

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 471/2020-T

Tema: IVA - Importação. Prestação de serviços. Isenção. Ónus da prova. Sujeito passivo. Responsabilidade pelo pagamento

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. Álvaro Caneira e Dr. Jesuíno Alcântara Martins, designados pelo Conselho Deontológico do CAAD para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 15-12-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... — **Transportadora ..., Lda.**, (doravante a “Requerente” ou “A...”), pessoa colectiva n.º ..., com sede no lugar ..., ..., 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 anulação das seguintes liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios referentes aos anos de 205, 2016 e 2017:

- Liquidação n.º ...3137 de 2015;
- Liquidação n.º ...3138 de 2015;
- Liquidação n.º ...3139 de 2015;
- Liquidação n.º ...3141 de 2015;
- Liquidação n.º ...3142 de 2015;
- Liquidação n.º ...3143 de 2015;
- Liquidação n.º ...3145 de 2015;
- Liquidação n.º ...3146 de 2015 ;

- Liquidação nº ...3147 de 2015 ;
- Liquidação nº ...3149 de 2015 ;
- Liquidação nº ...3150 de 2015 ;
- Liquidação nº ...3151 de 2015 ;
- Liquidação nº ...3153 de 2016 ;
- Liquidação nº ...3154 de 2016 ;
- Liquidação nº ...3156 de 2016 ;
- Liquidação nº ...3161 de 2016 ;
- Liquidação nº ...3194 de 2016 ;
- Liquidação nº ...3196 de 2016 ;
- Liquidação nº ...3198 de 2016 ;
- Liquidação nº ...3217 de 2017 ;
- Liquidação nº ...3244 de 2017 ;
- Liquidação nº ...3255 de 2017 ;
- Liquidação nº ...3270 de 2017 ;
- Liquidação nº ...3271 de 2017 ;
- Liquidação nº ...3273 de 2017 ;
- Liquidação nº ...3289 de 2017 ;
- Liquidação nº ...3292 de 2017 ;
- Liquidação nº ...3295 de 2017 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2016 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2016 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2016 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2016 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2017 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2017 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2017 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2017 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2017 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2017 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2017 ;

- Liquidação nº 2020 ... de 2017 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2017 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2017 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2018 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2015 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2015 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2015 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2015 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2015 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2015 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2016 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2016 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2016 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2016 ;
- Liquidação nº 2020 ... de 2016 ;

A Requerente pede ainda a extinção do processo de execução fiscal n.º 3590202001100092.

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

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 21-09-2020.

Em 11-11-2020, 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 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 15-12-2020.

A Autoridade Tributária e Aduaneira foi notificada para responder e juntar o processo administrativo por despacho de 15-12-2020, mas não respondeu nem apresentou aquele processo, no prazo de 30 dias.

Por despacho de 19-04-2021, a Autoridade Tributária e Aduaneira foi notificada para juntar o processo administrativo e a Requerente para juntar os documentos que invocou no pedido de pronúncia arbitral.

Feita a junção dos documentos pela Requerente, por despacho de 22-04-2021 foi dispensada a junção do processo administrativo, a realização de reunião e alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

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

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A. A Requerente dedica-se à actividade 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 condutor;
- B. Foi realizada uma inspecção tributária à Requerente relativa aos anos de 2015, 2016 e 2017;
- C. No Relatório da Inspeção Tributária elaborado na referida inspecção tributária refere-se, além do mais, o seguinte:

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA COLETÁVEL

27. Da análise global do sujeito passivo, dos registos contabilísticos e documentos de suporte dos mesmos, relativos aos anos de 2015, 2016 e 2017, verificamos as situações que passamos a expor nos pontos seguintes:

III.A. Serviços Prestados Isentos (alínea i) do n.º 1 do artigo 14.º do Código do IVA
28. A A... presta serviços de manuseamento de carga em dois portos de mar portugueses, Leixões 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).

29. No porto de Leixões, 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 Leixões.

30. A empresa B... é contratada por empresas importadoras 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).

31. Por verificação no local (porto de Leixões) e segundo explicações fornecidas por um representante da B..., apuramos que a descarga do navio é feita pela B..., que disponibiliza 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.

32. 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 nos anos de 2015, 2016 e 2017 à B... (relativas a serviços prestados de máquina na descarga de estilha nos navios):

Ano	Fatura n.º	Data	Descrição	Valor (€)
2015	13/1	05-01-2015	Serviço máquina (porto de Leixões)	156.306,19
	13/03	09-01-2015	Serviço máquina (porto de Leixões)	145.805,45
	13/72	09-02-2015	Serviço máquina (porto de Leixões)	155.250,78
	13/86	23-02-2015	Serviço máquina (porto de Leixões)	157.410,05
	13/92	27-02-2015	Serviço máquina (porto de Leixões)	146.505,28
	13/138	13-03-2015	Serviço máquina (porto de Leixões)	138.254,85
	13/163	30-03-2015	Serviço máquina (porto de Leixões)	158.262,65
	13/266	08-05-2015	Serviço máquina (porto de Leixões)	134.279,47
	13/375	30-06-2015	Serviço máquina (porto de Leixões)	132.687,20
	13/573	12-10-2015	Serviço máquina (porto de Leixões)	154.987,70
	13/629	06-11-2015	Serviço máquina (porto de Leixões)	142.040,50
	13/654	30-11-2015	Serviço máquina (porto de Leixões)	153.089,89
	13/688	04-12-2015	Serviço máquina (porto de Leixões)	144.490,50
	13/691	15-12-2015	Serviço máquina (porto de Leixões)	148.927,70
				Total

Ano	Fatura n.º	Data	Descrição	Valor (€)
2016	13/4	15-01-2016	Serviço máquina (porto de Leixões)	154.402,19
	13/8	21-01-2016	Serviço máquina (porto de Leixões)	155.651,65
	13/39	05-02-2016	Serviço máquina (porto de Leixões)	140.244,16
	13/80	29-02-2016	Serviço máquina (porto de Leixões)	137.531,52
	13/99	11-03-2016	Serviço máquina (porto de Leixões)	146.457,71
	13/122	24-03-2016	Serviço máquina (porto de Leixões)	161.519,05
	13/153	05-04-2016	Serviço máquina (porto de Leixões)	160.436,50
	13/175	26-04-2016	Serviço máquina (porto de Leixões)	153.354,60
	13/292	29-06-2016	Serviço máquina (porto de Leixões)	146.885,90
	13/332	08-07-2016	Serviço máquina (porto de Leixões)	161.680,19
	13/354	28-07-2016	Serviço máquina (porto de Leixões)	158.288,48
	13/538	31-10-2016	Serviço máquina (porto de Leixões)	157.158,61
	13/634	19-12-2016	Serviço máquina (porto de Leixões)	158.376,86
	Total			

Ano	Fatura n.º	Data	Descrição	Valor (€)
2017	13/15	15-01-2017	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	159.880,35
	13/30	31-01-2017	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	153.279,00
	13/62	13-02-2017	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	157.194,94
	13/131	24-03-2017	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	147.071,05
	13/222	12-05-2017	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	144.352,11
	13/249	31-05-2017	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	141.220,28
	13/314	30-06-2017	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	153.045,94
	13/345	25-07-2017	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	143.608,12
	13/431	13-09-2017	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	147.504,67
	13/495	31-10-2017	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	158.693,61
	13/582	12-12-2017	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	156.228,56
	13/602	26-12-2017	Serviço máquina na descarga de estilha no navio	146.736,91
	Total			

33. Nas faturas emitidas à B... nos anos de 2015, 2016 e 2017 (relacionadas no quadro acima) a A... isentou de IVA as operações, nos termos do artigo 14º do Código do IVA, conforme se pode verificar pelas cópias das faturas que juntamos, como anexo 1 (78 páginas). 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.

34. 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 Leixões na movimentação de estilha". Consta ainda que a declaração é emitida para os efeitos do disposto no n.º 8 do artigo 28º do Código do Imposto sobre o valor Acrescentado e que os serviços identificados se encontram isentos de Imposto (IVA) ao abrigo da alínea j) do n.º 1 do artigo 14º do Código do IVA.

35. Estas operações de descarga dos navios, são posteriormente faturadas, pela B... aos importadores, 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.

36. Conforme referimos, a A... presta serviços de manuseamento de estilha e a respetiva carga para camiões em dois portos de mar portugueses, Leixões e Setúbal, no entanto, enquadra as duas situações, para efeitos de IVA de forma diferente, tal como passamos a descrever nos pontos seguintes.

37. No porto de Setúbal, a A... é subcontratada da C... ..., Lda, identificada pelo NIPC ..., doravante designada C.... A C... está registada para a atividade de "manuseamento de carga", à qual corresponde o CAE 52240 e é subcontratada da D... - ..., SA, identificada pelo NIPC A D..., operador portuário, responsável por todas as cargas e descargas daquele terminal, esta registada para a atividade de "atividades auxiliares dos transportes por água", à qual corresponde o CAE 52220.

38. Tal como no porto de Leixões, a A..., presta serviços de manuseamento, carga e acondicionamento de estilha nos camiões que efetuam o transporte para as instalações do importador.

39. Segundo esclarecimentos prestados pela C..., quem efetua a operação de descarga dos navios é a D... que, para o efeito, disponibiliza estivadores, conjuntamente com a C... que, por sua vez, disponibiliza máquinas (passadeiras e tremonhas). Após a descarga da estilha dos navios, quem efetua o manuseamento, acondicionamento e carga dos camiões é a A....

40. Os serviços prestados pela A... no porto de Setúbal, são faturados à C... tendo por base um preço acordado por tonelada manuseada, tal como nos serviços prestados no porto de Leixões. Nas faturas emitidas relativamente aos serviços prestados no porto de Setúbal, a A... líquida IVA à taxa de 23%, ou seja, não invoca a isenção de IVA que aplicou aos serviços prestados no porto de Leixões.

