

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 231/2020-T**

**Tema: IVA Importação; Prestação de serviços; Isenção; Sujeito passivo; Responsabilidade pelo pagamento.**

## SUMÁRIO:

- I. A prestação de serviços de manuseamento de estilha (aparas de madeira), importada de países terceiros por via marítima, na arena/cais de um porto de mar, e respetivo acondicionamento e carga em camiões integram o conceito de prestações de serviços conexas com a importação para efeitos da isenção prevista no artigo 13.º, n.º 1, alínea f), do CIVA. De facto, tal como se elucida na Circular n.º 4/2002, no valor tributável deverão ser incluídas, nomeadamente, as despesas de descarga, carga e manuseamento;
- II. No caso de indevida omissão de inclusão do valor das prestações acessórias, no valor tributável da importação, o IVA deve ser exigido ao importador, dado ser a este que a lei impõe a inclusão do valor dos serviços acessórios no valor tributável e o pagamento do IVA correspondente ao valor desses serviços, por se tratar do sujeito passivo, vinculado ao cumprimento da prestação tributária;
- III. O facto tributário na importação é a introdução das mercadorias no território aduaneiro da União Europeia. O legislador faz corresponder o momento da aceitação da declaração para introdução em livre prática ao momento da constituição da dívida aduaneira, em que nasce a obrigação de imposto e, que por consequência, o momento por reporte ao qual se fixam os elementos de tributação, nomeadamente o valor aduaneiro. A data da autorização de saída corresponde à última formalidade do desalfandegamento. Se as datas de autorização de saída são anteriores à data ou datas de prestação dos serviços, no momento da prestação de serviços a determinação do valor aduaneiro já tinha ocorrido, pelo que há uma impossibilidade objetiva dessas despesas serem incluídas no apuramento do valor aduaneiro.

---

## DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernanda Maças (árbitro presidente), Ana Moutinho Nascimento e Clotilde Celorico Palma (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

### I. RELATÓRIO

A A..., Lda. (doravante a “Requerente”), pessoa coletiva n.º..., com sede no ..., ...-... ..., veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante “RJAT”), tendo em vista:

- a declaração de ilegalidade e respetiva anulação das liquidações adicionais de IVA, relativas a 2018, no valor total de € 711.741,42; e dos correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios e moratórios;
- a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira na extinção da execução fiscal n.º ...2020..., a tramitar no Serviços de Finanças de ... e a atribuição de efeito suspensivo à impugnação.

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

Como fundamento da sua pretensão, a Requerente no pedido de pronúncia arbitral (doravante, PPA), invoca, em síntese, os seguintes vícios, de índole material e formal:

- a) A Requerente é uma empresa que se dedica à atividade de transporte rodoviário de mercadorias (transportes de carga de aluguer), comércio por grosso de madeira em bruto e de produtos derivados, e aluguer de veículos pesados sem condutores.
- b) No âmbito da sua atividade, foi realizada uma inspeção tributária à Requerente relativa ao ano de 2018, pelo Serviço de Inspeção Tributária – DIT III, Equipa 33, da Direção de Finanças de ... .

- c) Na sequência da inspeção tributária foi elaborado Relatório de Inspeção Tributária do qual resultaram:
- correções meramente aritméticas em sede de IVA, no montante total de €711.741,42;
  - deduções indevidas de IVA, no valor de €1.762,96, e
  - indeferimento de reembolso de IVA solicitado pela Requerente em junho de 2018, no montante de €60.499,77.
- d) A Requerente não questiona as apuradas deduções indevidas de IVA, no montante de € 1.762,96, contestando as correções meramente aritméticas em sede de IVA, no montante total de €711.741,42, e o conseqüente indeferimento de reembolso de IVA solicitado pela Requerente, em junho de 2018, no montante de €60.499,77.
- e) A Requerente sustenta que efetuou, no ano de 2018, operações acessórias/conexas com importações de estilha (aparas de madeira), de países terceiros, por via marítima, mais concretamente o manuseamento de estilha na arena/cais do porto de mar de ..., e acondicionamento nos veículos de transporte, a que aplicou a isenção prevista no artigo 13.º, n.º 1, alínea f), do CIVA;
- f) A Requerente foi subcontratada para prestar estes serviços pelo operador do porto de mar, B..., tendo esta entidade, por seu turno, sido contratada pelo importador;
- g) Com referência às operações em questão, a Requerente não tinha qualquer relação jurídica com o importador, sendo a relação jurídica da Requerente com a B..., entidade que emitiu e entregou àquela os documentos epigrafados de “Declaração para efeitos de isenção de I.V.A.” para cada uma das faturas emitidas pela Requerente;
- h) A Requerente é completamente alheia à (in)observância do procedimento seja pelo importador, caso este não tenha cumprido obrigação de incluir aqueles serviços acessórios/conexos no valor tributável da importação, seja pela B..., caso esta tenha emitido a declaração para isenção de IVA sem que previamente tenha obtido a indicação ou declaração do importador de que aqueles serviços

estavam incluídos no valor tributável da importação, pelo que, ao isentar os serviços acessórios/conexos com a importação de estilha que prestou à B..., atuou em absoluta conformidade com o que lhe foi indicado e declarado pelo adquirente desses serviços, a B...;

- i) Acrescenta, sem prescindir que os serviços prestados pela Requerente foram serviços de manuseamento de estilha na arena/cais do porto de mar de ..., os quais consubstanciam serviços acessórios/conexos com a importação, definidos no artigo 17.º, n.º 2, do CIVA e na Circular n.º 4/2002, pelo que o respetivo valor deve estar incluído no valor tributável dos bens importados, suportados pelo importador, nos termos do disposto no artigo 17.º, n.º 1 e n.º 2, alínea b), do CIVA;
- j) Logo, para evitar a dupla tributação, estão os mesmos isentos de IVA, de acordo com o disposto no artigo 13.º, n.º 1, alínea f) do CIVA e no artigo 144.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28/11/2006;
- k) Porém, erradamente a AT entendeu que os serviços prestados pela Requerente não estavam isentos de IVA, com fundamento na não aplicação do artigo 14.º, n.º 1, alínea j), do CIVA, que por lapso e escrita a B... fizera constar como fundamento legal para a isenção de imposto, lapso este passível de ser corrigido, nos termos do estatuído no artigo 249.º, do Código Civil;
- l) Constituindo obrigação da AT aferir se, no caso concreto, os serviços prestados pela Requerente estavam isentos de IVA, em face da substância económica das operações em causa e a natureza acessória/conexa dos serviços prestados por esta, mormente por aplicação do disposto no artigo 13.º, n.º 1, alínea f), do CIVA, por verificados os seus pressupostos legais e, sobretudo, aferindo do pagamento de IVA pelo importador à B...;
- m) Violando assim a AT os princípios mais basilares do Direito Fiscal, o Princípio da não Dupla Tributação e o Princípio da Legalidade e da Justiça Tributária, (cf. artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa), ao tributar com IVA operações já tributadas com esse imposto;

- n) A Requerente alega ainda que, quer a Diretiva do IVA, quer o CIVA atribuem à entidade que realiza a importação o ónus legal de declarar o valor tributável da importação, não existindo qualquer condição limitadora da isenção prevista no artigo 13.º, n.º 1, alínea f), do CIVA;
- o) Mais refere a Requerente que o ónus de provar que o valor dos serviços acessórios/conexos foi sujeito a IVA por via da sua inclusão no valor tributável na importação cabe à AT, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), uma vez que é a AT que valida o valor tributável da importação e procede à respetiva liquidação do imposto;
- p) Ainda que se entendesse que o ónus de prova cabia à Requerente, este dever ficou cumprido com a identificação dos clientes e das respetivas faturas emitidas pela prestação de serviços de manuseamento de estilha na doca/cais do porto de mar de ..., em sede de inspeção tributária», conforme o disposto no n.º 2 do artigo 74.º da LGT;
- q) Mais, a Requerente desconhece se o IVA pelos serviços prestados foi entregue nos cofres do Estado, mas tendo a B..., segundo o apurado pela AT, na emissão das faturas ao importador, liquidado IVA pelos serviços prestados pela Requerente, conclui-se que os serviços foram sujeitos a IVA pelo que não pode a AT voltar a liquidar IVA sobre os mesmos serviços, sob pena de violação do princípio da dupla tributação;
- r) Por último a Requerente sustenta que ainda que o valor tributável da importação apurado no momento do desalfandegamento não tenha em consideração o valor dos serviços acessórios/conexos de manuseamento de estilha na arena/cais do porto de mar, uma verificação *a posteriori* pela Autoridade Tributária e Aduaneira apenas pode constituir fundamento de liquidação adicional de IVA na esfera do importador dos bens, por se tratar de IVA devido na importação, e nunca na esfera da entidade que prestou os serviços acessórios/conexos com a importação.» (cf. PPA);
- s) Pelo exposto, a Requerente conclui que as notas de liquidação adicional de IVA que aqui se impugnam, bem como o Relatório de Inspeção Tributária em que as

mesmas se baseiam, violam a seguintes disposições legais: artigos 13.º, n.º1, alínea f) e 37.º, n.º1 do CIVA; artigos 85.º, 86.º, n.º1, alínea b) e 144.º da Diretiva do Conselho n.º 2006/112/CE, de 28/11/2006; artigos 18.º, n.º3, 74.º, n.ºs 1 e 2 LGT; artigo 266.º, n.º 2 da Constituição da Republica Portuguesa e artigos 29.º, n.º1, 32.º, n.º1, alínea e) e 33.º estes do Código Aduaneiro Comunitário.

