

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 432/2017-T**

**Tema: IVA – Regras de localização – Prestações de serviços relacionadas com imóvel sito no estrangeiro– Direito à dedução do imposto.**

## **Decisão Arbitral**

### **I. Relatório**

1. No dia 17-07-2017, a sociedade A..., LDA., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), tendo em vista a anulação das liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios datadas de 15-02-2017.

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

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

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

4.1. Na sequência do pedido de reembolso referente ao período 2016/03, no montante de € 16.905,72, a Requerente foi alvo de uma acção de inspecção interna, em

cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2016..., a qual culminou no Relatório final de inspecção tributária e nas correcções à sua situação tributária em termos de IVA.

4.2. Nesse relatório a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) afirma que os serviços prestados pela Requerente ao sujeito passivo “B...” *“não se enquadram na exclusão prevista na alínea a) do n.º 7 do artigo 6.º do CIVA, uma vez que estamos perante serviços relacionados com a utilização dada ao imóvel, e não serviços relacionados com o próprio imóvel”*.

4.3. Foi ainda invocado pela AT que o NIF do sujeito passivo “B...” que a Requerente fez constar na sua factura é inválido em Inglaterra, não estando tal sujeito passivo cadastrado no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (“VIES”).

4.4. Concluiu, por isso, a AT que a Requerente efectuou operações activas em que não liquidou imposto que deveria liquidar no montante de € 19.550, relativamente à factura n.º 6/123, datada de 9 de Março de 2016, no valor de € 85.000.

4.5. Afirma a Requerente que, no âmbito do contrato celebrado entre esta e a “B...”, os serviços prestados implicaram deslocações da sua equipa médica (composta pelo Dr. C... e pela Dra. D...) a ..., na Argélia, nos meses de Fevereiro, Março e Maio de 2015.

4.6 No âmbito de tais deslocações foram analisados pela equipa médica da Requerente os imóveis em questão, já erigidos mas ainda não concluídos nem adaptados ao fim a que se destinavam, foram avaliadas as condições e o *layout* necessários para o desenvolvimento do trabalho de cada especialidade médica (urgência, imagiologia, serviço dentário, zona de consultas, reeducação funcional, cuidados intensivos, hemodiálise, enfermarias, morgue, bloco operatório, bloco de partos) em cada um dos espaços definidos, e propostas sugestões de adaptação de cada um desses espaços para o desenvolvimento da actividade a que se destinavam, trabalho este elaborado em estreita articulação com os empreiteiros e arquitectos que prestaram também serviços no âmbito da empreitada de construção dos hospitais em apreço.

4.7. Aliás, os arquitectos E... e F... (da G... Arquitectos), que prestaram também serviços no âmbito da empreitada em questão, viajaram muitas vezes em conjunto com a equipa médica da Requerente.

4.8. Essa empreitada de construção dos hospitais implicou também acompanhamento específico por parte da equipa médica da Requerente na definição e adaptação dos locais de instalação de equipamento médico fixo e de sistemas de climatização, circulação de ar e refrigeração.

4.9. O mencionado equipamento, na medida em que é necessariamente encastrado no edifício, implica a elaboração de plantas com a definição dos específicos pontos de electricidade, água, esgotos, e gás medicinal a instalar, os quais foram efectivamente elaborados na situação em apreço na sequência de pareceres técnicos da equipa médica da Recorrente.

4.10. Foi, pois, (i) estudado todo o equipamento médico a aplicar nos hospitais, (ii) foi estudada a estrutura e a disposição destes, foi (iii) avaliada a aptidão dos próprios aparelhos médicos para os fins a que se destinavam, foi (iv) estudada a localização de cada um dos aparelhos médicos no local projectado e, por fim, (v) foi sugerida a reorganização e/ou o redimensionamento do espaço e a realocação dos aparelhos médicos.

4.11. Resulta do contrato já junto e dos valores cobrados pela Requerente, que os serviços prestados tiveram especial incidência na adaptação necessária à conclusão da empreitada referente ao hospital de ..., tendo tal trabalho técnico sido, em grande medida, replicado no hospital de ... .

4.12. Os serviços prestados pela Requerente, destinaram-se, pois, a adaptar os imóveis à funcionalidade de hospitais, para que o empreiteiro conseguisse entregar ao dono da obra – o Ministério da Defesa Argelino – os hospitais com “chave na mão”, conforme fora contratado.

4.13. Verifica-se igualmente que a Requerente pagou de facto o IVA liquidado pelo sujeito passivo H... na respectiva factura-recibo, o que também não é colocado em causa pela AT.

4.14. Mesmo que o imposto tenha sido indevidamente liquidado na factura-recibo emitida pela prestadora de serviços H... (enquadrada no regime de isenção), o mesmo é dedutível – contrariamente ao que a AT parece querer defender -, pois foi pago pela Requerente e a prestadora de serviços tornou-se por esse facto sujeito passivo de IVA.