41. Relativamente às operações descritas nos pontos anteriores e relativamente aos serviços prestados pela A... nos dois portos de mar, verificamos que, em ambas as situações, se tratam das mesmas operações de manuseamento e acondicionamento de estilha, bem como a carga da mesma para camiões. A única diferença verificada nas operações, é a existência de um terceiro operador no porto de Setúbal, ou seja, a A... fatura os serviços a um subcontratado do operador portuário D..., a C....

42. Perante o anteriormente exposto, questionamos o sujeito passivo (A...), quanto ao diferente enquadramento em sede de IVA das operações descritas nos pontos anteriores, tendo o mesmo alegado que se tratam de operações distintas, pelo facto de em Leixões serem subcontratados do operador portuário B... e em Setúbal serem subcontratados por outro operador (C...), já subcontratado pela D..., operador portuário.

43. No que concerne às operações realizadas pelo A... no porto de Setúbal à C..., que consistem na prestação de serviços de manuseamento de estilha por conta de um sujeito passivo português, concordamos com o enquadramento para efeitos de IVA. Tratando-se de serviços acessórios a uma importação (a estilha é oriunda de países terceiros), e não sendo invocada qualquer isenção nessa qualidade (despesas acessórias de uma importação previstas no artigo 13º do Código do IVA), foi corretamente liquidado IVA, à taxa normal de 23%, por estarmos perante uma operação sujeita a imposto em território nacional e dele não isenta.

44. *Relativamente à apreciação do enquadramento em sede de IVA das prestações de serviços realizadas entre a A... e a B... (operações efetuadas no porto de Leixões), em que é invocada pelo sujeito passivo uma isenção, nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 14º do Código do IVA, foi notificado o sujeito passivo para prestar esclarecimentos e fornecer elementos comprovativos e justificação da isenção de IVA invocada nas faturas emitidas à B... no ano de 2015. Nas faturas emitidas é feita referência ao artigo 14º do Código do IVA, nas declarações emitidas pela B... é invocado o mesmo artigo (alínea j) do n.º 1 do artigo 14º do CIVA), no entanto, foi reportado pelo sujeito passivo em sede de direito de audição do procedimento inspetivo ao ano de 2018, um erro nas declarações emitidas pelo adquirente do serviço. Foi assumido pelo sujeito passivo que por lapso foi mencionada a alínea j), do n.º 1, do artigo 14º, do Código do IVA, quando deveria ser a alínea f), do n.º 1, do artigo 13º do mesmo diploma legal. Deste modo, foi notificado o sujeito passivo, conforme notificação que juntamos como anexo 2 (2 páginas), para esclarecer e fornecer os comprovativos da isenção de IVA invocada nos documentos emitidos no ano de 2015.*

45. *Foi dado cumprimento à notificação e prestados os esclarecimentos que passamos a transcrever:*

"Vem, em cumprimento do notificado, prestar os esclarecimentos e proceder à junção de documentos, o que faz nos lermos seguintes:

Nas faturas emitidas pelo sujeito passivo, aqui exponente (adiante designada abreviadamente por A...), à cliente B...-..., SA (adiante designada por B...), no ano de 2015, melhor identificadas na notificação efectuada, foi invocada isenção de IVA;

Porquanto, os serviços prestados e facturados pela A... à B... consistiram em serviços acessórios a operações de importação de bens e, como tal, isentos ao abrigo do disposto na alínea fl. do n.º 1, do artigo 13º, do Código do IVA.

Para o que, a B... emitiu e entregou as declarações que aqui se juntam, epigrafadas de "Declarações para efeito de isenção de I.V.A.", segundo as quais os serviços prestados pela A... estavam isentos de IVA.

Sucedem que, como foi evidenciado pela A... junto de V. Exas., as declarações de isenção padecem de erro na parte em que é mencionado o artigo 14º, n.º 1, alíneas i) e j), do CIVA, pois ali devia constar o artigo 13º, n.º 1, do CIVA, na medida em que, como supra se referiu, estamos no âmbito de operações acessórias ou conexas com a importação, e o referido artigo 14º é aplicável a operações de exportações e, portanto, não aplicável no caso.

No entanto, a referência ao artigo 14º, n.º 1, alíneas i) e j), do CIVA, nas declarações de isenção emitidas tratar-se-á de erro de escrita, na medida em que, reiterem-se, os serviços prestados pela A... consubstanciam serviços acessórios ou conexas com operações de importação (nos termos do artigo 17º, n.º 2, do CIVA), e, por isso e atento o demais declarado pela B..., isentos de IVA por incluídos no valor tributável da importação declarado pelo importador, ao que a A... não tem acesso, nem conhecimento.

Pelo que, ao proceder à emissão das faturas pelos serviços prestados à B..., a A... isentou tais operações de IVA.

Tanto mais que, confrontada com a incorreção nas declarações emitidas, no que respeita à indicação do normativo legal em que se sustenta a isenção de IVA aplicada, a A... requereu ao Tribunal que fosse efectuada a Notificação Judicial Avulsa à B..., nos termos do disposto nas artigos 256º e seguintes do Código do Processo Civil, para que esta proceda à rectificação das declarações de isenção de IVA emitidas, mormente no que respeita às declarações de isenção respeitantes às identificadas facturas emitidas no ano de 2015,

Não tendo a B..., apesar de notificada em 17/12/2019, até à presente data, dado cumprimento ao notificado, o que poderá dever-se ao período de férias judiciais.

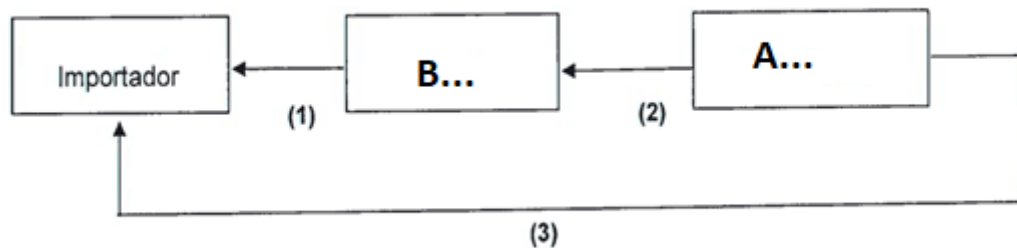
Nestes termos, requerendo, desde já, a V. Exa. Se digne ter em consideração o exposto, em particular o facto de que estamos perante operações de importação e que os serviços prestados e facturados pela A... consubstanciam serviços acessórios ou conexos com operações de importação, que o operador portuário - B...- declarou estarem isentos de IVA, sendo, por isso, aplicável o artigo 13º, n.º 1, alínea f), do CIVA (e não o artigo 14º, n.º 1, alíneas í) e j), do CIVA como, certamente por lapso de escrita, fizeram constar), dando cumprimento ao notificado, procede à junção dos documentos comprovativos da Isenção de IVA."

46. Foi notificado o sujeito passivo relativamente às operações dos anos de 2016 e 2017, nos mesmos termos do ano de 2015, conforme notificação que juntamos como anexo 3 (2 páginas). Foi dado cumprimento à notificação, tendo o sujeito passivo reproduzido o texto que transcrevemos no ponto anterior e que aplica aos anos de 2016 e 2017, sem qualquer alteração.

47. Na resposta às notificações efetuadas, o sujeito passivo juntou cópia de todas as faturas bem como das declarações de isenção emitidas pela B.... Os documentos que juntou são os que se encontravam arquivados na contabilidade e que juntamos a este relatório como anexo 1, ou seja, não se verifica qualquer alteração entre os documentos da contabilidade e os agora remetidos pelo sujeito passivo.

48. Conforme resulta da exposição efetuada pelo sujeito passivo na sequência das notificações efetuadas no decurso do procedimento inspetivo, a isenção de IVA que aplicou nos serviços prestados à B... resulta do facto de estarmos perante operações de importação e que os serviços prestados consubstanciam serviços acessórios ou conexos com operações de importação, sendo aplicável o artigo 13º, n.º 1, alínea f) do Código do IVA e não o artigo 14º, n.º 1, alínea j) do Código do IVA, conforme consta das declarações de isenção.

. De forma a analisar o enquadramento da isenção invocada, importa expor detalhadamente a operação, de modo a definir com exatidão os serviços prestados pela A..., a qual passamos a esquematizar e descrever:



- *Aquisição de estilha (madeira triturada/aparas de madeira) a países terceiros (importação), transportada via marítima até ao porto de mar de Leixões, posteriormente transportada via rodoviária até à Figueira da Foz (instalações do importador).*
- *O importador contrata os serviços da B... para efetuar a descarga dos navios, manuseamento e acondicionamento em camiões. Este serviço é faturado pela B... ao importador, com liquidação de IVA à taxa normal de 23% (no esquema identificada como operação 1).*
- *Para efetuar o manuseamento da estilha na doca/cais e carga para os camiões, a B... subcontrata a A..., que executa o serviço e fatura tendo por base a quantidade de toneladas manuseadas.*
- *A A... isenta esta operação tendo por base as declarações emitidas pela B..., onde é invocada uma isenção nos termos do previsto na alínea j) do n.º 1 do artigo 14º do Código do IVA (no esquema identificada como operação 2).*
- *No decurso do presente procedimento inspetivo foi assumido pelo sujeito passivo um erro nas declarações que suportam a isenção aplicada nas operações do ponto anterior, pelo que deve ser considerada a isenção nos termos do disposto no artigo 13º, n.º 1, alínea f) do Código do IVA (e não o artigo 14º, n.º 1, alínea j), do Código do IVA).*
- *Finalmente, o transporte de Leixões à Figueira da Foz, que não está incluído no serviço da B... é efetuado pela A... que fatura diretamente ao importador com liquidação de IVA à taxa normal de 23% (no esquema identificada como operação 3). Esta operação, sujeita a imposto (IVA), é faturada diretamente ao importador e não tem qualquer ligação à matéria em análise,*

50. *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 nessa mesma importação. O adquirente dos serviços prestados pela B... (descarga do navio e manuseamento da estilha) é o importador, a quem a B... faturou os serviços e liquidou IVA à taxa normal de 23%.*

51. *Em síntese, estamos na presença de operações que devem ser qualificadas como prestações de serviços acessórias ou conexas com uma importação. Conceito, que nos termos do n.º 5 do Código do IVA está circunscrito à entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de países terceiros ou de territórios terceiros. Sendo o adquirente dos serviços prestados pela A... uma empresa*

registada para efeitos de IVA em território nacional (a B...) e atentos à regra geral de localização das prestações de serviços prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6º do Código do IVA, não restam dúvidas que estamos perante operações que se encontram sujeitas a imposto, ou seja, não estamos perante uma não sujeição a imposto.