A Requerente juntou quarenta e seis documentos.

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 as signatárias como árbitras do tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 07.07.2020, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes da designação dos Árbitros, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 06.08.2020.

No dia 19.10.2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou os argumentos aduzidos pela Requerente, tendo concluído pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, com a sua consequente absolvição.

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).

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

- a) A divergência de entendimento entre a Requerente e a Requerida resume-se ao entendimento da Requerente de que a aplicação da isenção prevista no art.º 13.º

- n.º 1, al. f) do CIVA, depende exclusivamente da invocação dessa alínea nas suas faturas;
- b) A aplicação da isenção não depende da mera referência àquela norma nas faturas, mas antes da verificação do seu pressuposto objetivo, de que o valor se encontra incluído no valor tributável da importação;
  - c) Isto porque, pretendendo a isenção em apreço, o propósito de evitar a dupla tributação, também não pode legitimar a situação diametralmente oposta, isto é, a ausência de tributação, o que, no entender da Requerida viola o princípio da neutralidade do imposto, e é contrário às normas do CIVA e da Diretiva IVA;
  - d) A Requerida sustenta que a verificação daquele pressuposto, e a respetiva demonstração, competia à Requerente, nos termos do previsto no artigo 74.º da LGT, o que não se verificou;
  - e) Acrescenta que, ainda que a Requerida conseguisse situar e contextualizar todos os DAU referentes a determinado sujeito passivo, *in casu* à ora Requerente, nunca conseguiria estabelecer a relação entre eles e as faturas emitidas por cada prestação de serviços;
  - f) É à Requerente que incumbe ter a contabilidade organizada, por forma a permitir o apuramento do imposto (art.º 44.º do CIVA), não podendo proceder o entendimento da Requerente que independentemente da inclusão do valor dos transportes e serviços acessórios, no valor tributável da importação, estes sejam isentos, por ser, manifestamente contrário quer à Diretiva IVA, quer ao CIVA;
  - g) Mais refere que, ainda que se possa admitir que a inclusão (ou não) do valor da prestação de serviço no DAU não seja da direta responsabilidade da Requerente, o certo é que, já no que respeita à aplicação da isenção, a responsabilidade corre inteiramente por ela.
  - h) Em face do exposto, a Requerida conclui que deve a ação improceder e, por consequência, devem ser mantidos intactos na ordem jurídica os atos tributários contestados.

O Tribunal dispensou a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e concedeu prazo para a apresentação de alegações escritas.

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

Na sequência de despacho arbitral de 29 de novembro de 2020, a Requerente reduziu o pedido formulado no requerimento inicial, excluindo o pedido de extinção do processo de execução fiscal e o pedido de atribuição de efeito suspensivo à impugnação.

## **II. SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

A ação é tempestiva, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias 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 DE FACTO**

### **1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA**

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

- A.** A Requerente tem como objeto social os *“Transportes rodoviários de mercadorias (transportes de carga de aluguer); comércio por grosso de madeira em bruto e de*

---

*produtos derivados; aluguer de veículos pesados sem condutor”* [cf. Certidão Comercial Permanente ...];

- B.** Em concreto, a atividade da empresa consiste na prestação de serviços relacionados com madeiras e respetivos derivados, como cargas, descargas e manuseamento de madeira (rolaria, estilha e aparas), transporte de madeira, serviços prestados com diversas máquinas nos parques de armazenagem de madeira e derivados, serviços prestados com máquinas agrícolas e aluguer (sem condutor) de máquinas e viaturas pesadas [cf. Ponto 15 – pág. 10 do Relatório de Inspeção];
- C.** No ano de 2018, para efeitos de IVA o sujeito passivo estava enquadrado no regime normal com periodicidade mensal e para efeitos de IRC estava enquadrado no regime geral [cf. Ponto 16 – pág. 10 do Relatório de Inspeção];
- D.** A A... prestou serviços de manuseamento de carga no porto de mar de ..., mais concretamente enquanto subcontratada da B..., S.A, efetuou o manuseamento da estilha no cais/doca e a subsequente carga dos camiões, que procedem ao transporte da estilha até à Figueira da Foz [cf. Pontos 25, 26 e 28 – pág. 12 do Relatório de Inspeção];
- E.** A B... era contratada por duas empresas importadoras (C... e D...) para efetuar a descarga de navios de estilha provenientes de países terceiros [cf. Ponto 27 – pág. 12 do Relatório de Inspeção];
- F.** O serviço prestado pela A... era faturado à B... tendo por base um preço acordado por tonelada manuseada, sendo emitida uma fatura pela A... por cada navio de estilha importada [cf. Ponto 29 – pág. 12 do Relatório de Inspeção];

Fatura n.º	Data	Descrição	Valor (€)
13/6	08-01-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	156.455,25
13/24	29-01-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	143.631,36
13/36	31-01-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	156.103,50
13/64	08-02-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	150.291,54
13/68	15-02-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	142.758,88
13/143	31-03-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	143.887,52
13/157	11-04-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	167.285,65
13/172	18-04-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	140.210,39
13/250	06-06-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	142.611,25
13/253	11-06-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	159.104,05
13/309	06-07-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	161.436,80
13/325	23-07-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	147.899,01
13/334	30-07-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	163.571,07
13/416	13-09-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	169.939,46
23/422	17-09-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	152.930,65
13/483	29-10-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	160.580,07
13/508	12-11-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	169.553,16
13/524	22-11-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	142.772,35
13/573	19-12-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	157.104,75
13/579	31-12-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	159.381,22
<b>Total</b>			<b>3.087.507,93</b>

- G.** Nas faturas emitidas à B... em 2018, a A... isentou de IVA as operações, com menção ao artigo 14.º do Código do IVA, conforme cópias das faturas juntas, como anexo 1 ao Relatório de Inspeção de que é exemplo a seguinte descrição extraída da Fatura n.º13/6, de 8 de janeiro “*Serviço máquinas na descarga no navio ...- Isento artigo 14.º do CIVA (ou similar)...*” [cf. Ponto 126 – pág. 34 do Relatório de Inspeção e respetivo Anexo A];
- H.** A Requerente procedeu à identificação dos clientes e das respetivas faturas emitidas pela prestação dos serviços de manuseamento de estilha na doca/cais do porto de mar de ..., em sede de inspeção tributária [cf. Ponto 30 e 42.4 – págs. 13 e 16 do Relatório de Inspeção e respetivo Anexo A];
- I.** Com referência às operações subjacentes a cada uma das faturas emitidas pela A..., a B... emitiu Declarações, denominadas de “*Declarações para efeitos de Isenção de IVA*”, conforme cópias das Declarações juntas, como anexo 1 ao Relatório de Inspeção de que é exemplo a seguinte descrição extraída da Declaração, datada de 8 de janeiro de 2018, emitida com referência às operações subjacentes à Fatura n.º13/6 e da qual resulta” (...) *tendo requisitado a V. Exa(s) os serviços de:... “...” em ... 08-01-2018, Serviço de máquinas no Porto de ... na movimentação de estilha declara para os efeitos do disposto no n.º 8 do artigo 28.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado que*

*os serviços acima mencionados se encontram isentos do referido imposto ao abrigo da(s) alínea(s) i), j) d n.º1, do Artigo 14.º do mesmo diploma” [cf. Ponto 31 e 42.4 – págs. 13 e 16 do Relatório de Inspeção e respetivo Anexo A];*

***i. fatura 13/6***

- J.** Da fatura 13/6, emitida pela A... em 8 de janeiro de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento - f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 45 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);
- K.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de:... “...” em ... 08-01-2018*” (cf. pág. 46 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);
- L.** Do DAU 2017PT... resulta a data de “*2017-12-29*” em “*Aut. Saída*” (cf. pág. 303/480 do Processo Administrativo).

***ii. fatura 13/24***

- M.** Da fatura 13/24, emitida pela A... em 29 de janeiro de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento - f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 47 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);
- N.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de:... “...” em ... 29-01-2018*” (cf. pág. 48 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);
- O.** Do DAU 2017PT... resulta a data de “*2017-03-30*” em “*Aut. Saída*” (cf. pág. 306/480 do Processo Administrativo).

***iii. fatura 13/36***

- P.** Da fatura 13/36, emitida pela A... em 31 de janeiro de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento - f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 49 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);
- Q.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: ... “...” em ... 31-01-2018*” (cf. pág. 50 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);
- R.** Do DAU 2018... resulta a data de “*2018-01-26*” em “*Aut. Saída*” (cf. pág. 313/480 do Processo Administrativo).

**iv. fatura 13/64**

- S.** Da fatura 13/64, emitida pela A... em 8 de fevereiro de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 51 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);
- T.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de:v... “...” em ... 08-02-2018*” (cf. pág. 52 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);
- U.** Do DAU 2018PT... resulta a data de “2018-02-01” em “*Aut. Saída*” (cf. pág. 317/480 do Processo Administrativo).