4.15. Após desconsideração dos argumentos aduzidos pela Requerente no mencionado direito de audição, a AT limita-se a mencionar os dois requisitos previstos no artigo 19.º, n.º 4, do Código do IVA, para efeitos de impedimento do direito à dedução, sem fundamentar e provar devidamente o preenchimento de tais requisitos na situação em análise.

4.16. O artigo 6.º do Código do IVA determina as regras de aplicação territorial do IVA, nomeadamente, para o que aqui nos retém, as relativas às prestações de serviços.

4.17. As regras gerais de localização das prestações de serviços encontram-se previstas no artigo 6.º, n.º 6, do Código do IVA, estando, no entanto, previstas algumas excepções.

4.18. Uma das excepções consta do artigo 6.º, n.º 7, alínea a), do Código do IVA, relativa às prestações relacionadas com um imóvel sito fora do território nacional.

4.19. A referida regra de localização opera independentemente do lugar onde o prestador ou o destinatário dos serviços se encontra sediado, estabelecido ou domiciliado, apenas sendo relevante a localização dos imóveis.

4.20. O artigo 6.º, n.º 7, alínea a), do Código do IVA corresponde, na ordem jurídica interna, ao artigo 47.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do IVA, na sua versão consolidada (adiante meramente designada por “Directiva do IVA”), de teor semelhante.

4.21. Os mencionados preceitos legais não enumeram de forma exaustiva os serviços relacionados com bens imóveis, limitando-se a exemplificar algumas das prestações

de serviços que determinam a sua aplicação, conforme é patente pelo vocábulo “incluindo”.

4.22. Para serem considerados como relacionados com um bem imóvel, os serviços devem ser destinados a um bem concreto, identificável e autonomizável, conforme sucedeu relativamente aos imóveis onde foram construídos os hospitais em análise.

4.23. Acresce que na situação em análise, e conforme patente na factualidade descrita no ponto anterior, os serviços prestados pela equipa médica da Requerente apresentaram uma relação directa com os imóveis, o que é desde logo comprovado pelas deslocações e estadias em ..., com vista à caracterização concreta e específica dos espaços a adaptar para o fim específico a que se destinavam.

4.24. Viabilizando os serviços prestados pela equipa médica da Requerente a adaptação de imóveis erigidos – mas ainda devolutos de pessoas e bens – a um fim específico, não pode deixar de se entender que efectivamente os próprios imóveis constituíram o objecto da prestação.

4.25. Está, pois, devidamente comprovada a prestação de serviços em imóveis sites fora do território nacional (no caso, situados na Argélia), pela respectiva equipa médica na qualidade de peritos, que tiveram por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários – i.e. a adaptação dos imóveis em apreço à prestação de cuidados médicos -, os quais se enquadram, como tal, na regra de localização prevista no artigo 6.º, n.º 7, alínea a), do Código do IVA.

4.26. A Requerente entende ser também relevante, a este propósito, referir o art. 31º-A, nº1, do Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de Outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de Março de 2011, no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, apesar de o mesmo apenas ser aplicável a factos ocorridos a partir da sua entrada em vigor a 1 de Janeiro de 2017 – não sendo, portanto, aplicável aos factos sob escrutínio que ocorreram em momento anterior.

4.27. É, aliás, expressamente admitido no Ofício-circulado n.º 30191, datado de 8 de Junho de 2017 que, os referidos critérios já eram aplicados facultativamente antes dessa data.

4.28. Ora, muitos dos serviços prestados pela Requerente – e que constam da documentação disponibilizada à Sr.ª Inspectora Tributária – surgem especificamente elencados no n.º 2, do artigo 31.º-A.

4.29. Em conclusão, não remanescem quaisquer dúvidas de que a Requerente efectivamente prestou “*serviços relacionados com bens imóveis*”, sendo evidente o seu enquadramento na norma de territorialidade prevista no artigo 6.º, n.º 7, alínea a), do Código do IVA, razão pela qual as liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios em apreço padecem de ilegalidade.

4.30. Consubstanciando tal ilegalidade um vício de violação de lei, as referidas liquidações são anuláveis, ao abrigo do disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo (“CPA”), aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea d), do RJAT, anulação que desde já se requer.

4.31. Ademais, entende a Requerente que, conforme a jurisprudência do TJUE o salienta, o artigo 47.º da Directiva do IVA se opõe a que se considere que um serviço como o prestado pela Requerente deva ser sujeito a IVA em Portugal por não ser relacionado com o imóvel situado na Argélia, mas “apenas” com a utilização dada ao imóvel.

4.32. Por último, refere a Requerente que não existem na Directiva do IVA nem no Código do IVA, para esta regra de territorialidade, quaisquer requisitos relativos à qualidade do adquirente ou à sua inscrição no VIES.