52. Atendendo ainda à qualificação das operações (acessórias de uma importação), há ainda que ter em conta que a tributação das mesmas segue a tributação da operação principal (a importação), ou seja, o princípio da tributação no país de destino. O que reforça o referido no ponto anterior, estamos na presença de operações sujeitas a imposto. Assim, resta saber se tais operações podem beneficiar de uma isenção de IVA.

53. Estas prestações de serviços associadas a operações de importação, podem beneficiar de uma isenção técnica prevista na alínea f) do n.º 1 do artigo 13º 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.º 2 do artigo 17º,"

54. A aplicação desta isenção aos serviços prestados acessórios ou conexas 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 17º do Código do IVA.

55. No sentido de esclarecer o preceituado no artigo 17º do Código do IVA, mais concretamente o valor tributável na importação de bens, foi publicada a circular n.º 4/2002, série II, da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, que sistematiza esta matéria. Resulta do disposto na circular (conforme determina o artigo 17º do Código do IVA) que, o valor tributável dos bens (importados) é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor, o qual incluirá, na medida em que nele não estejam compreendidas as despesas acessórias (entre outras). Esclarece o tipo de serviços a considerar como despesa acessória da importação e classifica como outras despesas a incluir no valor tributável, o seguinte: descarga, manuseamento, armazenagem, desconsolidação, pesagem, entre outros serviços.

56. Sobre esta matéria dispõe ainda a referida Circular n.º 4/2002, mais concretamente a nota 8 do ponto 2.2.2. o seguinte: "As entidades que prestam serviços relacionados com as despesas acessórias (ex. entrepostários, transitários, agentes de navegação marítima e aérea, etc.), somente poderão invocar nas faturas emitidas aos seus clientes a isenção consignada na alínea f) do n.º 1 do artigo 13º do CIVA, quando no valor tributável do IVA da importação tiverem sido incluídos os valores reais das referidas despesas ou os valores médios que constam da tabela. Assim, os destinatários das mercadorias deverão declarar àqueles agentes que as despesas acessórias objeto da sua atividade, serão incluídas no valor tributável do IVA na importação."

57. Pelo exposto, não restam dúvidas que os serviços prestados pela B... e pela A... são serviços acessórios (conexas) de uma importação de bens. Para beneficiar desta isenção a B... devia obter junto do adquirente do serviço (importador), informação,

a comprovar que o valor dos serviços prestados está incluído no valor tributável da importação.

58. 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.

59. Assim, a operar a isenção prevista na alínea f) do artigo 13º do Código do IVA, conjugado com o artigo 17º do mesmo diploma, seria nos serviços prestados pela B... ao importador, podendo os serviços subcontratados à A... beneficiar da mesma isenção, pois fazem parte dos serviços prestados ao importador pelo operador portuário. Estes serviços (os prestados pela B... ao importador) poderiam beneficiar da isenção, se tivessem sido incluídos na base tributável da importação para efeitos de IVA, por forma a evitar a dupla tributação.

60. 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. Sobre esta matéria refere a nota 8 do ponto 2.2.2. da circular 4/2002 (atrás mencionada) que o importador deverá declarar aos prestadores de serviços que os valores foram considerados na base tributável da importação. Não resulta da circular uma forma tipificada para o importador o fazer junto do prestador, no entanto, dúvidas não restam que o prestador tem que estar em condições de enquadrar as operações, que são sujeitas a IVA, mas que podem beneficiar de uma isenção pelo facto de lá terem sido sujeitos a tributação em sede de IVA no momento do desalfandegamento.

61. 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 se 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 13º do Código do IVA, na condição dos mesmos estarem incluídos no valor tributável da importação, o que manifestamente não foi o caso.

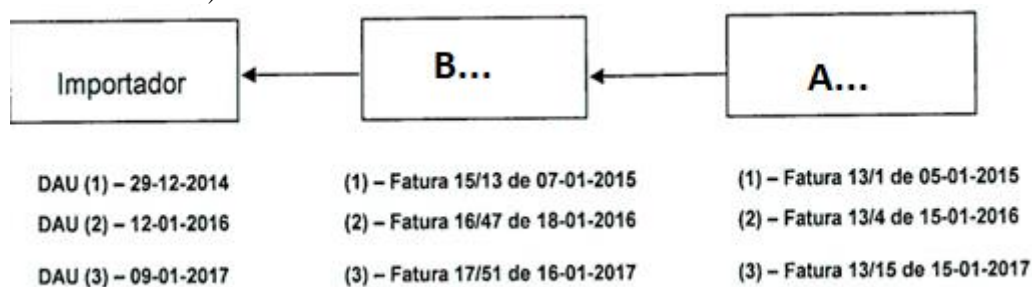
62. De forma a dar resposta à principal questão que se coloca relativamente aos serviços prestados pela A..., elaboramos os quadros das que juntamos como anexos 4 (3 páginas), que resumem as operações efetuadas pela A....

63. Nos quadros, do anexo 4 estão identificadas as faturas da A..., onde foi aplicada isenção de IVA, tendo por base o descritivo "isento artigo 14º do CIVA (ou similar)", que em sede de procedimento inspetivo, foi assumido que a isenção aplicada tem por base o artigo 13º, n.º 1, alínea f) do Código do IVA. Para cada fatura da A... identificamos a fatura ou faturas emitidas ao importador (requerente do serviço) 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.

64. Atentos aos quadros elaborados (anexo 4), 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 em que ocorreram os serviços de descarga, que conforme se pode verificar, ocorreram em datas posteriores à autorização de saída, ou seja, 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.

65. A título de exemplo selecionamos três operações (a primeira de cada ano) do quadro que juntamos como anexo 4, que no esquema seguinte identificamos como operação (1), (2) e (3). 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).



66. Da análise aos documentos alfandegários (DAU) verificamos que os valores faturados pela B... não foram considerados na base tributável da importação. Foram considerados os valores das tabelas optativas, mas que não comportam sequer o valor dos serviços prestados pela 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.

67. De referir mais uma vez, que a A... não presta serviços ao importador, ou seja, não existe qualquer ligação ao mesmo no que concerne a estes serviços. Desta forma como pode o importador considerar os serviços que desconhece, que não contratou e dos quais desconhece o valor. O importador contratou o operador portuário (B...) que subcontratou a A... para a execução de parte dos serviços e possivelmente outros operadores que podem ter participado na operação de descarga. Estes serviços, prestados pela B... ao importador é que importa aferir se foram ou não considerados pelo importador na base tributável da importação. Outra questão de grande relevância prende-se com o facto de não estarmos perante uma não sujeição a IVA, estamos perante operações sujeitas a imposto, que podem beneficiar de uma isenção mediante a condição de este valor ter sido considerado para efeitos de tributação no

momento do desalfandegamento, como resulta de forma muito clara do disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 13º do CIVA. Para enquadrar os serviços prestados em sede de IVA a A... deveria obter a informação junto de quem a contratou, a B..., entidade que está em condições de obter a informação junto do importador. Nesta matéria remetemos mais uma vez para o disposto na circular 4/2002 atrás identificada, que dispõe que o destinatário das mercadorias (importador) deve declarar àqueles agentes (prestadores de serviços) que as despesas acessórias objeto da sua atividade serão incluídas no valor tributável do IVA da importação. No presente caso, Informação que deve ser prestada à B... no caso de se ter verificado a inclusão dos serviços desta na base tributável da importação e não à A..., que não prestou serviços ao importador.

. Importa ainda, remeter para a notificação efetuada ao sujeito passivo relativamente à isenção que invocou e aplicou às operações identificadas. Nos esclarecimentos prestados o sujeito passivo conclui que os serviços prestados pela A... à B... consistiram em serviços acessórios a operações de importação de bens e, como tal, isentos ao abrigo do disposto na alínea f), do n/L do artigo 13º do Código do IVA. Dúvidas não restam que os serviços prestados pela A... à B... devem ser qualificados como acessórios ou conexos com operações de importação de bens, no entanto, esta qualificação não os isenta do imposto (IVA). O que resulta do referido artigo 13º, n.º 1, alínea f), conjugado com o disposto no artigo 17º, n.º 2, ambos do Código do IVA é que estes serviços podem beneficiar de isenção de IVA se já tiverem sido incluídos na base tributável da importação. Não basta a menção na fatura que os serviços estão isentos, ou mesmo classificá-los como acessórios ou conexos com uma importação, para beneficiarem da isenção. O enquadramento da operação em sede de IVA por parte do prestador do serviço (B...) e do subcontratado (A...), na alínea f) do n.º 1 do artigo 13º do Código do IVA depende sempre de os serviços prestados terem sido tributados em sede de IVA no momento do desalfandegamento.

. Alega ainda o sujeito passivo que a referência ao artigo 14º, n.º 1 alínea i) e j) do Código do IVA nas declarações emitidas tratar-se-á de um erro de escrita, dado que os serviços prestados pela A... consubstanciam serviços acessórios ou conexos com operações de importação, e, por isso e atento o demais declarado pela B..., isentos de IVA por incluídos no valor tributável da importação declarado pelo importador, ao que a A... não tem acesso, nem conhecimento. Aceitamos e admitimos a existência de um possível erro no articulado legal das declarações de isenção, contudo, não podemos concluir que a B... declarou que as operações estão isentas de IVA por estarem incluídas no valor tributável da importação declarado pelo importador. Se assim fosse, a isenção operava nos serviços prestados pela B..., operador contratado pelo importador para executar os referidos serviços acessórios à importação de bens, o que comprovadamente não aconteceu pois foi liquidado imposto em todas as operações. Importa referir mais uma vez que a A... não presta serviços ao importador, ou seja, não existe qualquer ligação ao mesmo no que concerne a estes serviços, pelo que uma possível isenção das operações efetuadas pela A..., que estão incluídas no valor faturado ao importador, tinha que derivar da isenção aplicada aos serviços prestados pela B... (entidade contratada pelo importador).