**v. fatura 13/68**

- V.** Da fatura 13/68, emitida pela A... em 15 de fevereiro de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 53 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);
- W.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de:... “...” em ... 15-02-2018*” (cf. pág. 54 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);
- X.** Do DAU 2018... resulta a data de “2018-02-08” em “*Aut. Saída*” (cf. pág. 320/480 do Processo Administrativo);

**vi. fatura 13/143**

- Y.** Da fatura 13/143, emitida pela A... em 31 de março de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 55 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);
- Z.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: ... “...” em ... 31-03-2018*” (cf. pág. 56 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**AA.** Do DAU 2018... resulta a data de “2018-03-26” em “Aut. Saída” (cf. pág. 324/480 do Processo Administrativo);

*vii.* **fatura 13/157**

**BB.** Da fatura 13/157, emitida pela A... em 11 de abril de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 57 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**CC.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: ... “...” em ... 11-04-2018*” (cf. pág. 59 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**DD.** Do DAU 2018PT... resulta a data de “2018-04-03” em “Aut. Saída” (cf. pág. 331/480 do Processo Administrativo);

*viii.* **fatura 13/172**

**EE.** Da fatura 13/172, emitida pela A... em 18 de abril de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 59 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**FF.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: ... “...” em ... 18-04-2018*” (cf. pág. 60 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**GG.** Do DAU 2018PT... resulta a data de “2018-04-11” em “Aut. Saída” (cf. pág. 335/480 do Processo Administrativo);

*ix.* **fatura 13/250**

**HH.** Da fatura 13/250, emitida pela A... em 6 de junho de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 61 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**II.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: ... “...” em ... 06-06-2018* (cf. pág. 337/480 do Processo Administrativo);

**JJ.** Do DAU 2018P... resulta a data de “2018-05-29” em “*Aut. Saída*” (cf. pág. 340/480 do Processo Administrativo);

*x. fatura 13/253*

**KK.** Da fatura 13/250, emitida pela A... em 11 de junho de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 61 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**LL.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: ... “...” em ... 11-06-2018* (cf. pág. 342/480 do Processo Administrativo);

**MM.** Do DAU 2018PT... resulta a data de “2018-06-04” em “*Aut. Saída*” (cf. pág. 344/480 do Processo Administrativo);

*xi. fatura 13/309*

**NN.** Da fatura 13/309, emitida pela A... em 6 de julho de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 61 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**OO.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: ... “...” em ... 06-07-2018* (cf. pág. 346/480 do Processo Administrativo);

**PP.** Do DAU 2018PT... resulta a data de “2018-06-27” em “*Aut. Saída*” (cf. pág. 350/480 do Processo Administrativo);

*xii. fatura 13/325*

**QQ.** Da fatura 13/325, emitida pela A... em 23 de julho de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste*

*documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 64 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**RR.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de :... “...” em ... 23-07-2018*” (cf. pág. 65 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**SS.** Do DAU 2018PT... resulta a data de “*2018-07-16*” em “*Aut. Saída*” (cf. pág. 354/480 do Processo Administrativo);

**xiii. fatura 13/334**

**TT.** Da fatura 13/334, emitida pela A... em 30 de julho de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 66 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**UU.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: ... “...” em ... 30-07-2018*” (cf. pág. 356/480 do Processo Administrativo);

**VV.** Do DAU 2018PT... resulta a data de “*2018-07-23*” em “*Aut. Saída*” (cf. pág. 358/480 do Processo Administrativo);

**xiv. fatura 13/416**

**WW.** Da fatura 13/416, emitida pela A... em 13 de setembro de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 67 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**XX.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: ... “...” em ... 13-09-2018*” (cf. pág. 68 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**YY.** Do DAU 2018PT... resulta a data de “*2018-09-04*” em “*Aut. Saída*” (cf. pág. 362/480 do Processo Administrativo);

*xv. fatura 13/422*

**ZZ.** Da fatura 13/422, emitida pela A... em 17 de setembro de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 69 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**AAA.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: ... “...” em ... 17-09-2018*” (cf. pág. 70 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**BBB.** Do DAU 2018P... resulta a data de “*2018-09-11*” em “*Aut. Saída*” (cf. pág. 366/480 do Processo Administrativo);

*xvi. fatura 13/483*

**CCC.** Da fatura 13/483, emitida pela A... em 29 de outubro de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 71 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**DDD.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: Movimentação de máquinas no navio. “...” 22.10.2018 - 27-10-2018*” (cf. pág. 72 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**EEE.** Do DAU 2018PT... resulta a data de “*2018-10-22*” em “*Aut. Saída*” (cf. pág. 370/480 do Processo Administrativo);

*xvii. fatura 13/508*

**FFF.** Da fatura 13/508, emitida pela A... em 12 de novembro de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 73 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**GGG.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: Movimentação de máquinas no navio. “...” 02.11.2018 - 09-11-2018*” (cf. pág. 74 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**HHH.** Do DAU 2018PT... resulta a data de “2018-11-26” em “Aut. Saída” (cf. pág. 374/480 do Processo Administrativo);

**xviii.** **fatura 13/524**

**III.** Da fatura 13/524, emitida pela A... em 22 de novembro de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 75 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**JJJ.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: Movimentação de máquinas no navio. “...” 15.11.2018 - 21-11-2018*” (cf. pág. 76 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**KKK.** Do DAU 2018PT... resulta a data de “2018-11-16” em “Aut. Saída” (cf. pág. 3780/480 do Processo Administrativo);

**xix.** **fatura 13/573**

**LLL.** Da fatura 13/573, emitida pela A... em 19 de dezembro de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 77 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**MMM.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: Movimentação de máquinas no navio. “...” 12.12.2018 - 18-12-2018*” (cf. pág. 78 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);

**NNN.** Do DAU 2018PT... resulta a data de “2018-12-12” em “Aut. Saída” (cf. pág. 386/480 do Processo Administrativo);

**xx.** **fatura 13/579**

- OOO.** Da fatura 13/579, emitida pela A... em 31 de dezembro de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 79 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);
- PPP.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: Movimentação de máquinas no navio. “...” 21.12.2018 - 28-12-2018*” (cf. pág. 80 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção);
- QQQ.** Do DAU 2018... resulta a data de “*2018-12-26*” em “*Aut. Saída*” (cf. pág. 390/480 do Processo Administrativo);
- RRR.** As operações de descarga dos navios foram posteriormente faturadas, pela B... aos importadores (C... e D...), por um valor diferente do faturado pela A..., pois incluem outros serviços prestados pela B..., nomeadamente a descarga dos navios [cf. Ponto 32 – pág. 13 Relatório de Inspeção];
- SSS.** Nas faturas que a B... emitiu aos importadores da estilha foi liquidado IVA à taxa normal de 23%, não emitindo o importador declaração ou certificação da isenção relativamente às operações em análise [cf. Pontos 42.2 e 101 – págs. 16 e 27 Relatório de Inspeção];
- TTT.** Do Relatório de Inspeção resulta o entendimento dos Serviços de Inspeção que os serviços prestados pela Requerente à B... consubstanciam serviços acessórios ou conexos com a importação [cf. Pontos 43, 90 e 100 – págs. 16, 25 e 27 Relatório de Inspeção];
- UUU.** A Requerente prestou outros serviços à B..., relacionados com a descarga e manuseamento de bens transportados em navios (cf. Ponto 59 – págs. 12 do Relatório de Inspeção e respetivo Anexo 2);

Fatura n.º	Data	Descrição	Valor (€)
13/219	15-05-2018	Serviço máquinas no navio sucata	3.360,00
13/304	30-06-2018	Serviço máquinas no navio sucata	1.500,00
13/432	26-09-2018	Serviço máquinas no navio sucata	2.160,00
<b>Total</b>			<b>7.020,00</b>

- VVV.** Trata-se de serviços prestados de manuseamento de sucata, em que nas faturas emitidas pela A... à B... foi aplicada a isenção de IVA, nos termos do artigo 14.º do Código do IVA, justificada em declarações emitidas pela B... (cf. Ponto 60 – págs. 12 do Relatório de Inspeção e respetivo Anexo 2);
- WWW.** Da fatura 13/219, emitida pela A... em 15 de maio de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 82 do Anexo 2, do Relatório de Inspeção);
- XXX.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: ... “...” em ... 15-05-2018*” (cf. pág. 83 do Anexo 2, do Relatório de Inspeção);
- YYY.** Da fatura 13/314, emitida pela A... em 30 de junho de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 84 do Anexo 2, do Relatório de Inspeção);
- ZZZ.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: ... “...” em ... 30-06-2018*” (cf. pág. 85 do Anexo 2, do Relatório de Inspeção);
- AAAA.** Da fatura 13/432, emitida pela A... em 26 de setembro de 2018, resulta a indicação que “*Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA*” (cf. pág. 86 do Anexo 2, do Relatório de Inspeção);
- BBBB.** Da declaração emitida pela B... resulta que “*tendo requisitado a V. Exas. os serviços de: ... “...” em ... 26-09-2018*” (cf. pág. 87 do Anexo 2, do Relatório de Inspeção);
- CCCC.** A Requerente foi sujeita a uma ação de inspeção externa, de âmbito parcial - IVA, que teve origem na Ordem de Serviço n.º OI2018..., para o ano de 2018 na sequência do pedido de reembolso do IVA, pelo sujeito passivo, no período 2018/06, no montante de € 60.499,77 [cf. Ponto 2 – pág 8 Relatório de Inspeção];

**DDDD.** No Relatório da Inspeção Tributária elaborado na referida inspeção tributária refere-se, além do mais, o seguinte:

*«1. Do presente procedimento inspetivo resultam correções em sede de IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), conforme ponto III do presente relatório, as quais passamos a identificar e quantificar por período do imposto:*

**1.1. Falta de liquidação de IVA em serviços prestados**

Período do Imposto	Valor (€)
2018/01	104.923,73
2018/02	67.401,60
2018/03	33.094,13
2018/04	70.724,09
2018/05	772,80
2018/06	69.739,52
2018/07	108.768,58
2018/09	74.756,93
2018/10	36.933,42
2018/11	71.834,87
2018/12	72.791,77
<b>Total</b>	<b>711.741,42</b>

**1.2. Deduções indevidas de IVA**

Período da Dedução	IVA Deduzido Indevidamente (€)
2018/01	58,55
2018/02	320,38
2018/03	83,60
2018/04	353,11
2018/05	164,91
2018/06	167,73
2018/07	119,78
2018/08	175,32
2018/09	30,68
2018/10	21,74
2018/11	127,91
2018/12	139,25
<b>Total</b>	<b>1.762,96</b>

*2. O reembolso de IVA solicitado pelo sujeito passivo no período 2018/06, no montante de 60.499,77 será indeferido na totalidade.*

*(...) O procedimento inspetivo é de âmbito parcial – IVA, para o ano de 2018 e teve origem no pedido de reembolso de IVA solicitado pelo sujeito passivo no período 2018/06, no montante de € 60.499,77. (...)*

**III. A. Serviços Prestados Isentos (alínea j) do n.º1 do artigo 14.º do Código do IVA)**

25. A A... presta serviços de manuseamento de carga em dois portos de mar portugueses, ... e Setúbal. Nas duas situações a A... é subcontratada para efetuar serviços de manuseamento de estilha (aparas de madeira) na doca/cais dos respetivos portos e a respetiva carga de camiões, que efetuam o transporte da estilha até às instalações do adquirente (importador da estilha).