4.33. Esta é uma isenção de carácter objectivo e desconsidera totalmente a situação jurídico-fiscal do adquirente dos serviços.

4.34. Não restam, pois, quaisquer dúvidas de que o registo do adquirente no VIES não é, per se, um requisito para considerar a operação não sujeita a tributação em território português, no âmbito da alínea a) do n.º 7 do artigo 6.º do Código do IVA.

4.35. A prestadora de serviços H... estava enquadrada no regime de isenção em sede de IVA, tendo, no entanto, liquidado e cobrado IVA à Requerente, que a última entende ser dedutível nos termos legais, contrariamente ao entendimento da AT, face ao disposto no art. 2.º, n.º 1, c) CIVA.

4.36. Não foi feita a menção no documento contabilístico de que não confere o direito à dedução do IVA nele mencionado no caso em apreço, tendo apenas a prestadora de serviços H... emitido electronicamente uma factura-recibo na qual liquidou IVA, e pela qual sofreu retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - a qual, nos termos do artigo 101.º-B, n.º 1, alínea a), do respectivo Código, apenas é devida para rendimentos superiores a € 10.000,00, montante anual superior ao fixado no n.º 1 do artigo 53.º do Código do IVA -, pelo que a Requerente não tinha, pois, como saber qual era o regime de IVA a que tal prestadora de serviços se encontrava submetida – algo que, como se referiu acima, nem sequer é um requisito para a dedutibilidade do imposto.

4.37. Constitui abuso de direito por parte da AT, a qual – essa sim, ao contrário da Requerente – é conhecedora da informação cadastral e de enquadramento dos sujeitos passivos, criar um sistema de emissão electrónica de facturas-recibo que permite criar liquidações de IVA em suposta contradição com a verdade material que é do conhecimento dessa mesma AT, e que depois procura imputar tais falhas a contribuintes como a Requerente que confiam na correcta emissão de uma factura recibo emitida através de uma plataforma informática criada por essa mesma AT.

4.38. Face ao anteriormente exposto, não é legalmente admissível negar à ora Requerente o direito a deduzir o IVA que lhe foi indevidamente liquidado e cobrado pela prestadora de serviços, na medida em que a prestadora de serviços se tornou sujeito passivo de IVA por tal facto, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do Código do IVA, estando por isso obrigada à entrega de tal imposto a favor do Estado.

4.39. Permitindo o art. 19.º n.º 1, alínea a), do Código do IVA, a dedução pelos contribuintes do imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.

4.40. Por sua vez, o n.º 4, do artigo 19.º, do Código do IVA, apenas exclui a dedução do imposto não entregue nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada,

4.41. Ora, no Relatório de Inspeção Tributária não é alegada pela AT a falta de entrega pela prestadora de serviços do imposto nos cofres do Estado, e não é sequer feita uma tentativa de demonstração de que a ora Requerente tinha, ou devesse ter, conhecimento de que tal prestadora de serviços não dispunha de adequada estrutura susceptível de exercer a actividade declarada.

4.42. Na situação em análise, pretendendo a AT negar o direito à dedução do IVA suportado pela Requerente, era à primeira que competia fundamentar e provar devidamente a verificação de ambos os requisitos previstos no artigo 19.º, n.º 4, do Código do IVA, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da LGT,

4.43. A não verificação e prova dos requisitos previstos no artigo 19.º, n.º 4, do Código do IVA, é suficiente para permitir à ora Requerente o respectivo direito à dedução daquele IVA suportado, razão pela qual as liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios em apreço padecem de ilegalidade.

4.44. Não obstante a Requerente não se conformar com a legalidade das liquidações em apreço, para evitar os constrangimentos dos processos de execução fiscal entretanto instaurados, procedeu ao pagamento integral dos valores determinados pela AT, no montante total de € 2.922,46, valor que engloba as custas de tais processos de execução.

4.45. Salienta-se, contudo, que no caso em análise, para além do pagamento de tais quantias, a AT deixou de reembolsar à ora Requerente o imposto a que teria direito, não fora a correcção efectuada na sequência da acção inspectiva realizada.

4.46. Razão pela qual, entende a Requerente que os juros indemnizatórios deverão adicionalmente ser contabilizados sobre tal quantia que não lhe foi – indevidamente



– reembolsada, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT, ex vi dos artigos 24.º, n.º 5, e 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

4.47. No caso em apreço é por demais evidente que existiu, efectivamente, um erro imputável aos serviços da AT, tendo em conta as ilegalidades supra identificadas.

4.46. São por isso devidos juros indemnizatórios sobre a quantia que deverá ser restituída, desde a data do respectivo pagamento voluntário indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito, calculados à taxa legal de juros em vigor, pagamento de juros indemnizatórios que desde já se requer.