70. Nestes termos, ficou demonstrado que a isenção prevista na alínea f), do n.º 1, do artigo 13º do Código do IVA, conjugado com o n.º 2 do artigo 17º do mesmo diploma legal não opera nos serviços acessórios ou conexos com a importação de bens prestados pela A... à B... (o que também se verificou para os serviços prestados pela B... ao importador, pois foi liquidado IVA em todas as operações). Assim, sendo o adquirente dos serviços prestados pela A... uma empresa registada para efeitos de IVA em território nacional (a B...) e atentos à regra geral de localização das prestações de serviços prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6º do Código do IVA, não restam dúvidas que estamos perante operações (serviços prestados) localizadas em território nacional, sujeitos a imposto (IVA) conforme o disposto nos artigos 1º, 2º, 7º, 16º e 18º do Código do IVA, à taxa normal de 23%.

71. O valor do imposto não liquidado e em falta, nos cofres do Estado relativo às operações identificadas (serviços acessórios a operações de importação de bens) em que foram aplicadas isenções indevidas de IVA ascende aos montantes que passamos a evidenciar, no seguinte quadro, por ano e por período de imposto:

Ano	Fatura n.º	Data	Valor (€)	Base Tributável (€)	Imposto (€) (IVA - 23%)	Período do Imposto
2015	13/1	05-01-2015	156.306,19	302.111,64	69.485,68	2015/01
	13/03	09-01-2015	145.805,45			
	13/72	09-02-2015	155.250,78			
	13/86	23-02-2015	157.410,05	459.166,11	105.608,21	2015/02
	13/92	27-02-2015	146.505,28			
	13/138	13-03-2015	138.254,85			
	13/163	30-03-2015	158.262,65			
	13/266	08-05-2015	134.279,47	134.279,47	30.884,28	2015/05
	13/375	30-06-2015	132.687,20	132.687,20	30.518,06	2015/06
	13/573	12-10-2015	154.987,70	154.987,70	35.647,17	2015/10
	13/629	06-11-2015	142.040,50	295.130,39	67.879,99	2015/11
	13/654	30-11-2015	153.089,89			
	13/688	04-12-2015	144.490,50			
	13/691	15-12-2015	148.927,70	293.418,20	67.486,19	2015/12
Total				2.068.298,21	475.709,61	
Ano	Fatura n.º	Data	Valor (€)	Base Tributável (€)	Imposto (€) (IVA - 23%)	Período do Imposto
2016	13/4	15-01-2016	154.402,19	310.053,84	71.312,38	2016/01
	13/8	21-01-2016	155.651,65			
	13/39	05-02-2016	140.244,16	277.775,68	63.888,41	2016/02
	13/80	29-02-2016	137.531,52			
	13/99	11-03-2016	146.457,71			
	13/122	24-03-2016	161.519,05	307.976,76	70.834,65	2016/03
	13/153	05-04-2016	160.436,50	313.791,10	72.171,95	2016/04
	13/175	26-04-2016	153.354,60			

	13/292	29-06-2016	146.885,90	146.885,90	33.783,76	2016/06
	13/332	08-07-2016	161.680,19			
	13/354	28-07-2016	158.288,48	319.968,67	73.592,79	2016/07
	13/538	31-10-2016	157.158,61	157.158,61	36.146,48	2016/10
	13/634	19-12-2016	158.376,86	158.376,86	36.426,68	2016/12
	Total			1.991.987,42	458.157,11	
Ano	Fatura n.º	Data	Valor (€)	Base Tributável (€)	Imposto (€) (IVA - 23%)	Período do Imposto
2017	13/15	15-01-2017	159.880,35			
	13/30	31-01-2017	153.279,00	313.159,35	72.026,65	2017/01
	13/62	13-02-2017	157.194,94	157.194,94	36.154,84	2017/02
	13/131	24-03-2017	147.071,05	147.071,05	33.826,34	2017/03
	13/222	12-05-2017	144.352,11			
	13/249	31-05-2017	141.220,28	285.572,39	65.681,65	2017/05
	13/314	30-06-2017	153.045,94	153.045,94	35.200,57	2017/06
	13/345	25-07-2017	143.608,12	143.608,12	33.029,87	2017/07
	13/431	13-09-2017	147.504,67	147.504,67	33.926,07	2017/09
	13/495	31-10-2107	158.693,61	158.693,61	36.499,53	2017/10
	13/582	12-12-2017	156.228,56			
	13/602	26-12-2017	146.736,91	302.965,47	69.682,06	2017/12
	Total			1.808.815,54	416.027,57	

72. O imposto apurado e devido, relativo as operações identificadas no quadro anterior deveria ter sido declarado e entregue ao Estado nos termos do previsto nos artigos 27º e 41º, ambos do Código do IVA.

III.B. Deduções indevidas de IVA

73. No decurso da análise efetuada aos elementos contabilísticos dos anos de 2015, 2016 e 2017 verificou-se a existência de vários documentos associados a diferentes moradas. A existência de várias moradas deve-se ao facto da sede da empresa se situar no Lugar ..., ..., Vila Nova de Famalicão, no entanto, as suas instalações localizam-se na Rua ..., ..., ..., no concelho da Póvoa do Varzim. Verificamos ainda, a existência de vários documentos associados a uma terceira morada, mais concretamente, Rua ..., ..., ..., Vila Nova de Famalicão. Esta morada corresponde à residência dos sócios gerentes da empresa (E... e F...), que corresponde ao domicílio fiscal de ambos. Com o objetivo de esclarecer a situação apresentada (existência de várias moradas) questionamos a representante do sujeito passivo no procedimento inspetivo, que confirmou tratar-se da morada dos sócios gerentes.

74. Encontram-se contabilizados como gastos dos anos de 2015, 2016 e 2017 os documentos que passamos a resumir no quadro abaixo que juntamos como anexo 5 (1 página), emitidos pela sociedade G... -, SA identificada pelo NIPC ..., respeitantes a consumos de eletricidade na Rua, ..., Vila Nova de Famalicão.

75. Foram contabilizados como gastos dos anos de 2015, 2016 e 2017, várias contas de comunicações, telefone e internet, respeitantes a consumos destes serviços na Rua do ..., ..., ..., Vila Nova de Famalicão, emitidos pela sociedade H..., SA, identificada pelo NIPC Os serviços e contas são os que passamos a identificar por ano nos quadros que juntamos como anexo 6 (3 páginas) ao presente relatório.

76. O imóvel localizado na Rua ..., ..., ..., Vila Nova de Famalicão não está afeto à atividade desenvolvida pela A..., pelo que os gastos relacionados com o mesmo e relevados na contabilidade não foram incorridos e suportados no interesse da empresa para obter e garantir os seus rendimentos. Tratam-se de gastos relacionados com a habitação dos sócios gerentes e de serviços adquiridos fora do âmbito empresarial.

77. Verificou-se também, que foi deduzido o IVA suportado naquelas operações, que nos termos do disposto nos artigos 19º e 20º, ambos do Código do IVA, não poderia ter sido deduzido.

78. O IVA deduzido indevidamente ascende aos montantes que passamos a evidenciar por ano e por período de imposto;

Ano de 2015				
Período Dedução	G...	Serviços ..H..		IVA Deduzido Indevidamente
		Conta n.º 1142205045	Conta n.º 1341041117	
2015/01	0,00	8,17	20,85	29,02
2015/02	0,00	8,17	21,76	29,93
2015/03	0,00	8,17	21,18	29,35
2015/04	787,81	8,17	20,85	816,83
2015/05	0,00	8,17	20,91	29,08
2015/06	0,00	8,17	20,91	29,08
2015/07	0,00	8,17	21,30	29,47
2015/08	0,00	8,17	21,57	29,74
2015/09	0,00	8,17	21,17	29,34
2015/10	0,00	8,17	21,14	29,31
2015/11	14,28	8,17	26,32	48,77
2015/12	95,00	8,17	25,64	128,81
Total	897,09	98,04	263,60	1.258,73

Ano de 2016				
Período Dedução	G...	Serviços ..H..		IVA Deduzido Indevidamente
		Conta n.º 1142205045	Conta n.º 1341041117	
2016/01	110,70	8,17	28,12	146,99
2016/02	274,65	8,17	28,12	310,94
2016/03	109,81	8,17	28,26	146,24
2016/04	109,89	8,17	29,37	147,43
2016/05	505,05	8,17	28,12	541,34
2016/06	121,59	8,17	28,33	158,09
2016/07	127,91	8,17	28,12	164,20
2016/08	157,35	8,17	28,12	193,64
2016/09	135,20	8,17	28,12	171,49
2016/10	125,98	8,17	28,12	162,27
2016/11	0,98	8,17	28,27	37,42
2016/12	93,99	8,17	28,33	130,49
Total	1.873,10	98,04	339,40	2.310,54

Ano de 2017						
Período Dedução	G...	Serviços H...			IVA Deduzido Indevidamente	
		Conta n.º 1328080224	Conta n.º 1397553157	Conta n.º 1341041117		
2017/01	102,79	0,00	0,00	30,51	133,30	
2017/02	101,81	0,00	0,00	30,06	131,87	
2017/03	708,68	0,00	0,00	30,06	738,74	
2017/04	208,18	0,00	0,00	26,05	234,23	
2017/05	219,84	0,00	0,00	29,84	249,68	
2017/06	227,13	12,43	0,00	29,98	269,54	
2017/07	219,81	13,05	0,00	0,00	232,86	
2017/08	227,13	19,78	0,00	0,00	246,91	
2017/09	227,15	22,69	22,48	0,00	272,32	
2017/10	219,82	22,62	11,24	0,00	253,68	
2017/11	0,00	22,92	11,24	0,00	34,16	
2017/12	111,69	22,77	11,24	0,00	145,70	
Total	2.574,03	136,26	56,20	176,50	2.942,99	

III.C. Conclusões

79. Face ao exposto, resultam correções em sede de IVA, para os anos de 2015, 2016 e 2017, nos montantes globais de 1.349-894,11 € (falta de liquidação de IVA em serviços prestados) e 6.511,99 € (deduções indevidas de IVA).