26. No porto de ..., a A... é subcontratada da B..., S.A., identificada pelo NIPC ..., doravante designada por B... . A B... é um operador portuário, inscrito para a atividade de “manuseamento de carga”, à qual corresponde o CAE 52240. A sua atividade consiste na realização de operações portuárias de estiva, desenvolvidas no interior do porto de ....

27. A empresa B... é contratada por duas empresas importadoras (C... e D...) para efetuar a descarga de navios de estilha provenientes de países terceiros. Para realizar parte do serviço, a B... subcontrata a A..., que efetua o manuseamento da estilha no cais/doca e a acondiciona em camiões, que vão proceder ao transporte da estilha até à Figueira da Foz (instalações dos importadores).

28. Por verificação no local (porto de ...) e segundo explicações fornecidas por um representante da B..., apuramos que a descarga, do navio é feita pela B..., que disponibilizada estivadores e máquinas. Após a descarga, o manuseamento da estilha na “arena de descarga” bem como a carga dos camiões é executada pela A..., que disponibiliza meios humanos e máquinas para o efeito.

29. O serviço prestado pela A... é faturado à B... tendo por base um preço acordado por tonelada manuseada. Por cada navio de estilha importada é emitida uma fatura pela A..., No quadro seguinte passamos a descrever as faturas emitidas em 2018 pela A... à B... (relativas a serviços prestados de máquinas na descarga de estilha nos navios):

Fatura n.º	Data	Descrição	Valor (€)
13/3	08-01-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	156.455,25
13/24	29-01-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	143.631,36
13/36	31-01-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	156.103,50
13/64	08-02-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	150.291,54
13/68	15-02-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	142.758,88
13/143	31-03-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	143.887,52
13/157	11-04-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	167.285,65
13/172	18-04-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	140.210,39
13/250	06-06-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	142.611,25
13/253	11-06-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	159.104,05
13/309	06-07-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	161.436,80
13/325	23-07-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	147.899,01
13/334	30-07-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	163.571,07
13/416	13-09-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	169.939,46
23/422	17-09-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	152.930,65
13/483	29-10-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	160.580,07
13/508	12-11-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	169.553,16
13/524	22-11-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	142.772,35
13/573	19-12-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	157.104,75
13/579	31-12-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	159.381,22
<b>Total</b>			<b>3.087.507,93</b>

30. Nas faturas emitidas à B... em 2018, verificou-se que a A... isentou de IVA as operações, nos termos do artigo 14.º do Código do IVA, conforme se pode verificar pelas cópias das faturas que juntamos, como anexo 1. Para justificar a isenção invocada, a A... exibiu declarações emitidas pela B..., que se encontram anexas às respetivas faturas e constam igualmente do anexo 1 ao presente relatório.

31. Na declaração emitida pela B... é identificado o navio, a data da operação e o serviço que a A... efetuou, “Serviço de máquinas no Porto de ... na movimentação de estilha”. Consta ainda que a declaração é emitida para efeitos do disposto no n.º 8 do artigo 28.º do Código do Imposto sobre o valor Acrescentado e que os serviços identificados se encontram isentos de Imposto (IVA) ao abrigo das alíneas i) e j) do n.º1 do artigo 14.º do Código do IVA.

32. Estas operações de descarga dos navios, são posteriormente faturadas, pela B... aos importadores (C... e D...), por um valor diferente do faturado pela A..., pois incluem outros serviços prestados pela B..., nomeadamente a descarga dos navios. Nas faturas que a B... emitiu aos importadores da estilha foi sempre liquidado IVA à taxa normal de 23%, não sendo invocado qualquer normativo legal que isentasse de imposto (IVA) as referidas operações. (...)

43. Resulta do exposto que, estamos perante uma operação de importação de bens (estilha proveniente de países terceiros) e de serviços conexos ou acessórios prestados por duas entidades (B... e A...) com origem na mesma importação. O adquirente dos serviços prestados pela B... (descarga do navio e manuseamento da estilha) é o importador (C... ou D...), a quem a B... faturou os serviços e liquidou IVA à taxa normal de 23%.

44. Estas prestações de serviços associadas a operações de importação, podem beneficiar de uma isenção técnica prevista na alínea f) do n.º1 do artigo 13.º do Código do IVA, cuja redação é a seguinte: “Estão isentas de imposto: (...) f) As prestações de serviços conexas com a importação cujo valor esteja incluído no valor tributável das importações de bens a que se refiram, conforme estabelecido na alínea b) do n.º2 do artigo 17.º,”

45. A aplicação desta isenção aos serviços prestados acessórios ou conexos com a importação obriga a que os mesmos estejam incluídos no valor tributável da importação de bens a que se referem, conforme estipulado na alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º do Código do IVA. (...)

47. Pelo exposto, não restam dúvidas que os serviços prestados pela B... e pela A... são serviços acessórios (conexos) de uma importação de bens.

48. Para beneficiar desta isenção a B... devia obter junto do adquirente do serviço (importador) informação, que pode assumir uma forma similar, à declaração prevista nos termos do n.º 8 do artigo 29.º do Código do IVA, a comprovar que o valor dos serviços prestados está incluído no valor tributável da importação.

49. Desta forma os serviços prestados pela B... (mesmo que subcontratados à A...) estariam isentos de IVA, pois a tributação (liquidação do IVA dos serviços) seria assegurada pelas autoridades alfandegárias, via valor tributável da importação.

50. Dos elementos recolhidos junto da B..., verificamos que foi liquidado IVA ao adquirente dos serviços em todas as operações de descarga de navios em que a A... interveio como empresa subcontratada. Desta forma podemos concluir

que o importador não demonstrou à B..., que esses serviços acessórios à importação fazem parte do valor tributável da mesma.

51. Deste modo estamos perante serviços localizados em território nacional e sujeitos a imposto (IVA) conforme foi entendimento da B..., pelo que as operações anteriores ou intermédias, ou seja os serviços prestados pela A... como subcontratada da B... não podem beneficiar de isenção sob pena de desvirtuar o mecanismo do crédito de imposto. A não aplicação do imposto aos serviços prestados pela A... tinha que derivar da aplicação da isenção aos serviços prestados ao importador, nos termos da alínea f) do artigo 13.º do Código do IVA, na condição dos mesmos estarem incluídos no valor tributável da importação, o que manifestamente não foi o caso.

52. A A... não liquidou IVA na operação de prestação de serviços descrita (manuseamento de estilha no porto de ...) alegando tratar-se de serviços relacionados com as necessidades diretas das cargas dos navios e como tal isentas ao abrigo da alínea j), n.º 1 do art. 14.º do Código do IVA. Para tal apresenta como comprovativo da isenção uma declaração emitida pela empresa que a subcontratou para efetuar o serviço, a B... (...)

59. Refira-se ainda que, a A... presta outros serviços à B..., relacionados com a descarga e manuseamento de bens transportados em navios. São serviços prestados de manuseamento de sucata, aos quais a A... aplica a mesma isenção de IVA. Os serviços prestados são os que passamos a evidenciar no seguinte quadro:

Fatura n.º	Data	Descrição	Valor (€)
13/219	15-05-2018	Serviço máquinas no navio sucata	3.360,00
13/304	30-06-2018	Serviço máquinas no navio sucata	1.500,00
13/432	26-09-2018	Serviço máquinas no navio sucata	2.160,00
		Total	7.020,00

60. Nas faturas emitidas à B... a A... aplicou isenção de IVA, nos termos do artigo 14.º do Código do IVA, conforme se pode verificar pelas fotocópias das faturas emitidas durante o ano de 2018, que juntamos, como anexo 2. Para

*justificar a isenção invocada, a A... exibiu declarações emitidas pela B..., que se encontram anexas às faturas e que constam igualmente do anexo 2 ao presente relatório.*

*61. Relativamente à isenção aplicada a estas operações (alínea j) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA) reafirmamos o que foi exposto relativamente aos serviços prestados de manuseamento de estilha. A isenção prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA não opera no caso em apreciação, uma vez que a mesma exige que o adquirente dos serviços (direta ou indiretamente) seja o armador do navio ou o seu proprietário (caso deste não ser o armador).*

*62. O valor do imposto não liquidado e em falta, nos cofres do Estado relativo às operações identificadas em que foram aplicadas isenções indevidas de IVA, ascende aos montantes em que passamos a evidenciar, no seguinte quadro, por período de imposto:*