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

5.1. A Requerida contestou, em primeiro lugar, o valor atribuído à causa, já que, uma vez que as liquidações emitidas resultaram no valor global de € 2.847,76, onde € 2.761,58 corresponde ao valor da liquidação adicional de IVA e € 86,18 ao valor da liquidação de juros compensatórios, entende que deveria ser aquele o valor da causa, nos termos do art. 3º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, 97º-A, do CPPT e 297º do CPC, e não o valor de € 19.753,48, resultante da soma das correcções aritméticas.

5.2.. Relativamente ao fundo da causa, referiu que a Requerente foi objecto de procedimento de inspecção a coberto da Ordem de Serviço n.º OI2016..., de natureza interna e de âmbito parcial, referente à análise do pedido de reembolso de IVA do período de 2016/03.

5.3. Esta ordem de serviço foi aberta na sequência de pedido de reembolso de IVA formulado pela Requerente em 6 de Maio de 2016, na sua declaração periódica de IVA referente ao período de tributação 2016-03-01 a 2016-03-31, no valor de €16.905,72.

5.4. No decurso da referida inspecção foi detectada a não liquidação de IVA, no montante de €19.550,00, sobre a factura emitida em 9 de Março de 2016 no valor de

€85.000,00 para a sociedade “B...” (sem NIF válido na Grã-Bretanha), com endereço em Londres.

5.5. Em resultado da acção de inspecção e da identificação de situações irregulares no âmbito da monitorização da aplicação de reembolso de IVA, verificou-se que a Requerente efectuou operações passivas em que deduziu indevidamente IVA nos termos do n.º 4 do artigo 19.º do CIVA, pelo que foi efectuada uma correcção no valor de €117,30, referente ao período de 2016/03.

5.6. Foi então apurado um montante de €19.667,30, referente ao total de correcções no período de 2016/03.

5.7. Com base nas referidas correcções foi emitida a liquidação adicional de IVA n.º 2017..., no valor de €2.761,58 relativa ao período de 2016/03, valor este que resultou da compensação automática, tendo por base a correcção de €19.667,30 (da acção de inspecção) e valor do pedido de reembolso IVA €16.905,72.

5.8. A fundamentação que subjaz à aludida correcção encontra-se vertida no relatório de inspecção acima identificado que para todos os efeitos se considera aqui reproduzida.

5.9. Atento o facto de o pagamento não ter sido efectuado dentro do prazo legal foram emitidas as correspondentes certidões de dívida e instaurados os consequentes processos de execução fiscal.

5.10. Em causa está a não aceitação do enquadramento dos serviços prestados pela Requerente ao sujeito passivo “B...” como serviços relacionados com os próprios imóveis, bem como a não aceitação da dedução do IVA suportado pela requerente por liquidação indevida de imposto pela prestadora de serviços H...,

5.11. Entende a Requerida que deve concluir-se pela improcedência dos mesmos, de acordo com a fundamentação resultante do relatório de inspecção tributária.

5.12. Acrescenta ainda a Requerida que o Regulamento de Execução (EU) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de Março de 2011, alterado pelo Regulamento de Execução (EU) n.º 1042/2013 do Conselho de 15 de Março de 2011, alterado pelo

Regulamento de Execução (EU) n.º 10452/2013 do Conselho de 7 de Outubro, que aditou os artigos 13.º-B, 31.º-A e 31.º-B, apenas será aplicado a partir de 1 de Janeiro de 2017.

5.13. Todavia não obstante essa não aplicação, o facto com maior relevância prende-se com a relação dos serviços prestados com o imóvel, sendo que neste caso estamos perante serviços prestados no âmbito da aplicação de actos relacionados com cuidados médicos, não directamente relacionados com o imóvel.

5.14. O que implica concluir que os serviços prestados pela empresa portuguesa não se enquadram na exclusão prevista na alínea a) do n.º 7 do artigo 6.º do CIVA, uma vez que estamos perante serviços relacionados com a utilização dada ao imóvel e não serviços directamente relacionados com o próprio imóvel.

5.15. Relativamente à outra questão, conforme se extrai do relatório de inspecção tributária, o sujeito passivo, enquadrado no regime de isenção, artigo 53.º do IVA, não entregou nos cofres do Estado o IVA indevidamente liquidado.

5.16. Ora, o direito à dedução do imposto suportado vem regulado nos arts. 19.º, 20.º e 21.º do CIVA, estando sujeito a diversos requisitos de substância e de forma, ocorrendo a exclusão do direito à dedução, seja com referência à natureza de determinados bens e serviços (por exemplo, art. 21.º do CIVA), seja com referência a determinadas operações em concreto (por exemplo, n.ºs 3 e 4 do art. 19.º do CIVA).