80. Em sede de direito de audição foi expurgado das deduções indevidas de IVA, o montante de 56,20 € (conta H... n.º 1397553157), conforme está exposto no ponto VIII do presente relatório.

(...)

VIII. DIREITO AUDIÇÃO

87. Foi notificado o sujeito passivo, através do ofício n.º 533.1954 de 2020-03-25, para, querendo exercer o direito de audição nos termos do previsto no artigo 60º da LGT (Lei Geral Tributária) e artigo 60º do RCPITA (Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira), no prazo de 25 dias.

88. No dia 2020-04-21 foi exercido o direito de audição por escrito (entrada GPS n.º 2020...), o qual será analisado nos pontos seguintes.

89. No ponto 1 vem a exponente quantificar as correções propostas no projeto de relatório, no 90. No ponto 2 foram relacionadas várias disposições legais que no entender da exponente serão violadas se o relatório final do procedimento inspetivo mantiver a posição do projeto de relatório. Refere que tal decisão violará os "princípios fundamentais da não dupla tributação e da justiça fiscal consagrado no artigo 266º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa." Atendendo a que não estão identificadas as decisões e os factos violadores das normas invocadas não faremos qualquer apreciação.

91. Nos pontos 3 a 6 não está identificada matéria ou factos que contrariem o projeto de relatório. A exponente unicamente afirma que não concorda com a liquidação do imposto (IVA), que a obrigação da liquidação é do importador e não do prestador do serviço.

92. Nos pontos 7 a 14 a exponente faz um descrição e qualificação dos serviços prestados (que aceita e resulta do projeto de relatório), de forma a concluir que a A... é uma subcontratada da B... (operador portuário), que nestes serviços não tem qualquer ligação/relação com o importador e que as operações devem ser

qualificadas como prestações de serviços acessórias ou conexas com uma importação.

93. Nos pontos 15 e 16 a exponente refere-se às declarações de isenção emitidas pelo operador portuário B..., que juntamos como Anexo 1 ao projeto de relatório, no entanto, não acrescenta matéria ou factos que contrariem o vertido no projeto de relatório.

94. No ponto 17 e relativamente às declarações de isenção emitidas pela B..., alega a exponente que não é verdade o vertido no ponto 34 do projeto de relatório, ou seja, que nas declarações emitidas pela B... não é identificada a data da operação. Relativamente às declarações de isenção remetemos para o Anexo 1 do presente relatório (o mesmo anexo 1 do projeto de relatório), mais concretamente para as páginas 62 a 78. Estas são as declarações de isenção emitidas pela B..., com a data da operação e ainda com a menção a uma disposição legal que não tem aplicação às operações em causa (alínea i) do n.º 1 do artigo 14º do Código do IVA, que se aplica a embarcações de guerra). Estas declarações foram facultadas pelo sujeito passivo, estavam arquivadas junto dos elementos da contabilidade e dizem respeito ao ano de 2017. O procedimento inspetivo ao ano de 2017 e recolha de elementos foi efetuada no decurso do procedimento inspetivo ao ano de 2018 (pedido de reembolso de IVA), ou seja, antes do sujeito passivo ter sido notificado das conclusões da inspeção ao ano de 2018. As declarações de isenção dos anos de 2018 e 2017, são iguais quanto aos elementos que constam nas mesmas, incluindo a data da operação e a referência à alínea i). As declarações de isenção dos anos de 2015 e 2016 foram facultadas pelo sujeito passivo após a conclusão do procedimento inspetivo ao ano de 2018 e já não contemplam a alínea J) do n.º 1 do artigo 14º do Código do IVA e a data da operação. As declarações dos anos de 2015 e 2016 passaram a ter a identificação do número da fatura emitida pela A... e uma descrição diferente do serviço. Relativamente às declarações de isenção destes anos (2015 e 2016) remetemos para as páginas 43 e 44 do Anexo 1, onde é possível verificar que no dia 05 de maio de 2016 o operador B... já sabia que a A... ia emitir a fatura 13/175 no dia 26 de maio de 2016.

95. Relativamente à falta de verdade invocada pela exponente no ponto 17 da petição apresentada, temos que retificar o mencionado no ponto 34 do projeto de relatório, ou seja, as declarações do ano de 2017 (facultadas antes das conclusões do procedimento inspetivo ao ano de 2018) mencionam a data da operação, as declarações de isenção do ano de 2015 e 2016 (facultadas após as conclusões do procedimento inspetivo ao ano de 2018) já não mencionam a data da operação e apresentam algumas alterações (referidas no ponto anterior).

96. Nos pontos 18 a 20 a exponente refere a legislação invocada pela B... nas declarações de isenção e a retificação da mesma que reportou no decurso do procedimento, ou seja, a menção à alínea j) do n.º 1 do artigo 14º do Código do IVA, trata-se de um erro, pois estamos perante operações de importação. Do exposto pelo sujeito passivo e conforme resulta do projeto de relatório foi considerada a retificação solicitada pelo sujeito passivo. De referir que nunca foram substituídas as declarações de isenção emitidas pela B..., apesar do sujeito passivo ter reportado que solicitou a substituição das mesmas ao operador portuário. Nunca foi assumido

pela B... que as operações realizadas pela A... estavam isentas ao abrigo do disposto na alínea O do n.º 1 do artigo 13º do Código do IVA.

97. No ponto 21 a exponente alega que sendo evidente o lapso nas declarações e porque havia prestado serviços acessórios/conexos com a importação (e não exportação) e como recebeu as declarações de isenção por quem a contratou (a B...), confiou que os serviços por si prestados haviam sido incluídos no valor tributável da importação.

98. Relativamente ao alegado pela exponente no ponto 21 remetemos para o ponto 49 do projeto de relatório onde está descrita de forma detalhada as operações da A... e da B.... Como resulta da descrição os serviços prestados pela B... e pela A... são operações acessórias ou conexas com uma operação de importação, no entanto, não são prestadas à mesma entidade. A A... é um subcontratado do operador portuário (B...), sendo este contratado pelo importador. Relativamente às operações realizadas pela A... devem ser qualificadas como prestações de serviços acessórios ou conexas com uma importação. Conceito, que nos termos do n.º 5 do Código do IVA está circunscrito à entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de países terceiros ou de territórios terceiros. Sendo o adquirente dos serviços prestados pela A... uma empresa registada para efeitos de IVA em território nacional (a B...) e atentos à regra geral de localização das prestações de serviços prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6º do Código do IVA, não restam dúvidas que estamos perante operações que se encontram sujeitas a imposto, ou seja, não estamos perante uma não sujeição a imposto.

99. Atendendo à qualificação das operações (acessórias de uma importação) que o sujeito passivo assume ter conhecimento de forma muito clara no ponto 21 da petição apresentada, há ainda que ter em conta que a tributação das mesmas segue a tributação da operação principal (a importação), ou seja, o princípio da tributação no país de destino. O que reforça o referido no ponto anterior, estamos na presença de operações sujeitas a imposto.

100. Desta forma as operações realizadas pela A..., sujeitas a imposto, poderiam beneficiar da isenção prevista no artigo 13º do Código do IVA, que na alínea f) do n.º 1, dispõe que, estão isentas do imposto (IVA) as prestações de serviços conexas com a importação cujo valor esteja incluído na base tributável, isto é, estão isentas mediante a condição de serem sujeitas a tributação noutra local e noutra momento (desalfandegamento). A operar a isenção prevista na alínea f) do artigo 13º do Código do IVA (conjugado com o artigo 17º do mesmo diploma) seria nos serviços prestados pela B... ao importador, podendo os serviços subcontratados à A... beneficiar da mesma isenção, pois fazem parte dos serviços prestados ao importador pelo operador portuário. O que não se verificou, conforme ficou exposto no projeto de relatório. A B... liquidou IVA ao importador nas operações que realizou e como resulta das declarações de isenção (exibidas pela A...) não declarou que as mesmas já tinham sido sujeitas a imposto por estarem incluídas na base tributável da importação. A isenção de IVA aplicada pela A... não resulta de informação/declaração/comprovativo obtido junto da entidade que a contratou (B...), mas como a própria afirmou e passamos a citar"..., confiou, como se impunha,

que os serviços por si prestados haviam sido incluídos no valor tributável da importação."

101. Conforme foi referido no projeto de relatório a A... efetua serviços em dois portos de mar, em Leixões como subcontratada da B... e em Setúbal como subcontratada da C..., que por sua vez foi contratada pelo operador portuário (D...). Não existe diferença nas operações efetuadas pela A... (com exceção de mais um operador entre o importador e a A...), no entanto, são enquadradas para efeitos de IVA de forma muito diferente. De acrescentar ainda, que todas as operações no porto de mar de Setúbal foram tributadas em IVA por se tratarem de operações sujeitas a imposto, O operador portuário (D...) liquidou IVA ao importador (que é o mesmo do porto de Leixões), o subcontratado (C...) liquidou IVA, bem como a A... O mesmo não acontece no porto de mar de Leixões, o operador portuário (B...) liquidou IVA ao importador, no entanto, a A... isenta as operações, porque confiou que aqueles serviços já estavam tributados por terem sido incluídos no valor tributável da importação. Relativamente a todas as operações mencionadas (Leixões e Setúbal) importa reforçar que não estarmos perante uma não sujeição a IVA, estamos perante operações sujeitas a imposto, que podem beneficiar de uma isenção mediante a condição de este valor ter sido considerado para efeitos de tributação no momento do desalfandegamento, como resulta de forma muito clara do disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 13º do Código do IVA.