Fatura n.º	Data	Valor (€)	Base Tributável	Imposto (IVA - 23%)	Período do imposto
13/6	08-01-2018	156.455,25			
13/24	29-01-2018	143.631,36			
13/36	31-01-2018	156.103,50	456.190,11	104.923,73	2018/01
13/64	08-02-2018	150.291,54			
13/68	15-02-2018	142.758,88	293.050,42	67.401,60	2018/02
13/143	31-03-2018	143.887,52	143.887,52	33.094,13	2018/03
13/157	11-04-2018	167.285,85			
13/172	18-04-2018	140.210,39	307.496,04	70.724,09	2018/04
13/219	15-05-2018	3.360,00	3.360,00	772,80	2018/05
13/250	06-06-2018	142.611,25			
13/253	11-06-2018	159.104,05			
13/304	30-06-2018	1.500,00	303.215,30	69.739,52	2018/06
13/309	06-07-2018	161.436,80			
13/325	23-07-2018	147.899,01			
13/334	30-07-2018	163.571,07	472.906,88	108.768,58	2018/07
13/416	13-09-2018	169.939,46			
23/422	17-09-2018	152.930,65			
13/432	26-09-2018	2.160,00	325.030,11	74.756,93	2018/09
13/483	29-10-2018	160.580,07	160.580,07	36.933,42	2018/10
13/508	12-11-2018	169.553,16			
13/524	22-11-2018	142.772,35	312.325,51	71.834,87	2018/11
13/573	19-12-2018	157.104,75			
13/579	31-12-2018	159.381,22	316.485,97	72.791,77	2018/12
<b>Total</b>		<b>3.094.527,93</b>	<b>3.094.527,93</b>	<b>711.741,44</b>	

63. O imposto apurado e devido, relativa às operações identificadas deveria ter sido declarado e entregue ao Estado nos termos do previsto nos artigos 27º e 41º do Código do IVA. (...)

78. Foi notificado o sujeito passivo, através de Ofício n.º ... de 2019-09-24, para querendo, exercer o direito de audição nos termos previstos no artigo 60.º da LGt (Lei Geral Tributária) e artigo 60.º do RCPITA (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira), no prazo de 15 dias. (...)

82. No dia 2019-10-22 foi exercido o direito de audição por escrito (entrada n.º 2019...) (...)

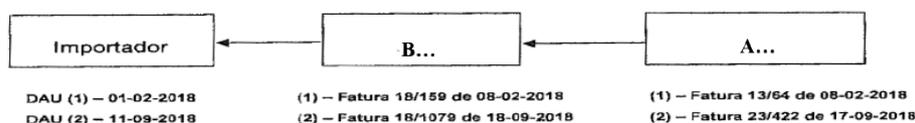
128. De forma a dar resposta à principal questão que se coloca relativamente aos serviços prestados pela A..., elaboramos os quadros que juntamos como anexos 3 e 4 ao presente relatório.

129. No quadro, do anexo 3, estão identificadas todas as faturas da A..., onde foi aplicada a isenção de IVA, tendo por base o descritivo “Isento Artigo 14.º do CIVA (ou similar)”, que em sede de direito de audição, foi assumido que a isenção aplicada tem por base o artigo 13.º, n.º 1, alínea f) do Código do IVA. Para cada fatura da A... identificamos a fatura ou faturas emitidas ao importador pela B..., onde estão incluídos os serviços da A... e eventualmente de outros prestadores de serviços subcontratados. Por último identificamos o DAU da importação e a data de autorização de saída que consta em cada DAU. Esta data de autorização de saída corresponde ao momento em que todos os formalismos da importação estão cumpridos junto da Alfândega (e determinado o valor tributável para efeitos de IVA da importação), ou seja, o IVA da importação está pago ou garantido o seu pagamento.”

130. Atentos ao quadro elaborado (anexo 3), verificámos que a data das faturas emitidas pela A... e pela B... são posteriores à data de autorização de saída, ou seja, quando são emitidas as faturas já o valor tributável da importação está determinado. Outro elemento que releva para a análise é a data que ocorreram os serviços de descarga, que conforme se pode verificar, ocorreram em datas posteriores à autorização de saída, ou seja, os serviços prestados após o

*desalfandegamento. Não deixam de ser serviços conexos e acessórios à importação, no entanto, as datas que constam dos documentos, demonstram sem margem para dúvidas que foram prestados e faturados em datas posteriores à data de autorização de saída, ou seja, nesta data o valor tributável da importação já estava determinado.*

131. A título de exemplo selecionamos duas operações no quadro que juntamos como anexo 3, que no esquema seguinte identificamos como operação (1) e (2). Conforme se pode constatar a A... e a B... emitiram as faturas vários dias após a data de desalfandegamento (data de autorização de saída que consta no DAU).



132. Da análise dos documentos alfandegários (DAU's) verificamos que os valores faturados pela B... não foram considerados na base tributável de importação. Foram considerados os valores das tabelas optativas, mas que não comportam sequer o valor dos serviços prestados pelas B... ao importador. No momento da emissão das faturas da B... (bem como das faturas da A..., que se consideram incluídas nos serviços faturados pela B...) o valor tributável da importação já estava calculado, declarado e o imposto (IVA) pago ou garantido o seu pagamento (...)

162. Pelo exposto, ficou demonstrado no presente relatório que os serviços prestados pela A... à B... devem ser qualificados como serviços acessórios de uma importação, no entanto não estão isentos de IVA, nos termos da alínea f), do n.º1, do artigo 13.º do Código do IVA, pelo facto do valor dos mesmos não ter sido incluído no valor tributável da importação. Ficou também demonstrado que os serviços foram prestados e faturados em data posterior à data da autorização de saída (desalfandegamento) que consta nos respetivos DAU's das operações de importação» [cf. RIT].

EEEE. Do Anexo 3 ao Relatório de Inspeção resulta o seguinte quadro:

Faturas emitidas pela A... à B...				Faturas emitidas pela B... ao importador				DAU	
Fatura n.º	Data	Descrição	Valor (€)	Fatura n.º	Data	Início operação	Fim operação	Número	Data
1316	08-01-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	156.435,25	FT2 1818	05-01-2018	28-12-2017	04-01-2018	2017PT	28-12-2017
1324	29-01-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	143.571,36	FT2 17080	06-04-2017	30-03-2017	05-04-2017	2017PT	30-03-2017
1336	31-01-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	156.103,50	FT2 18125	01-02-2018	26-01-2018	31-01-2018	2018PT	26-01-2018
				FT2 18127	01-02-2018	26-01-2018	31-01-2018		
1364	08-02-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	150.294,54	FT2 18159	08-02-2018	01-02-2018	07-02-2018	2018PT	01-02-2018
1366	15-02-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	142.758,88	FT2 18181	15-02-2018	08-02-2018	14-02-2018	2018P*	08-02-2018
13143	31-03-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	143.687,52	FT2 18370	02-04-2018	26-03-2018	31-03-2018	2018PT	26-03-2018
13157	11-04-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	167.285,65	FT2 18142	11-04-2018	02-04-2018	10-04-2018	2018PT	03-04-2018
				FT2 18143	11-04-2018	02-04-2018	10-04-2018		
13172	18-04-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	140.210,38	FT2 18144	18-04-2018	11-04-2018	17-04-2018	2018PT	11-04-2018
13260	06-06-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	142.611,25	FT2 181614	06-06-2018	29-05-2018	02-06-2018	2018PTL	26-05-2018
				FT2 181615	06-06-2018	29-05-2018	02-06-2018		
13263	11-06-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	158.184,05	FT2 181658	11-06-2018	04-06-2018	08-06-2018	2018PT	04-06-2018
				FT2 181772	04-07-2018	27-06-2018	03-07-2018		
13309	06-07-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	161.436,80	FT2 181773	04-07-2018	27-06-2018	03-07-2018	2018P**	27-06-2018
				FT2 181828	13-07-2018	27-06-2018	03-07-2018		
				FT2 181870	23-07-2018	18-07-2018	21-07-2018		
13325	23-07-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	147.899,01	FT2 181870	23-07-2018	18-07-2018	21-07-2018	2018P*	18-07-2018
13334	30-07-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	163.571,07	FT2 181857	30-07-2018	23-07-2018	27-07-2018	2018P**	23-07-2018
13415	13-09-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	169.939,46	FT2 181081	13-09-2018	04-09-2018	10-09-2018	2018PTL	04-09-2018
23422	17-09-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	152.930,65	FT2 181079	18-09-2018	11-09-2018	15-09-2018	2018PT	11-09-2018
13483	29-10-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	158.500,07	FT2 181248	29-10-2018	23-10-2018	27-10-2018	2018P*	22-10-2018
13508	12-11-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	169.553,16	FT2 181281	12-11-2018	02-11-2018	09-11-2018	2018PT	26-11-2018
				FT2 181324	22-11-2018	15-11-2018	21-11-2018		
13524	22-11-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	142.772,36	FT2 181325	22-11-2018	15-11-2018	21-11-2018	2018PT	16-11-2018
				FT2 181379	07-12-2018	15-11-2018	21-11-2018		
				FT2 181411	19-12-2018	12-12-2018	18-12-2018		
13573	19-12-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	157.104,75	FT2 181412	19-12-2018	12-12-2018	18-12-2018	2018P*	12-12-2018
				FT2 18146	15-01-2019	12-12-2018	18-12-2018		
13578	31-12-2018	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	158.381,22	FT2 181446	28-12-2018	21-12-2018	28-12-2018	2018P*	26-12-2018
			<b>Total</b>						
			<b>1.887.587,93</b>						

(a) Operação de descarga realizada no ano de 2017 (Terminou no dia 05-04-2017)

**FFFF.** Na sequência da inspeção foram efetuadas correções em sede de IVA e, conseqüentemente, emitidas as respetivas liquidações de imposto, juros compensatórios e moratório [cf. PA e Docs n.ºs 1 a 44 junto ao PPA]:

Período do Imposto	Valor (€)
2018/01	104.923,73
2018/02	67.401,60
2018/03	33.094,13
2018/04	70.724,09
2018/05	772,80
2018/06	69.739,52
2018/07	108.768,58
2018/09	74.756,93
2018/10	36.933,42
2018/11	71.834,87
2018/12	72.791,77
Total	711.741,42

**GGGG.** A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento voluntário no valor de € 543.849,40, atenta a utilização de créditos da Requerente, conforme notificações de demonstração de liquidação de IVA e de demonstração de acerto de contas juntos ao PPA [cf. Docs n.ºs 24 a 44 junto ao PPA].