5.17. A norma em que assentam as correcções levadas a cabo pelos SIT é o n.º 4 do artigo 19.º do CIVA, na redacção introduzida pelo artigo 47.º, n.º 2 da Lei n.º 55-B/2004, de 20 de Dezembro, tendo portanto por referência determinadas operações em concreto.

5.18. O artigo em apreço resultou da transposição para a ordem jurídica nacional da Directiva n.º 2003/92/CEE, do Conselho, de 7 de Outubro, com o intuito de introduzir no ordenamento jurídico nacional uma medida de combate à fraude e evasão fiscais, designadamente a fraude carrossel.

5.19. Almejando este objectivo, foi então introduzido um mecanismo que obstasse à dedução de IVA em caso de o imposto respeitar a operações em que o prestador de serviços não entregue o imposto liquidado ao Estado e o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o dito prestador não disponha de estrutura empresarial susceptível de exercer a respectiva actividade empresarial.

5.20. No caso concreto, é facto assente e não controvertido que o imposto liquidado não foi entregue nos cofres do Estado.

5.21. E, na presente situação, é indiscutível que a Requerente não só tem como (mesmo que assim não fosse) deveria ter conhecimento de que a prestadora de serviço não dispunha de estrutura empresarial.

5.22. Em causa está a aquisição de serviços de tradução e de facto, é a própria Requerente que, no artigo 120.º do seu requerimento inicial, reconhece a falta de estrutura empresarial da prestadora de serviços.

5.23. Pois que admite que “para prestar um serviço de tradução não é necessária qualquer estrutura empresarial para além de um computador e do domínio das línguas em causa – algo que o sujeito passivo em causa manifestamente detinha”.

5.24. É, portanto manifesto que, ainda que não houvesse um efectivo conhecimento da inexistência de estrutura empresarial (conhecimento que confessadamente existia), qualquer destinatário normal colocado na situação em apreço deveria ter conhecimento de que o prestador de serviço não dispunha da estrutura empresarial.

5.25. O mecanismo consagrado no n.º 4 do artigo 19.º do CIVA impede pois a dedução do IVA nesta situação.

5.26. Em face do exposto, bem andaram os serviços ao promover as correcções em questão, dentro do quadro legal em vigor, devendo por esta razão os actos tributários em crise ser mantidos na ordem jurídica.

5.27. Assim, em face de tudo o quanto vem ante dito, não se poderá nunca considerar que tenha existido erro imputável aos serviços, na emissão da liquidação em causa, condição indispensável para a condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

6. No dia 27/10/2017, foi proferido despacho arbitral, notificando a Requerente para se pronunciar sobre o incidente do valor da causa apresentado pela requerida, assim como para indicar qual a matéria de facto a que pretendia inquirir as testemunhas que arrolou.

7. A Requerente pronunciou-se sobre o incidente do valor da causa apresentado pela Requerida e sobre a matéria de facto a que pretendia inquirir as testemunhas, referindo, em súmula, o seguinte:

7.1. Afigura-se como correcto o valor da causa indicado, no montante de € 19.753,48, nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), ex vi do artigo 29.º do RJAT, na medida em que a Requerente considera ser esse o valor da importância cuja anulação pretende.

7.2. A Requerente reputa como essencial a inquirição das testemunhas arroladas para prova da factualidade constante no ponto II.1 do respectivo pedido de pronúncia arbitral, de que os serviços por si prestados visaram a adaptação de imóveis para o fim a que se destinavam (i.e. prestar cuidados médicos).

7.3. Assim sendo, a Requerente solicitou que as testemunhas fossem ouvidas sobre os factos constantes dos artigos 19.º, 21.º a 29.º, 31.º, e 33.º a 35.º, do ponto II.1, do seu pedido de pronúncia arbitral.

8. No dia 06/12/2017, às 10h30, teve lugar uma reunião do Tribunal Arbitral, em que se procedeu à inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente, a qual prescindiu da inquirição da testemunha C..., tendo sido inquirida a testemunha D... .

9. O Tribunal Arbitral notificou a Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias, tendo, nos termos do artigo 18º, nº 2 do RJAT, sido designado o dia 21 de Março de 2018 para o efeito de prolação da decisão arbitral.

10. As partes apresentaram alegações escritas, onde reafirmaram o previamente alegado.

## **II – Factos provados**

11. Com fundamento na documentação junta aos autos e com base no testemunho prestado por D..., consideram-se provados os seguintes factos:

11.1. Na sequência do pedido de reembolso referente ao período 03/2016, no montante de € 16.905,72, a Requerente foi alvo de uma acção de inspecção interna, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2016... .

11.2. No decurso da inspecção que decorreu a coberto da OI2016... detectaram os SIT a não liquidação de IVA, no montante de €19.550,00, sobre a factura 6/123 emitida em 9 de Março de 2016 no valor de €85.000,00 para a sociedade B..., com endereço em Londres.