102. Nos pontos 22 e 23 a exponente refere que a A... na cadeia de contratação/prestação de serviços não tem relação com o importador o que impossibilita confirmar se o importador declarou à B... que os serviços prestados pela A... estavam isentos de IVA por incluídos no valor tributável da importação. Refere ainda que a A... não goza de qualquer possibilidade de intervenção no que é declarado e nos valores que são incluídos nos DAU pelo importador, assim como não tem qualquer relação com este que lhe permita exigir a emissão de qualquer declaração.

103. Relativamente ao exposto, mais uma vez importa referir que a A... não presta serviços ao importador, ou seja, não existe qualquer ligação ao mesmo no que respeita a estes serviços. Desta forma como pode o importador considerar os serviços que desconhece, que não contratou e dos quais desconhece o valor. O importador contratou o operador portuário (B...) que subcontratou a A... para a execução de parte dos serviços e possivelmente outros operadores que podem ter participado na operação de descarga. Nunca foi exigido à A... que a mesma tivesse intervenção no que é declarado no DAU pelo importador ou mesmo que estivesse na posse de qualquer informação prestada ou solicitada ao importador. O que entendemos e que já atrás referimos, é que a A... deve obter informação junto da empresa que a contratou (B...) no sentido de aferir se os serviços (acessórios ou conexos com uma importação de bens) que prestou na qualidade de subcontratada, cumprem o condicionalismo previsto de forma muito clara na alínea f) do n.º 1 do artigo 13º do Código do IVA, para desta forma beneficiarem de isenção de IVA. Esta isenção da A... tem que derivar sempre da isenção aplicada pela B... aos serviços que a própria prestou ao importador, ou seja, entidade contratada pelo importador.

104. Nos pontos 29 a 32 a exponente alega que o relatório final deve concluir que a A... procedeu corretamente ao isentar de IVA os serviços que prestou e decidir pela inexistência de qualquer cerração aritmética. Refere que este não é o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira que erradamente considerou que a A... não procedeu corretamente ao enquadramento da isenção invocada. Acrescenta ainda que a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira não está sustentada em fundamento legal válido e que unicamente visa o objetivo ilegal de angariar para os cofres do Estado imposto que não é devido. Atendendo a que nestes pontos não existem elementos que contrariem o projeto de relatório não será efetuada qualquer apreciação.

105. No ponto 33, a exponente refere que a Autoridade Tributária e Aduaneira para (tentar) fundamentar a sua posição de que a A... não procedeu corretamente ao enquadramento da isenção invocada do artigo 13º, n.º 1, alínea f) do Código do IVA. "lança mão depois argumentos, totalmente inválidos e incorretos". que são:

- Que a isenção prevista no artigo 13º, n.º 1, alínea f) do Código do IVA esta condicionada e obriga a que os serviços acessórios/conexos com a importação estejam incluídos no valor tributável da importação de bens a que respeite, considerando que tal condição resulta do disposto no artigo 17º, n.º 2, alínea b) do Código do IVA e da referida Circular n.º 4/2002, no ponto 2.2.2;

- Que os serviços prestados pela A... foram faturados e ocorreram em data posterior à autorização de saída, ou seja, que foram prestados após o desalfandegamento.

106. Nos pontos 34 e 35 alega a exponente que a Autoridade Tributária e Aduaneira não teve em devida consideração que, "não existe no Direito da União Europeia, nem na legislação nacional/interna qualquer condição limitadora da isenção prevista no artigo 13º, n.º 1. Alínea f) do CIVA." Refere ainda que o artigo 144º da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006 (vulgo Diretiva IVA), estabelece que: "os Estados-Membros isentam as prestações de serviços relacionadas com a importação de bens e cujo valor se encontre incluído no valor tributável em conformidade com a alínea b) do n.º 1 do artigo 86º".

107. Não podemos concordar com o exposto, pelo facto de não existirem dúvidas que a isenção prevista na alínea f) do n.º 1 do artigo 13º do Código do IVA, está condicionada a que os serviços tenham sido considerados na base tributável da importação. Tal condição, resulta da lei interna (Código do IVA) bem como da Diretiva Comunitária. Conforme já foi abordado, estamos perante operações sujeitas a IVA, ou seja, não estamos perante uma não sujeição, mas unicamente a uma sujeição de imposto num local diferente, a Alfândega.

108. Nos pontos 36 a 38 a exponente transcreve legislação que não contraria qualquer ponto do projeto de relatório.

109. Nos pontos 39 e 40 a exponente alega que o artigo 144º da Diretiva 2006/112/CE (Diretiva IVA) e o Código do IVA estão a atribuir à entidade que realiza a importação o ónus legal de declarar no valor da importação o valor dos serviços relacionados com essa mesma importação. Não partilhamos da opinião da exponente dado que não é possível retirar do artigo 144º da Diretiva 2006/112/CE, nem do Código do IVA (presumimos que a exponente se refere ao disposto no artigo 13º do Código do IVA) que o importador tem o ónus legal de declarar no valor

tributável da importação o valor dos serviços prestados relacionados com essa importação. O que resulta de ambas as disposições legais é que estão isentas de imposto as prestações de serviços relacionadas com a importação de bens, cujo valor se encontre incluído no valor tributável da importação. Resulta também destas normas que os serviços prestados relacionados com uma importação que não foram considerados na base tributável da mesma estão sujeitos a imposto. Estas normas não visam isentar as prestações de serviços relacionadas com importações, nem fazia sentido a operação acessória ter um tratamento diferente da operação principal, a importação. Estas normas permitem tributar as operações sujeitas a imposto e dele não isentas num local e momento diferentes, se forem conhecidas e consideradas (declaradas) à data do desalfandegamento.

110. No ponto 41 afirma o sujeito passivo "E porque existe a obrigação legal do importador declarar o valor dos serviços acessórios/conexos com a importação dos bens, no valor tributável da importação, está prevista a isenção de IVA no artigo 13º, n.º 1, alínea f), do CIVA;". Como já referimos não resulta do artigo 13º, n.º 1, alínea f), do Código do IVA a obrigação que o sujeito passivo aqui atribui ao importador (declarar serviços que não contratou, dado que a A... foi contratada por outro operador). Resulta do articulado legal que os serviços prestados (acessórios ou conexos com a importação) já incluídos no valor tributável da importação estão isentos do imposto, ou seja, já foram tributados.

111. Nos pontos 42 a 44 alega a exponente que os prestadores de serviços subcontratados (a A...) não têm nenhuma relação com o importador, não têm qualquer poder sobre a atuação deste, incluindo o cumprimento das suas obrigações fiscais. Refere ainda, que se assim não se considerar, ocorre uma subversão completa das regras com a violação do princípio da não dupla tributação. Relativamente ao alegado pela exponente importa reforçar que a mesma não foi contratada pelo importador, não tem qualquer relação comercial com o mesmo no que se refere a estes serviços. Os serviços prestados pela A... derivam dos serviços contratados pelo importador ao operador portuário, que subcontratou a A... e eventualmente outros operadores. O importador não conhece, nem tem obrigação de conhecer os serviços prestados por um operador que não contratou. A operar uma isenção, nos termos do artigo 13º, n.º 1, alínea f) do Código do IVA, seria nos serviços prestados pela B... (operador portuário), se incluídos na base tributável da importação, o que manifestamente não aconteceu.

A B... liquidou imposto em todos os serviços que prestou ao importador. A operar uma isenção nos serviços prestados pela A... (na qualidade de subcontratada para executar parte dos serviços) tinha obrigatoriamente que derivar da isenção aplicada aos serviços prestados pela B... (o que não aconteceu). Desta forma, não identificamos qualquer violação ao princípio da não dupla tributação alegada pela exponente.

112. No ponto 45 a exponente refere que não é válida a interpretação que a Autoridade Tributária e Aduaneira faz do artigo 17º (que supomos ser do Código do IVA) e do ponto 2.2.2. da Circular 4/2002, ao considerar que estes exigem para aplicação da isenção em causa que os valores dos serviços estejam incluídos no valor tributável da importação.

113. A referência a estas disposições legais, efetuadas no projeto de relatório, surgem articuladas com o artigo 13º, n.º 1, alínea f) do Código do IVA, Não é possível efetuar uma interpretação diferente da exposta no projeto de relatório, ou seja, é condição e resulta de forma muito clara das disposições legais referidas que a isenção em causa depende de os serviços estarem incluídos no valor tributável da importação.

114. No ponto 46 o sujeito passivo alega que independentemente de o importador ter declarado os serviços prestados no valor tributável da importação, a isenção prevista no artigo 13º, n.º 1, alínea f) do Código do IVA é aplicável quando o prestador de serviços subcontratado pelo operador portuário, fatura esses serviços. Conforme já foi referido a isenção invocada pela exponente depende da inclusão dos serviços prestados pela B... (operador contratado pelo importador) na base tributável da importação para efeitos de IVA.

115. No ponto 47 o sujeito passivo afirma que "não é válido considerar que, para os serviços prestados pela A... beneficiassem desta isenção, a "B... devia obter junto do adquirente do serviço (importador), informação, a comprovar que o valor dos serviços prestados está incluído no valor tributável da importação" - ponto 57. do projeto de relatório". Relativamente ao alegado neste ponto pelo sujeito passivo importa remeter para os pontos 50 a 59 do projeto de relatório, onde estão qualificadas e enquadradas as operações efetuadas pela B... e pela A.... Como ficou exposto no projeto de relatório, a operar a isenção prevista na alínea f) do artigo 13º do Código do IVA, conjugado com o artigo 17º do mesmo diploma, seria nos serviços prestados pela B... ao importador, podendo os serviços subcontratados à A... beneficiar da mesma isenção, pois fazem parte dos serviços prestados ao importador pelo operador portuário. Desta forma, não identificamos outra forma de enquadrar as operações em sede de IVA, a não ser através de informação obtida junto do importador pela B... (operador contratado para prestar os serviços). De referir ainda que o ponto 57 do projeto de relatório refere-se à eventual isenção dos serviços prestados pela B... e não os serviços prestados pela A....