**HHHH.** Por Ofício datado de 20 de fevereiro de 2020, emitido pelo Serviço de Finanças de ..., a Requerente foi citada para o processo de execução fiscal n.º ...2020..., instaurado para cobrança coerciva de dívida de IVA, relativa ao período de “2018 e 2019”, no valor de € 543.849,40, juros de mora € 283,27, custas € 1.882,70, no valor total de € 546.025,37 [cf. doc. n.º 45 junto com o PPA];

**IIII.** Por escritura lavrada no dia 11 de março de 2020, foi constituída a favor da Autoridade Tributária e Aduaneira hipoteca sobre imóvel propriedade da Requerente para garantia do pagamento da dívida em cobrança coerciva no processo de execução fiscal n.º ...2020... [cf. doc. n.º 46 junto com o PPA];

**JJJJ.** Inconformada com as liquidações de IVA de que foi alvo, a Requerente apresentou no CAAD, em 20 de abril de 2020, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral na origem da presente ação [cf. registo #7319 de entrada no SGP do CAAD].

## **2. FACTOS NÃO PROVADOS**

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, o SP não juntou prova documental ou outra que pudesse inverter o demonstrado pela AT no Relatório de Inspeção no sentido de que os serviços por si prestados, com exceção dos serviços subjacentes à Fatura n.º 13/508, tenham sido prestadas em data anterior à da autorização de saída.

## **3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

A convicção do Tribunal sobre os factos dados como provados resultou do exame dos documentos carreados para os autos, seja dos juntos à PI seja dos constantes do PA, e das informações não impugnadas exaradas no RIT (cfr. art. 76.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) e art. 115.º, n.º 2 do CPPT), tudo conforme se especifica nos pontos da matéria de facto acima enunciados.

No tocante à factualidade não provada, importa ainda referir que esta foi assim considerada atenta a ausência de quaisquer elementos probatórios documentais ou outros que indubitavelmente a comprovassem.

## **IV. DO DIREITO**

A Requerente contesta no presente processo liquidações adicionais de IVA, relativas a 2018, no valor total de € 711.741,42; e os correspondentes atos de liquidação de juros compensatórios e moratórios.

As referidas liquidações respeitam a serviços prestados pela Requerente à sociedade “B..., S.A.”, no porto de ..., da seguinte natureza:

- a) serviços de manuseamento de estilha no cais/doca e a subsequente carga de camiões, no valor total de € 3.087.507,93, a que corresponde IVA no valor de € 710.126,82;
- b) serviços de manuseamento de sucata, no valor de € 7.020, a que corresponde IVA no valor de €1.614,60.

O somatório de € 710.126,82 com €1.614,60, totaliza o acima indicado valor de € 711.741,42.

a) **Dos serviços de manuseamento de estilha no cais/doca e a subsequente carga de camiões**

Deste modo, no processo em apreço está essencialmente em causa saber qual o enquadramento em IVA da prestação de serviços de manuseamento de estilha (aparas de madeira), importada de países terceiros por via marítima, na arena/cais do porto de mar de ..., e respetivo acondicionamento e carga nos camiões que foram prestados pela Requerente, em regime de subcontratação, à B..., o operador portuário do aludido porto de mar de ....

Entendeu a Autoridade Tributária e Aduaneira, em relação àqueles serviços, não ser aplicável a isenção de imposto prevista no artigo 13.º, n.º 1, alínea f), do CIVA, por entender que, apesar dos serviços prestados pela Requerente à B... deverem ser qualificados como serviços acessórios de uma importação, não estão isentos de IVA pelo facto do valor dos mesmos não ter sido incluído no valor tributável da importação e os serviços terem sido prestados após o desalfandegamento.

Em suma, **importa antes de mais aferir se face à factualidade em causa, estaremos ou não perante serviços que se consubstanciam como serviços acessórios/conexos com a importação** em conformidade com o disposto no aludido normativo e na Circular n.º 4/2002, Série II, da então Direção Geral das Alfandegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo. Seguidamente, **importa apurar a quem é o IVA exigível quando o valor dos serviços acessórios à importação não for incluído no valor tributável da importação e, finalmente, se os serviços em apreciação foram prestados antes do desalfandegamento.**

- **Prestações de serviços conexas com a importação incluídas no valor tributável das importações de bens**

Desde logo, interessa sublinhar que, obviamente, não estamos perante operações de exportação, mas sim perante importações, sendo a nosso ver irrelevante a qualificação que a B... fez constar das declarações para isenção de IVA, indicando que os serviços em causa se encontravam isentos ao abrigo do disposto nas alíneas i) e j), do n.º1, do artigo 14.º, do CIVA.

O artigo 144.º da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (de ora em diante Diretiva IVA), determina que “*os Estados-Membros isentam as prestações de serviços relacionadas com a importação de bens e cujo valor se encontre incluído no valor tributável em conformidade com a alínea b) do n.º 1 do artigo 86.º*”. O respetivo artigo 85.º estatui que “*Nas importações de bens, o valor tributável é constituído pelo valor definido para efeitos aduaneiros pelas disposições comunitárias em vigor*”. Por sua vez, estipula o artigo 86.º que o valor tributável nas importações “*inclui os seguintes elementos, caso não estejam já incluídos: (...) b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, de embalagem, de transporte e de seguro, verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens no território do Estado-Membro de importação, bem como as despesas decorrentes do transporte para outro lugar de destino no território da Comunidade, se este lugar for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador do imposto.*”

Em conformidade com as disposições vindas de enunciar, o CIVA estabelece no artigo 13.º, n.º 1, alínea f), que “*estão isentas do imposto (...) as prestações de serviços conexas com a importação cujo valor esteja incluído no valor tributável das importações de bens a que se refiram, conforme o estabelecido na alínea b) do n.º 2 do artigo 17.º*”.

Isto é, as prestações de serviços conexas com a importação cujo valor esteja incluído no valor tributável das importações de bens a que se refiram estão isentas de IVA, de forma a evitar uma dupla tributação. Com efeito, estas prestações de serviços serão tributadas no momento da importação dos bens a que respeitam dado serem parte integrante do valor aduaneiro dos referidos bens e, tal como se prevê no artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, em conformidade com as regras do Direito da União Europeia, “*o valor tributável dos bens importados é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor*” e “*inclui, na medida em que nele não estejam compreendidos (...) as despesas acessórias, tais como despesas de comissões, embalagem, transportes e seguros, verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional, ou outro lugar de destino no território da Comunidade se este for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador na importação, com exclusão das despesas de transporte a que se refere a alínea t) do n.º 1 do artigo 14.º*”.

Como acima referido, no caso em apreço estão em causa serviços de manuseamento de estilha (aparas de madeira), importada de países terceiros por via marítima, na arena/cais do

porto de mar de ..., e respetivo acondicionamento e carga nos camiões prestados pela Requerente. Em conformidade com o acima avançado enquadramento **não vemos motivos para excluir as operações em apreço do conceito de prestações de serviços conexas com a importação para efeitos da isenção prevista** no artigo 13.º, n.º 1, alínea f), do CIVA.

De facto, tal como se elucida na referida Circular n.º 4/2002, “*O artigo 17.º do Código do IVA (CIVA) determina que o valor tributável dos bens é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor, o qual incluirá, na medida em que nele não estejam compreendidos:*

- *Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos devidos antes ou em virtude da própria importação, com exclusão do IVA;*
- *As despesas acessórias, tais como despesas de comissões, embalagem, transporte e seguros, verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional, ou outro lugar de destino no território da Comunidade se este for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador na importação, com exclusão das despesas de transporte a que se refere a alínea t) do n.º 1 do artigo 14.º;*
- *O valor das operações referidas na alínea p) do n.º 1 do artigo 14.º e nas alíneas b) a e) do n.º 1 do artigo 15.º.*

*Face ao citado dispositivo legal, deverão ser incluídos no valor tributável do IVA, todos os encargos que recaem sobre os bens, desde que devidos antes ou em virtude da própria importação, bem como, o valor das operações a que os mesmos foram sujeitos, até àquele momento.”*

Tal como se elucida, as despesas acessórias a incluir no valor tributável do IVA são as verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional ou outro lugar de destino no território da Comunidade se este for conhecido no momento da importação. Para o efeito, considera-se **lugar de destino dos bens em território nacional**, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 17.º do CIVA, aquele que se encontre documentalmente comprovado perante os serviços aduaneiros, isto é, o que vem mencionado no documento de transporte a coberto do qual os bens são importados: carta de porte, conhecimento marítimo, CMR, etc. Como se refere na referida Circular, a indicação do lugar de destino no documento de transporte não é

determinante para fornecer o local a considerar para efeitos do cálculo das despesas acessórias, concluindo-se que, em termos práticos, o lugar de destino no interior do país é o local onde se encontram os bens no momento da apresentação da declaração aduaneira de importação, sendo de incluir no valor tributável do IVA todas as despesas acessórias efetuadas até esse local.