11.3. A sociedade B... não tem NIF válido no VIES na Grã-Bretanha.

11.4. As liquidações emitidas resultaram no valor global de €2.847,76, onde €2.761,58 corresponde ao valor da liquidação adicional de IVA e €86,18 ao valor da liquidação de juros compensatórios.

11.5. A Requerente exerceu o direito de audição prévia.

11.6. No âmbito do contrato celebrado pela Requerente e a B..., os serviços prestados pela primeira implicaram deslocações da sua equipa médica (composta pelo Dr. C... e pela Dra. D...) a ..., na Argélia, nos meses de Fevereiro, Março e Maio de 2015.

11.7. No âmbito de tais deslocações foram analisados pela equipa médica da Requerente os referidos imóveis, já erigidos mas ainda não concluídos nem adaptados ao fim a que se destinavam, foram avaliadas as condições e o *layout* necessários para o desenvolvimento do trabalho de cada especialidade médica (urgência, imagiologia, serviço dentário, zona de consultas, reeducação funcional, cuidados intensivos, hemodiálise, enfermarias, morgue, bloco operatório, bloco de partos) em cada um dos espaços definidos, e propostas sugestões de adaptação de cada um desses espaços para o desenvolvimento da actividade a que se destinavam.

11.8. Os arquitectos E... e F... (da G... Arquitectos), que prestaram também serviços no âmbito da empreitada em questão, viajaram muitas vezes em conjunto com a equipa médica da Requerente

11.9. A empreitada de construção dos hospitais em questão requereu também acompanhamento específico por parte da equipa médica da Requerente na definição e adaptação dos locais de instalação de equipamento médico fixo e de sistemas de climatização, circulação de ar e refrigeração.

11.10. O mencionado equipamento, na medida em que é necessariamente encastrado no edifício, implica a elaboração de plantas com a definição dos específicos pontos de electricidade, água, esgotos, e gás medicinal a instalar, os quais foram efectivamente elaborados, na sequência de pareceres técnicos da equipa médica da Recorrente.

11.11. O contrato de empreitada foi celebrado com outra sociedade, que não a Requerente, destinando-se os serviços prestados pela Requerente a adaptar os imóveis à funcionalidade de hospitais para que o empreiteiro os pudesse entregar "chave na mão" ao dono da obra, o Ministério da Defesa argelino.

11.12. A prestadora de serviços H... não entregou ao Estado o IVA indevidamente liquidado no montante de €117,30.

11.13. A prestadora de serviços H... não dispunha de instalações para o exercício da sua actividade.

12. Não existem factos não provados com relevo para a decisão da causa.

### **III– Do Direito**

13. São as seguintes as questões de direito a resolver:

A) Do incidente relativo ao valor da causa

B) Da eventual violação do artigo 6º, nº 7 a) do Código do IVA.

C) Da não aceitação da dedução do IVA suportado pela Requerente por liquidação indevida de imposto pela prestadora de serviços H..., nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea c) e 19º, nº 4, ambos do Código do IVA.

D) Do direito a juros indemnizatórios

Analisar-se-ão assim estas questões.

*A) Do incidente relativo ao valor da causa.*

14. A Requerida deduziu o incidente do valor, indicando que, uma vez que as liquidações emitidas resultaram no valor global de €2.847,76, onde €2.761,58 corresponde ao valor da liquidação adicional de IVA e €86,18 ao valor da liquidação de juros compensatórios, seria esse o valor da causa a considerar.

Notificada do incidente suscitado pela Requerida, respondeu a Requerente, invocando que o montante de € 19.753,48 indicado na petição inicial se lhe afigura ser correcto, uma vez que é esse o valor da importância cuja anulação pretende.

Dispõe o art. 97º-A, nº1, a) do CPPT, aplicável ex vi art. 29º do RJAT o seguinte

*“1 - Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as acções que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes:*

*a) Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende”.*

Analisada a demonstração da liquidação da IVA, verifica-se que da mesma resulta um IVA a suportar pelo sujeito passivo no montante de € 19.667,30, o qual só não se traduz na exigência de pagamento dessa importância por o contribuinte ter IVA a recuperar no valor de € 16.905,72.

Nestes termos, parece-nos claro que o valor da causa foi correctamente fixado em € 19.667,30, já é que essa a importância cuja anulação a Requerente pretende.



Termos em que se mantém o valor indicado para a causa.