116. Nos pontos 48 a 50 alega a exponente que não resulta da lei (pois não é aplicável às importações) a exigência documental do n.º 8 do artigo 29º do Código do IVA (este aplicável nas exportações de bens), porque a inclusão do valor dos serviços prestados com a importação deve ser obrigatoriamente efetuada pelo importador. Refere ainda que não resulta de nenhuma disposição legal, nem mesmo da referida Circular 4/2002, a exigência de o importador emitir declaração ao prestador de serviços no sentido de que estes foram incluídos no valor tributável da importação. Sobre o exposto importa referir que não foi exigida qualquer declaração ao sujeito passivo, nem que o importador emitisse alguma declaração. O que foi reportado no projeto de relatório é que o prestador de serviços (B...) pode obter informação junto do importador se os serviços por si prestados (ao importador) foram incluídos no valor tributável da importação. Não resulta também do projeto de relatório que a Circular 4/2002 exige que o importador emita qualquer declaração ao prestador de serviços e muito menos é feita referência à declaração prevista no n.º 8 do artigo 29º do Código do IVA. Remetemos ainda para o ponto 56 do projeto de relatório onde foi feita referência à nota 8 do ponto 2.2.2 da referida

Circular que não refere qualquer declaração ou obrigação de emissão de declaração.

117. No ponto 51 vem a exponente afirmar que a A... não presta serviços ao importador, facto reconhecido pela Autoridade Tributária e Aduaneira no ponto 67 do projeto de relatório, onde consta, "não existe qualquer ligação ao mesmo no que concerne a estes serviços". Neste ponto, partilhamos da opinião da exponente, e confirmamos o referido no ponto 67 do projeto de relatório. A A... não presta serviços ao importador, ou seja, não existe qualquer ligação ao mesmo no que concerne a estes serviços. Sobre esta falta de ligação ao importador, foi ainda referido no ponto 67 do projeto de relatório o seguinte; "como pode o importador considerares serviços que desconhece, que não contratou e dos quais desconhece o valor. O importador contratou o operador portuário (B...) que subcontratou a A... para a execução de parte dos serviços e possivelmente outros operadores que podem ter participado na operação de descarga. Estes serviços, prestados pela B... ao importador é que importa aferir se foram ou não considerados pelo importador na base tributável da importação".

118. Nos pontos 52 a 56 alega a exponente que obteve informação junto de quem a contratou (a B...) que estes serviços estavam isentos por incluídos no valor tributável da importação, tendo a mesma emitido declarações para a isenção de IVA. Afirma ainda, que apesar de não resultar da lei a necessidade e exibição de qualquer declaração, munuiu-se da declaração para isenção de IVA, que assume conter erro quanto à norma de isenção aplicável. Declara ser completamente alheia às obrigações do importador, caso este não tenha cumprido a obrigação de incluir aqueles serviços no valor tributável da importação e da B..., caso tenha emitido a declaração de isenção sem que previamente tenha obtido a indicação ou declaração do importador que aqueles serviços estavam incluídos no valor tributável da importação. Conclui ainda, que não lhe é imputável qualquer responsabilidade por qualquer desconformidade que se tenha verificado na relação entre importador e a B..., à qual reitera ser completamente alheia, não tendo igualmente qualquer responsabilidade no pagamento/entrega do IVA respeitante aos serviços que prestou.

119. Relativamente ao alegado pela exponente mais concretamente às declarações que exibiu remetemos para os pontos 45 a 48 do projeto de relatório, ou seja, foi invocado um erro nas declarações, que nunca foi assumido e confirmado pela B..., conforme consta de informação prestada pela exponente (notificou a B... para o efeito, contudo não obteve resposta). A A... reportou em sede de procedimento inspetivo a existência de um erro nas declarações exibidas nos anos de 2015, 2016 e 2017, no entanto, apesar de notificada para o efeito manteve as declarações originais. Já em sede de direito de audição do procedimento inspetivo ao ano de 2018 foi reportado o erro quanto à legislação invocada pela B..., no entanto, não foram emitidas ou exibidas novas declarações. Relativamente às mesmas operações, no ano de 2019 (ano seguinte ao primeiro procedimento inspetivo) a A... liquidou IVA à taxa de 23% nos serviços que prestou à B... (por estarmos na presença de operações sujeitas a imposto) o que permite concluir que não obteve informação junto da entidade que a subcontratou que as operações estariam isentas nos termos

do previsto no artigo 13º, n.º 1, alínea f) do Código do IVA (serviços prestados acessórios a uma importação de bens incluídos no valor tributável da importação).

120. Quanto à responsabilidade que a exponente afasta relativamente às operações que realizou lembramos mais uma vez que o adquirente dos serviços prestados pela A... é uma empresa registada para efeitos de IVA em território nacional (a B...) e atentos à regra geral de localização das prestações de serviços prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6º do Código do IVA, não restam dúvidas que estamos perante operações que se encontram sujeitas a imposto, ou seja, não estamos perante uma não sujeição a imposto.

121. Nos pontos 57 a 59 a exponente refere que a Autoridade Tributária e Aduaneira não pode presumir que a B... liquidou IVA nas operações de descarga de navios onde a A... interveio como subcontratada, pelo facto do importador não ter demonstrado que esses serviços não fazem parte do valor tributável da importação. Afirma que desconhece em absoluto o que está subjacente e qual o interesse da B... ao declarar aqueles serviços isentos e proceder à liquidação de IVA ao importador. No ponto 59, alega que talvez o tenha feito por entender que deste modo está a liquidar o IVA que é devido ao Estado, evitando a dupla tributação.

122. Sobre o alegado pelo sujeito passivo no ponto 57 importa esclarecer que os valores dos serviços prestados pela B... ao importador não estão incluídos no valor tributável da importação. Atentos ao que já foi referido e dado que estamos na presença de operações que se encontram sujeitas a imposto e dele não isentas, a B... liquidou IVA. Quanto ao exposto nos pontos 58 e 59 não faremos qualquer apreciação pois não contraria o exposto no projeto de relatório.

123. No ponto 60 exponente afirma que não é correio que a Autoridade Tributária e Aduaneira, com o intuito de tributar a A..., em detrimento do apuramento da verdade material e da justiça tributária, venha alegar que porque os serviços prestados no porto de mar de Setúbal são faturados e liquidado IVA, importa liquidar IVA relativamente aos serviços prestados no porto de Leixões. Sobre este ponto importa antes de mais afirmar não resulta do projeto de relatório tal conclusão e alegação por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira. A menção no projeto de relatório aos serviços prestados no porto de Setúbal prende-se com o facto de não existir qualquer diferença em relação aos serviços prestados no porto de Leixões (com exceção de um operador subcontratado), até o importador é o mesmo. Como também já referimos todos os operadores do porto de Setúbal (incluindo a A...) procederam à liquidação de IVA por estarem na presença de operações sujeitas a imposto, tal como a B... no porto de Leixões. A única isenção invocada nestas operações (nos dois portos de mar) foi relativamente às operações que a A... efetuou no porto de Leixões (as mesmas que passou a sujeitar a imposto no ano de 2019)

124. Nos pontos 61 e 62, alega o sujeito passivo que estão em causa os serviços prestados no porto de mar de Leixões, no entanto, relativamente aos serviços prestados no porto de mar de Setúbal, a A... apresentou justificação válida para o efeito,

125. A justificação apresentada pela A... relativamente aos serviços prestados no porto de mar de Setúbal foi que não foram subcontratados pelo operador portuário e, como tal, não estão isentos os serviços prestados. O que não é uma justificação

válida como refere a exponente. Tratando-se de serviços acessórios a uma importação de bens a única condição a observar era a inclusão dos mesmos no valor tributável da importação.

126. No ponto 63 a exponente volta a referir uma presunção que não resulta do projeto de relatório, pelo que não faremos qualquer apreciação.

127. No ponto 64 afirma a exponente que retirar do âmbito da isenção prevista no artigo 13º, n.º 1, alínea f) do Código do IVA, os serviços e respetivas despesas acessórias à importação, apenas porque o prestador de serviços não tem em seu poder um documento do importador, cuja disponibilização à B... e por esta à A..., está dependente da vontade do importador, quando a A... tem na sua posse declarações para a isenção de IVA, é limitar sem fundamento a legal aplicação da isenção. Antes de qualquer outra apreciação importa reforçar que não foi exigida qualquer declaração ou documento emitido pelo importador à A.... De salientar, que nunca foi exigido à exponente estar na posse de qualquer documento do importador ou emitido pelo importador. O que entendemos é que a A... deve obter informação junto da empresa que a contratou (B...) no sentido de aferir qual o enquadramento a dar em sede de IVA aos serviços que prestou, dado que são serviços acessórios ou conexos de uma importação de bens, ou seja, deve estar em condições de verificar se foi cumprido o condicionalismo previsto de forma muito clara na alínea f) do n.º 1 do artigo 13º do CIVA.

128. Nos pontos 65 e 66 conclui a exponente que a A... procedeu corretamente ao enquadramento da isenção de IVA prevista no artigo 13º, n.º 1, alínea f) do Código do IVA, aplicando-a nas identificadas faturas que emitiu à B.... Conclui que aplicada corretamente a isenção invocada, nenhuma correção haverá a fazer pela Autoridade Tributária e Aduaneira. Conforme ficou exposto no projeto de relatório não foi cumprido o condicionalismo previsto no artigo 13º, n.º 1, alínea O do Código do IVA para operar a isenção nos serviços prestados pela A... à B.... A isenção tinha que derivar da inclusão dos serviços prestados pela B... ao importador no valor tributável da importação, o que comprovadamente não aconteceu. Mais uma vez referimos que a B... não isentou as operações e liquidou IVA à taxa normal de 23%.

