desfasamento temporal existente as operações passivas e as operações ativas realizadas pela Requerente.

17. Nestes termos, a correção de IVA no montante de € 158.095,29, efetuada pela AT na sequência do pedido de reembolso de IVA solicitado pela Requerente no período de tributação de 201706T, padece de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pelo que não pode subsistir; uma vez que essa correção subjaz ao ato de liquidação adicional de IVA controvertido, este está fulminado por igual vício invalidante, o que determina a sua anulação (cf. artigo 163.º do CPA).

§2. O REEMBOLSO DO MONTANTE DE IMPOSTO, ACRESCIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

18. A Requerente peticiona, ainda, o reembolso do montante de imposto de € 158.095,39, acrescido de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais.

19. O artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT preceitua que 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 exatos 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 ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos 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 diretriz, 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 atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do estatuído no artigo 43.º, n.º 1, da LGT e no artigo 61.º, n.º 4, do CPPT.

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 previstos 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.

Por outro lado, dependendo o direito a juros indemnizatórios do direito ao reembolso de quantias pagas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito ao reembolso dessas quantias.

Isto posto, cumpre, então, apreciar os pedidos de reembolso do referido montante de imposto e de pagamento de juros indemnizatórios.

§2.1. DO REEMBOLSO DO MONTANTE DE IMPOSTO

20. Na sequência da declaração de ilegalidade e anulação do ato de liquidação adicional de IVA controvertido, há lugar a reembolso da prestação tributária indevidamente suportada pela Requerente, por força do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal afigura-se essencial para restabelecer a situação que existiria se o mencionado ato tributário não tivesse sido praticado nos termos em que foi.

Destarte, procede o pedido de reembolso do montante de imposto de € 158.095,39 (cento e cinquenta e oito mil e noventa e cinco euros e trinta e nove cêntimos).

§2.2. DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

21. O artigo 43.º, n.º 1, da LGT determina 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”*, estatuinto o n.º 5 do artigo 61.º do CPPT que os *“juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos”*.

No caso concreto, resulta do acima exposto que a Requerente suportou uma prestação tributária legalmente indevida, tendo, pois, direito ao respetivo reembolso.

Ademais, verifica-se que a ilegalidade e a consequente anulação da liquidação adicional de IVA controvertida é imputável à AT por, como foi dito, ter incorrido em vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e direito; por isso, tem a Requerente direito a juros indemnizatórios, calculados nos termos legalmente estatuídos.

*

22. A finalizar, importa referir que foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal, não o tendo sido aquelas cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras.

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente:

- a) Declarar ilegal e anular a liquidação adicional de IVA n.º 2017..., referente ao período de 201706T, com as legais consequências;
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira:
 - a reembolsar à Requerente o montante de € 158.095,39 (cento e cinquenta e oito mil e noventa e cinco euros e trinta e nove cêntimos), acrescido de juros indemnizatórios, calculados nos termos legais;
 - no pagamento das custas do presente processo.

*

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *e*), do RJAT, 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea *a*), do RJAT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de € **158.095,39 (cento e cinquenta e oito mil e noventa e cinco euros e trinta e nove cêntimos)**.

*

CUSTAS

Em conformidade com o acima decidido e nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT e no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em **€ 3.672,00 (três mil seiscentos e setenta e dois euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.**

*

Notifique.

Lisboa, 8 de janeiro de 2020.

Os Árbitros,

(Maria Fernanda Maçãs)

(Ana Moutinho Nascimento)

(Ricardo Rodrigues Pereira – Relator)