B) *Da eventual violação do art. 6º, nº 7 a) do Código do IVA.*

15. Averiguemos então agora se se pode considerar ocorrer violação do art. 6º, nº7, a) do Código do IVA.

Refere o artigo 6º, nº 6 do Código do IVA:

*“São tributáveis as prestações de serviços efectuadas a:*

*a) Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador;*

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

Afirma, contudo, o nº 7, alínea a) do mesmo diploma:

*“O disposto no número anterior não tem aplicação relativamente às seguintes operações:*

*a) Prestações de serviços relacionadas com um imóvel sito fora do território nacional, incluindo os serviços prestados por arquitectos, por empresas de fiscalização de obras, por peritos e agentes imobiliários, e os que tenham por objecto preparar ou coordenar a execução de trabalhos imobiliários, assim como a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e a prestação de serviços de alojamento efectuadas no âmbito da actividade hoteleira ou de outras com funções análogas, tais como parques de campismo”.*

Esta norma resultou da transposição do artigo 47.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, nos termos do qual “o lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, incluindo os serviços prestados por peritos e agentes

*imobiliários, a prestação de serviços de alojamento no sector hoteleiro ou em sectores com funções análogas, tais como campos de férias ou terrenos destinados a campismo, a concessão de direitos de utilização de bens imóveis e os serviços de preparação e de coordenação de obras em imóveis, tais como os serviços prestados por arquitectos e por empresas de fiscalização de obras, é o lugar onde está situado o bem imóvel”*

No que se reporta à aplicação do Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de Outubro de 2013, que altera o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de Março de 2011, no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços relacionadas com bens imóveis, este apenas entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2017, pelo que não é aplicável a factos que ocorreram em data anterior.

Independentemente dessa questão, o que se discute no caso em análise é a ligação dos serviços prestados pela Requerente aos imóveis em causa.

Não sendo, portanto, aqui relevante a inscrição do adquirente no VIES, mas apenas a relação do serviço prestado com os imóveis em causa, nos termos do artigo 6º, nº 7, alínea a), do CIVA.

Podemos, portanto, verificar, pela análise da matéria de facto, que a Requerente embora não tenha procedido, por si, à instalação de qualquer equipamento nos referidos imóveis, a verdade é que forneceu a necessária orientação técnica em termos médicos à sua finalização, parecendo-nos claro que sem essa colaboração não seria possível entregar o hospital construído e em condições de funcionar, como era o objecto da referida empreitada "chave na mão".

Não colhe a argumentação da Requerida de que não se trata *in casu* de serviços relacionados com o imóvel, mas antes com a utilização dada ao imóvel. Na verdade, não só essa distinção não tem cobertura legal, como nos parece manifesto que uma empreitada de construção de um hospital implica que o edifício seja colocado em condições de funcionar como hospital, sendo que só com uma reconversão profunda esse mesmo edifício poderia posteriormente ser afecto a qualquer outra utilização. Assim sendo, a orientação especializada dada por médicos por forma a colocar um imóvel construído como hospital

nas condições necessárias para funcionar como tal constitui manifestamente uma prestação de serviços relacionada com esse imóvel.

Nesses termos, tem que se considerar que a Requerente prestou serviços relacionados com os imóveis em causa, não havendo por isso que liquidar IVA, nos termos do artigo 6º, nº 7 a) do Código do IVA.

*C) Da não aceitação da dedução do IVA suportado pela Requerente por liquidação indevida de imposto pela prestadora de serviços H..., nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea c) e 19º, nº 4, ambos do Código do IVA-*

16. Cabe agora examinar a questão da na não aceitação da dedução do IVA suportado pela Requerente por liquidação indevida de imposto pela prestadora de serviços H..., nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea c) e 19º, nº 4, ambos do Código do IVA, uma vez que a mesma liquidou IVA sem o ter entregue ao Estado

Dispõe o artigo 2º, nº 1, alínea c) do Código do IVA que são sujeitos passivos do imposto “*as pessoas singulares ou colectivas que mencionem indevidamente IVA em factura*”.

Refere o artigo 19º, nº 1, a) do mesmo diploma:

*“Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram:*

*a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos”.*

Afirma ainda o nº 4 do mesmo artigo:

*“Não pode igualmente deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada”.*

Refere o artigo 53º do mesmo diploma:

*“Beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou actividades conexas, nem exercendo actividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do presente Código, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a € 10 000”.*

Verifica-se, no caso em análise, que a prestadora de serviços H..., sendo isenta da cobrança de IVA, nos termos do artigo 53º do CIVA, procedeu à cobrança de IVA à Requerente e não entregou o montante ao Estado, como lhe competia fazer, ainda que, nos termos da lei, este não devesse ter sido cobrado.

Ora, não tendo a prestadora de serviços entregue o montante de IVA devido ao Estado, terá de se avaliar se o sujeito passivo deveria ter conhecimento de que esta não dispunha de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada.