De salientar em especial o tipo de despesas que, de acordo com a doutrina administrativa constante da aludida Circular, deve ser considerada como acessória para os referidos efeitos: todas as espécies de comissões, todas as despesas de transporte e seguro que se verifiquem até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional, tal como mencionado. Como outras despesas a incluir no valor tributável apontam-se, a título meramente exemplificativo, as seguintes: descarga; carga; paralisação do contentor; manuseamento; armazenagem; desconsolidação; levante; embalagem; pesagem; despesas de terminal; taxas de uso de porto; paletização; selagem de volumes; emissão/cancelamento/retificação de título de depósito; tratamento de diversa documentação.

Neste contexto, tenha-se ainda em consideração a jurisprudência comunitária, nomeadamente, o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), de 4 de Outubro de 2017, exarado no âmbito do Processo n.º C-273/16, Caso Federal Express Europe Inc..

Tal como se conclui neste Caso,

*“37 A este propósito, importa recordar que, para efeitos do IVA, cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente, tal como resulta do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA (v., neste sentido, acórdão de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C.2013:15, n.º 29).*

*38 Não obstante, resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, suscetíveis de ser fornecidas separadamente e, assim, de dar lugar, separadamente, à tributação ou à isenção, devem ser consideradas uma operação única, quando não sejam independentes. Trata-se de uma operação única, nomeadamente, quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição*

---

*revestiria carácter artificial (acórdão de 16 de julho de 2015, Mapfre asistencia e Mapfre warranty, C-584/13, EU:C:2015:488, n.º 50).*

39 *A este respeito, cabe recordar que o artigo 86.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA garante que a tributação da prestação acessória segue a tributação da prestação principal. Com efeito, segundo o artigo 144.º dessa diretiva, por um lado, a operação principal isenta corresponde à da importação de bens e, por outro, as prestações acessórias são os serviços enumerados no artigo 86.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva, que devem seguir, enquanto tais, a solução fiscal da prestação principal, desde que o seu valor esteja incluído no valor tributável.”*

40 *Assim, decorre de uma leitura conjugada do artigo 86.º, n.º 1, alínea b), e do artigo 144.º da Diretiva IVA que, na medida em que as despesas de transporte estão incluídas no valor tributável da operação de importação isenta, a prestação de serviços acessória deve estar igualmente isenta do IVA.”*

Note-se que, o motivo pelo qual se acolhe a aludida isenção se prende com o facto de evitar uma dupla tributação em IVA. Com efeito, a Administração Tributária liquida IVA sobre o valor tributável nas importações, devendo este valor incluir todas as despesas conexas com a importação ocorridas até ao primeiro lugar de destino dos bens na EU. Ou seja, a liquidação do IVA nas importações assenta nos elementos declarados pelo contribuinte na declaração de importação (declaração que dará lugar ao DAU). A AT integra no valor tributável os valores declarados e definidos (incluindo transportes e outras despesas acessórias) apenas até ao primeiro lugar de destino.

Em face do exposto, acompanha-se o entendimento das partes que os serviços em apreciação integram o conceito de prestações de serviços conexas com a importação.

- **Da isenção estabelecida no artigo 13º, n.º 1, alínea f) do CIVA**

Entendeu, no entanto, a Autoridade Tributária e Aduaneira, em relação àqueles serviços, não ser aplicável a isenção de imposto prevista no artigo 13.º, n.º1, alínea f), do CIVA pelo facto do respetivo valor não ter sido incluído no valor tributável da importação e, bem assim, em virtude do facto dos serviços terem sido prestados após o desalfandamento.

Coloca-se, então, em primeiro lugar, a questão de saber se, no caso de as prestações acessórias não terem sido incluídas no valor tributável, o IVA indevidamente não liquidado é exigível ao importador ou ao prestador de serviços.

Refira-se que, o artigo 44.º do CIVA impõe algumas das obrigações contabilísticas que o legislador considera necessárias no sentido de viabilizar uma eficaz fiscalização e assegurar a cobrança correta do imposto, evitando a fraude e evasão fiscal, designadamente a nível do seu registo na contabilidade.

Como se concluiu na Decisão Arbitral proferida no referido Processo n.º 696/2019-T, como já resultava do Código Aduaneiro Comunitário, aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, dos artigos 32.º e do artigo 29.º, nenhum dos vários exemplares do DAU é destinado ao prestador de serviços, o que afasta a sua exigência como elemento de apoio contabilístico. E, como se faz notar, no caso de indevida omissão de inclusão do valor das prestações acessórias, no valor tributável no DAU, o IVA **deve ser exigido ao importador, dado ser a este que a lei impõe a inclusão do valor dos serviços acessórios no valor tributável e o pagamento do IVA correspondente ao valor desses serviços, por se tratar do sujeito passivo, nos termos do artigo 18.º, n.º3, da LGT, por ser este que está vinculado ao cumprimento da prestação tributária.**

Acresce que, tal como se salienta, devendo a liquidação de IVA ser efetuada pelo prestador de serviços na fatura, nos termos do artigo 37.º, n.º 1, do CIVA, este deve emitir a fatura sem liquidação de IVA, nos casos em que é aplicável isenção, não havendo qualquer fundamento legal para lhe exigir o pagamento do imposto, fora das situações especiais de responsabilidade solidária previstas no artigo 80.º, do CIVA, que têm subjacente situações fraudulentas.

Tenha-se ainda em consideração a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo no seu Acórdão 13891, de 7 de fevereiro de 1996, sobre a aplicabilidade da isenção de IVA prevista no art.º 13º, n.º 1, al. f), do CIVA, ao valor do transporte de bens importados, tendo concluído que:

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

*. "(...) As prestações de serviços de transporte não estão isentas de imposto. O que se passa é, pura e simplesmente, que elas devem ser consideradas como integrando a dimensão quantitativa do facto tributário da importação de bens.*

*Quer dizer, a lei utilizou um critério funcional de, em relação às importações (como em relação a outras operações tributáveis - cfr. arts. 14º, nº 1, al. s), transporte de mercadorias entre as ilhas e o continente e vice-versa, e 16º, n.ºs 4 e 5), incluir na definição da dimensão objectiva do facto tributário o valor de outras operações que seriam susceptíveis de constituírem, dentro do critério funcional adoptado para a conformação de outros factos tributários do sistema do imposto, factos tributários autónomos próprios."*

Acrescenta, ainda, o Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão citado que "O sentido que se retira dos citados preceitos é, pois, o de que as despesas de transporte, como outras verbas a que se refere o citado artigo 17º, fazendo parte da dimensão quântica do facto tributário das importações, têm inelutavelmente de ser tidas em conta no acto de determinação em concreto da matéria colectável, em virtude de, em abstracto, a lei as haver ali incluído.

*(...) Sendo assim, não cabia ao contribuinte o ónus da prova da existência dos elementos positivos do facto tributário, consubstanciados na inclusão do valor do transporte no valor tributável dos bens importados, mas antes à Administração que verificava a existência dos factos tributários, aquando da prática do acto de liquidação, para o que teria de exigir a exibição do respectivo documento comprovativo do valor do transporte.*

*Se, porventura, a entidade aduaneira competente não incluísse o valor do transporte no valor tributável dos bens importados, aquando da prática do acto originário da liquidação, tal só poderia ser fundamento de um acto de liquidação adicional, sempre lhe cabendo aquela prova."*

Deste modo, recai sobre a entidade que realiza a importação (e não às entidades que prestam os serviços anteriores à importação) o ónus de declarar no valor tributável da importação o valor dos serviços relacionados com essa mesma importação, não sendo pelo facto do importador não ter declarado o valor das prestações de serviços conexas com a importação no valor tributável, que estas prestações de serviços passam a ser sujeitas a IVA.

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

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

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

Não se pode, assim, acompanhar a Entidade Requerida quando afirma não ser aplicável a isenção de imposto prevista no artigo 13.º, n.º 1, alínea f), do CIVA pelo facto do respetivo valor não ter sido incluído no valor tributável da importação dos bens.

Resposta diferente merece, no entanto, o entendimento por esta Entidade sufragado quanto à não aplicação da isenção aos serviços prestados após o desalfandegamento.

Invoca a Requerente que o facto das faturas emitidas pela Requerente e pelo operador portuário terem data de emissão posterior à data da autorização de saída não permite a conclusão

de que os serviços foram prestados após o desalfandegamento, devendo a Administração Tributária ater-se à data da prestação de serviços pela Requerente, as quais, nas palavras da Requerente *“foram prestados antes do desalfandegamento, como, aliás, resulta do Anexo 3, do Relatório da Inspeção Tributária”*.

Não se retira da argumentação da Requerente o motivo pelo qual afirma que se extrai do acima referido Anexo 3, que os serviços foram prestados antes do desalfandegamento. Nem tão pouco apresenta provas nesse sentido. Pelo contrário, o referido Anexo 3 é apresentado pelos Serviços da Inspeção Tributária para demonstrar precisamente *“que os serviços foram prestados e faturados em data posterior à data da autorização de saída (desalfandegamento) que consta nos respetivos DAU’s das operações de importação.”*

Do referido Anexo 3, cuja informação decorre de elementos juntos aos autos, resulta que as faturas emitidas pela Requerente têm uma data posterior, à data de autorização de saída que resulta do correspondente DAU, com exceção da Fatura 13/508, emitida em 12 de novembro (cfr. Relatório de Inspeção e Probatório ponto J ) e ss).