Refere a este respeito o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 15 de Fevereiro de 2012, proc. 01606/06.0BEVIS: *“É certo que a lei não nos dá uma definição do que seja «adequada estrutura empresarial», deixando uma grande margem de discricionariedade à administração tributária quanto à interpretação de tal conceito. Porém, uma adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada não poderá deixar de ser uma organização apta à prossecução da actividade desenvolvida pela empresa, nomeadamente, em termos de instalações, equipamentos, máquinas, recursos humanos e materiais, que lhe permitam desenvolver essa actividade. Ou seja, dispor de uma organização empresarial com os meios materiais e humanos necessários para realizar a sua actividade em condições apropriadas de qualidade e eficiência.”*

Refere ainda o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 14 de Abril de 2015, Proc. Nº 06525/13: *“O art. 19, nº.4, do C.I.V.A., na redacção do dec.lei 31/2001, de 8/2, consagrava limitações ao direito à dedução do I.V.A., ao impedir a dedução de imposto nos casos de inexistência ou desadequação da estrutura empresarial do fornecedor ou*

*prestador à actividade desenvolvida, se não ocorrer o pagamento do imposto ao Estado. Exige a lei, para este efeito, que o sujeito passivo adquirente tenha conhecimento da intenção fraudatória do fornecedor, de não entrega nos cofres do Estado do imposto. Mais se dirá que o princípio da neutralidade do I.V.A. impõe a salvaguarda do direito à dedução quando inexistam elementos objectivos que demonstrem que o sujeito passivo sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa fraude ao I.V.A. Neste âmbito, o TJUE tem entendido que não é compatível com o regime do direito à dedução previsto na Directiva I.V.A. recusar esse direito a um sujeito passivo que não sabia, não lhe sendo exigível que soubesse, que a operação em causa fazia parte de uma fraude, ou que outra operação na cadeia de fornecimento, anterior ou posterior à realizada pelo sujeito passivo, era constitutiva de uma fraude ao I.V.A.”*

No caso em apreço, não é manifesto que a Requerente pudesse aperceber-se de que a prestadora de serviços não iria entregar o montante de IVA cobrado ou que a sua estrutura fosse manifestamente desadequada para o trabalho prestado, dado que estamos perante um serviço de tradução linguística, que depende muito mais do conhecimento do prestador de serviços, do que propriamente de quaisquer instalações ou equipamento técnico, pelo que teria de se aceitar a dedução de IVA em causa.

Procede assim igualmente também a impugnação neste âmbito.

#### D) Do direito a juros indemnizatórios.

17. Como refere o n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária “*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*”.

Como decorre ainda do n.º 5 do art. 24.º do RJAT, o direito a juros indemnizatórios pode ser reconhecido em processo arbitral.

Ter-se-á, no entanto, de determinar se houve ou não erro imputável aos serviços.

Não tendo razão a Requerida no que se reporta à interpretação do artigo 6, n.º 7, alínea a), do CIVA nem na não aceitação da dedução de IVA, no valor de €117,30, quanto aos

serviços de tradução prestados, nos termos do art. 19.º, n.º 4, CIVA, é manifesto que houve violação dessas disposições.

Sendo que a situação poderia ter sido corrigida pela Autoridade Tributária, após o direito de audição prévia exercido pela Requerente.

Estamos, assim neste caso, perante negligência por parte da Autoridade Tributária, negligência essa que se traduz num “erro imputável aos serviços”, conforme consta do art. 43.º da LGT.

Tendo em conta o estabelecido no artigo 61.º do CPPT e tendo sido verificada a existência de erro imputável aos serviços da Administração Tributária, do qual resultou pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (vide art. 43.º/1 da LGT), podemos entender que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal.

Neste caso, no entanto, os juros não podem ser calculados sobre o valor de € €19.753,48, uma vez que a Requerente não pagou essa quantia, mas apenas sobre o valor de € 2.992,46, que foi o que foi efectivamente pago pela Requerente.

## **V – Decisão**

É procedente o pedido de anulação das liquidações de IVA e juros compensatórios, decorrente da violação do disposto nos artigos 6.º, n.º7, a), 2.º, n.º 1, alínea c), e 19.º, n.º 4, ambos do Código do IVA, tendo a Requerente à direito à não liquidação de IVA de € 19.550,00, bem como direito à dedução do IVA, no valor de € 117,30, à anulação dos correspondentes juros compensatórios e ainda a juros indemnizatórios à taxa legal, sobre o montante de €2.992,46, até ao integral reembolso dessa mesma quantia.

Fixa-se ao processo o valor de: € 19.753,48 (conforme decisão do incidente de valor de causa referida *supra*) e o valor da correspondente taxa de arbitragem em € 1224,00 nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Uma vez que a requerida decaiu quase integralmente na causa e a Requerente apenas parcialmente na questão dos juros indemnizatórios, considera-se equitativo fixar as custas em 98% para a Requerida e 2% para a Requerente.

Lisboa, 16 de Março de 2018

O Árbitro

(Luís Menezes Leitão)