Das faturas emitidas pela Requerente, juntas como Anexo 1 ao Relatório de Inspeção, resulta a indicação que *“Os bens e serviços foram colocados à disposição do adquirente na data deste documento -f) n.º 5 artigo 36.º do CIVA”* (cf. pág. 66 do Anexo 1, do Relatório de Inspeção). O artigo 36.º do Código do IVA que define as formalidades que as faturas devem respeitar, determina na alínea f), do seu n.º 5, que nas faturas deve ser indicado a data *“em que os serviços foram realizados”* Ou seja, nas faturas emitidas pela própria Requerente é indicado que os serviços foram prestados na data da respetiva emissão.

Esta informação é confirmada pelas Declarações emitidas pela B..., com referência às Faturas n.ºs 13/6, 13/24, 13/36, 13/64, 13/68, 13/143, 13/157, 13/172, 13/250, 13/253, 13/309, 13/325, 13/334, 13/416 e 23/422. Só com referência às últimas cinco faturas emitidas nesse ano – Faturas n.ºs 13/483, 13/508, 13/524, 13/573 e 13/579 - é que nas Declarações emitidas pelas B... é indicado que os serviços foram prestados pelo período de vários dias, contrariando o a informação que consta das Faturas emitidas pela Requerente. E dessas cinco Faturas só nas Declarações emitidas pela B... com referência às Faturas 13/508, 13/524 e 13/579 é que é indicado um período para a prestação de serviços anterior, ou parcialmente anterior, à data de autorização de saída que resulta do correspondente DAU.

Os elementos documentais juntos ao Relatório da Inspeção e ao processo administrativo, pela Autoridade Tributária contrariam a afirmação da Requerente de que os serviços subjacentes às Faturas n.ºs 13/6, 13/24, 13/36, 13/64, 13/68, 13/143, 13/157, 13/172, 13/250, 13/253, 13/309, 13/325, 13/334, 13/416, 23/422, 13/483 e 13/573 foram prestados antes do desalfandegamento, não tendo sido feita prova nos autos pela Requerente do contrário.

Já com referência às Faturas n.ºs 13/524 e 13/579, emitidas pela Requerente resulta dessas mesmas Faturas que os serviços foram prestados na respetiva data da emissão (22/11/2018 e 31/12/2018, respetivamente), das Declarações emitidas pela B... resulta que os serviços foram prestados entre 15 e 21 de novembro e entre 21 e 28 de dezembro, e as datas de autorização de saída que resultam dos correspondentes DAU são 16 de novembro e 26 de dezembro, respetivamente. Ou seja, a informação que decorre das Faturas não é coincidente com a informação que decorre das Declarações emitidas pela B..., quanto à data de prestação de serviços: resulta das faturas que os serviços foram prestados em momento posterior ao desalfandegamento e das Declarações que os serviços foram prestados parcialmente em data posterior ao desalfandegamento. Deste modo, os elementos documentais juntos ao Relatório da Inspeção e ao processo administrativo, pela Autoridade Tributária colocam seriamente em causa a afirmação da Requerente de que os serviços subjacentes às Faturas n.ºs 13/524 e 13/579 foram prestados antes do desalfandegamento.

A Requerente não fez qualquer prova nos autos de que os serviços foram prestados em data anterior ao desalfandegamento, nem identificou o valor dos serviços prestados antes daquela data. Resulta das faturas emitidas pela Requerente que os Serviços foram prestados na data da emissão das faturas e, portanto, em data posterior à data de autorização de saída. Se os Serviços não foram prestados nas datas que resultam dos documentos emitidos pela Requerente cabia-lhe a alegação e demonstração das datas em que esses mesmos Serviços foram, de facto, prestados. Não basta a alegação que os Serviços de Inspeção não cumpriram com os princípios do inquisitório, da verdade material e da justiça, quando os Serviços de Inspeção recolheram os elementos de suporte documental (faturas, emitidas pela B... e DAU's), que permitem demonstrar que não só a Requerente declarou, nas faturas que emitiu, prestar os serviços após a data da autorização de saída, como as declarações emitidas pela B... apontam, também, em

quase todas as situações nesse sentido. Neste cenário impunha-se à Requerente a demonstração do contrário, o que não ensaiou fazer.

Finalmente, no que concerne à fatura n.º 13/508, emitida em 12 de novembro de 2018, a data de autorização de saída, no correspondente DAU, de 26 de novembro, é posterior à data indicada de prestação de serviços, quer na referida fatura, quer na Declaração emitida pela B... . Deste modo, e ao contrário do sustentado pela Administração Tributária não resulta dos elementos documentais juntos ao Relatório de Inspeção e ao processo administrativo, que os serviços tenham sido prestados em data posterior ao desalfandegamento.

Para efeitos de IVA o facto gerador do imposto, nas importações, ocorre no momento determinado pelas disposições aplicáveis aos direitos aduaneiros (cf. artigo 7.º, n.º1, alínea c) do Código do IVA), ou seja, no que ao caso vertente respeita no momento da aceitação da declaração aduaneira, conforme n.º 2, do artigo 77.º do Código Aduaneiro da União.

O facto tributário na importação é a introdução das mercadorias no território aduaneiro da União Europeia. O legislador faz corresponder o momento da aceitação da declaração para introdução em livre prática ao momento da constituição da dívida aduaneira, em que nasce a obrigação de imposto e, que por consequência, o momento por reporte ao qual se fixam os elementos de tributação, nomeadamente o valor aduaneiro. A data da autorização de saída corresponde à última formalidade do desalfandegamento. Se as datas de autorização de saída são anteriores à data ou datas de prestação dos serviços, no momento dessa prestação a determinação do valor aduaneiro já tinha ocorrido. Assim, há uma impossibilidade objetiva dessas despesas serem incluídas no apuramento do valor aduaneiro.

Apenas com referência à fatura n.º 13/508, no valor de € 169.553,16 é que os documentos juntos aos autos permitem a demonstração que os serviços foram prestados em data anterior ao desalfandegamento, pelo que só com referência a esta fatura se impõe a anulação do IVA adicionalmente liquidado.

Contra o exposto, não procede o invocado pela Requerente no ponto 84 do pedido arbitral de que as liquidações adicionais de IVA emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira sem que esta verifique se os serviços de manuseamento de estilha foram ou não incluídos no valor tributável da importação e aí sujeitos a tributação constitui uma violação do

princípio da não dupla tributação, da legalidade e do princípio da justiça fiscal consagrados no artigo 266.º, número 2 da Constituição da República Portuguesa.

Desde logo, porque conforme resulta do ponto 132 do Relatório da Inspeção essa análise foi efetuada: *“Da análise dos documentos alfandegários (DAU’s) verificamos que os valores faturados pela B... não foram considerados na base tributável de importação. Foram considerados os valores das tabelas optativas, mas que não comportam sequer o valor dos serviços prestados pelas B... ao importador. No momento da emissão das faturas da B... (bem como das faturas da A..., que se consideram incluídas nos serviços faturados pela B...) o valor tributável da importação já estava calculado, declarado e o imposto (IVA) pago ou garantido o seu pagamento.”* Acresce que, tendo os serviços sido prestados após a autorização de saída não se verificam os pressupostos da isenção prevista na alínea f), do número 1, do artigo 13.º do Código do IVA pelo que a obrigação de liquidação de IVA recaía (unicamente) na esfera da Requerente. Não se verifica, portanto, a invocada violação do princípio da não dupla tributação, da legalidade e do princípio da justiça consagrados no artigo 266.º, número 2 da Constituição da República Portuguesa.

Em conclusão, só com referência à fatura n.º 13/508, se verificam os pressupostos da isenção prevista na alínea f), do número 1, do artigo 13.º do Código do IVA, pelo que quanto ao IVA subjacente a esta fatura procede parcialmente o pedido arbitral.

**b) Dos serviços de manuseamento de sucata**

Na sua petição de impugnação, a Requerente não faz qualquer referência aos serviços de manuseamento de sucata, e não obstante nas suas alegações contestar a totalidade do valor adicionalmente liquidado, não avança qualquer fundamento de facto e de direito suscetível de fundar a ilegalidade das liquidações de IVA, subjacentes às indicadas prestações de serviços de manuseamento de sucata, a que correspondem as faturas n.º 13/219, 13/304, 13/432, emitidas pela Requerente, pelo que no que respeita à liquidação do valor de €1.614,60, e respetivas liquidações de juros compensatórios e moratórios, indefere-se a peticionada anulação.

## V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, acordam os árbitros deste Tribunal Arbitral em:

- a. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com exceção da parte referente ao IVA relativo aos serviços, no valor de € 169.553,16, subjacentes à fatura n.º 13/508, com a consequente anulação, na parte correspondente, da respetiva liquidação adicional de IVA, liquidações de juros compensatório e de mora e demonstração de acerto de contas emitida;
- b. Manter na ordem jurídica as demais liquidações adicionais de IVA, liquidações de juros compensatórios e de mora e as demonstrações de acerto de contas.

## VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de € **711.741,42** (setecentos e onze mil, setecentos e quarenta e um euros e quarenta e dois cêntimos) – cf. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável ao abrigo do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

## VII. CUSTAS

Custas no montante de € **10 404,00 €** a cargo da Requerida em 5,5%, e a cargo da Requerente em 94,5% de acordo com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de abril de 2021

Os Árbitros,

Fernanda Maçãs  
(Presidente)

Ana Moutinho Nascimento (relatora)

Clotilde Celorico Palma