129. Nos pontos 69 a 71 alega a exponente que ainda que se entendesse que para fazer operar a isenção aos serviços prestados pela A..., tivesse que estar assegurado que o valor dos serviços prestados por esta está incluído no valor tributário da importação, tal ónus nunca caberia à A.... Refere ainda que a A... não goza de qualquer possibilidade de intervenção no que é declarado e nos valores incluídos no DAU pelo importador. Refere ainda que em prol da proibição da dupla tributação é assegurar que o valor dos serviços prestados pela A... foi incluído pelo importador no valor tributário da tributação (o que admitimos querer dizer importação).

130. Relativamente ao exposto, mais uma vez importa referir que a A... não presta serviços ao importador, ou seja, não existe qualquer ligação ao mesmo no que respeita a estes serviços. Desta forma como pode o importador considerar os serviços que desconhece, que não contratou e dos quais desconhece o valor. O importador contratou o operador portuário (B...) que subcontratou a A... para a execução de parte dos serviços e possivelmente outros operadores que podem ter participado na operação de descarga. Estes serviços, prestados pela B... ao

importador, é que importa aferir se foram ou não considerados pelo importador na base tributável da importação. Outra questão já abordada prende-se com o facto de não estarmos perante uma não sujeição a IVA, estamos perante operações sujeitas a imposto, que podem beneficiar de uma isenção mediante a condição de este valor ter sido considerado para efeitos de tributação no momento do desalfandegamento, como resulta de forma muito clara do disposto na alínea f) do n.º 1 do artigo 13º do CIVA. Para enquadrar os serviços prestados em sede de IVA a A... terá sempre que obter a informação junto de quem a contratou, a B..., entidade que está em condições de obter a informação junto do importador. Nesta matéria remetemos para o disposto na circular 4/2002 atrás identificada, que dispõe que o destinatário das mercadorias (importador) deve declarar àqueles agentes (prestadores de serviços) que as despesas acessórias objeto da sua atividade serão incluídas no valor tributável do IVA da importação. No presente caso, informação que deve ser prestada à B... no caso de se ter verificado a inclusão dos serviços desta na base tributável da importação e não à A..., que não prestou serviços ao importador.

131. Nos pontos 72 a 74 o sujeito passivo remete para o disposto no artigo 74º da Lei Geral Tributária, afirmando que uma vez que é a Autoridade Tributária e Aduaneira que valida o valor tributável da importação e procede à respetiva liquidação do imposto, é sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira que impende o ónus de provar que os serviços prestados pela A... foram sujeitos a IVA por terem sido incluídos pelo importador no valor tributável da importação. Expõe ainda que, ainda que se entendesse que o ónus da prova cabia à A..., este ficou cumprido por observância do disposto no n.º 2 do mesmo artigo 74º da Lei Geral Tributária. Cumprimento do ónus da prova que se verificou quando a A... procedeu à identificação dos clientes e das respetivas prestações de serviços, em absoluta cooperação e colaboração, possibilitando, deste modo, que a Autoridade Tributária e Aduaneira verifique se os serviços prestados que faturou foram incluídos no valor da importação.

132. Do exposto nos pontos 72 a 74 e mais uma vez relembramos, a A... não presta serviços ao importador, pelo que o valor dos serviços prestados não são do seu conhecimento. O importador contratou a operação ao operador portuário (B...), que subcontratou a A... e possivelmente outros operadores. Quanto ao ónus da prova e atentos ao disposto no n.º 1 do artigo 74º da LGT a A... exibiu sempre como comprovativo da isenção que invocou, as declarações emitidas pelas B..., que conforme foi reportado pela A... padecem de erro quanto à legislação invocada, mas que, nunca foram corrigidas ou substituídas pela entidade que as emitiu (B...). A A... para enquadrar e documentar a isenção deve confirmar o cumprimento do condicionalismo expresso no artigo 13º, n.º 1. Alínea f) do Código do IVA, que invocou, junto da entidade que a contratou. Atendendo que não tem qualquer ligação ao importador, como atrás referiu e assumiu, não existe qualquer obrigação do mesmo conhecer os serviços que prestou a outra entidade (B...), ou seja, quando foram prestados (se foram prestados antes do desalfandegamento) e o valor dos mesmos. Remetemos ainda para os pontos 61 a 66 do projeto de relatório onde ficou demonstrado que no momento da emissão das faturas da B..., bem como das faturas

da A..., o valor tributável da importação já estava calculado, declarado e o imposto (IVA) pago ou garantido o seu pagamento.

133. Deste modo, não restam dúvidas que 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 se 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 13º do Código do IVA, na condição dos mesmos estarem incluídos no valor tributável da importação, o que manifestamente não foi o caso, como ficou provado.

134. Nos pontos 75 a 80 a exponente invoca legislação aduaneira interna e comunitária, onde aborda questões relacionadas com o arquivo dos documentos alfandegários. Alega ainda que nenhum dos exemplares do DAU é destinado ao prestador de serviços, pelo que deve ser afastada a sua exigência como meio de prova. Entende ainda a exponente que ao identificar o importador deu cumprimento ao disposto no n.º 2 do artigo 74º da Lei Geral Tributária, pelo que está satisfeito o ónus da prova que recaía sobre a A....

135. Relativamente ao alegado pela exponente nos pontos 75 a 80 no que se refere a legislação aduaneira e documentos aduaneiros nada vamos acrescentar pois não está em causa esta matéria. De salientar, que nunca foi exigido à exponente estar na posse do DAU para validar a isenção que invocou. O que entendemos e que já atrás referimos, é que a A... deve obter informação junto da empresa que a contratou (B...) no sentido de aferir qual o enquadramento a dar em sede de IVA aos serviços que prestou, dado que são serviços acessórios ou conexos de uma importação de bens. Estes serviços (sujeitos a imposto), cumprindo o condicionalismo previsto de forma muito clara na alínea f) do n.º 1 do artigo 13º do CIVA, podem beneficiar de isenção de IVA.

136. De notar ainda, que nunca seria exigido ao prestador de serviços estar na posse do DAU da importação, pelo que muito menos se compreende como poderia ser exigido ao subcontratado estar na posse desse documento. O prestador de serviços e o subcontratado, devem estar em condições de satisfazer o condicionalismo da alínea f) do n.º 1 do artigo 13º do CIVA, ou seja, que o valor dos serviços prestados pela entidade contratada pelo importador (B...) estão incluídos no valor tributável para efeitos de IVA da importação, mas não implica estar na posse do DAU. Não basta a menção na fatura que os serviços estão isentos, ou mesmo classificá-los como acessórios ou conexos com uma importação, para beneficiarem da isenção. Entendemos que o enquadramento da operação em sede de IVA por parte do prestador do serviço ou mesmo do subcontratado tem que assentar em elementos fornecidos pelo importador, ou seja, uma informação que pode assumir a forma de declaração ou certificação de que aqueles serviços estão isentos porque já foram tributados em sede de IVA no desalfandegamento.

137. Importa ainda esclarecer, que o DAU é um documento do importador, onde constam informações que só ao importador respeitam. Não é admissível condicionar uma isenção à vontade de um terceiro, ou seja, a disponibilização do DAU depende

unicamente da vontade do importador e não do prestador dos serviços. Situação muito diferente do já abordado nos pontos anteriores, deve o importador informar que incluiu aqueles serviços no valor tributável, podendo fazer referência à identificação do DAU (número de aceitação), onde tal facto ocorreu,

138. Nos pontos 81 e 82 mais uma vez alega a exponente que cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira verificar se os serviços prestados pela A... foram efetivamente incluídos no valor tributável da importação e no caso de não terem sido terá de ser liquidado o respetivo imposto em falta ao importador e não à A..., enquanto prestadora de serviços acessórios ou conexos com a importação.

139. Quanto ao alegado nos pontos 81 e 82, importa referir que a A... não presta serviços ao importador, é uma subcontratada do prestador de serviços, como eventualmente outros operadores. Discordamos da exponente, quando imputa responsabilidades ao importador, pelo facto de não terem sido considerados os serviços no valor tributável da importação. Tanto que, o importador desconhece os valores dos serviços prestados pela A..., uma vez que as faturas são emitidas à B... (prestadora dos serviços) decorridos vários dias após a data de desalfandegamento, ou seja, após o valor tributável da importação estar apurado e o imposto (IVA) da importação pago ou garantido. O mesmo se verifica para o prestador do serviço contratado pelo importador (B...), que emite as faturas vários dias após a data de autorização de salda, conforme atrás ficou demonstrado e nas quais é liquidado imposto (IVA) à taxa normal, ou seja, não é invocada qualquer isenção. De notar ainda, que não compreendemos o alegado pela exponente, quando identifica a A... como prestadora do serviço, quando é uma entidade subcontratada sem ligação ao importador. Como também não conseguimos entender e enquadrar legalmente o alegado pela exponente quando afirma que o imposto (IVA) das operações da A... tinha a obrigação de ser declarado pelo importador no DAU, pelo que é fundamento de liquidação adicional de IVA em falta ao importador.

140. As alegações da exponente sobre estas matérias, nomeadamente quanto ao ónus da prova, exigência do DAU como prova do prestador de serviços, obrigação do importador declarar os serviços e imputar responsabilidades ao importador pelas mesmas não terem sido incluídas no valor tributável da importação, são muito semelhantes às alegações que constam de uma decisão arbitral de 2018-12-10, que versa sobre o tema: IVA - Importação - Prestações de Serviços - Isenção - Ónus da Prova. Contudo, é fundamental entender e enquadrar os serviços prestados em causa na decisão arbitral, favorável ao sujeito passivo e os serviços prestados pela A.... Os serviços prestados identificados na decisão arbitral referem-se a serviços de transporte prestados diretamente ao importador, prestados antes do desalfandegamento dos bens, faturados e conhecidos (pelo importador) antes do desalfandegamento (autorização de saída). O que no caso em apreço não acontece, pois estamos perante serviços que não foram prestados diretamente ao importador, que foram executados após o desalfandegamento e faturados vários dias após essa data, conforme resulta do projeto de relatório.

141. Nos pontos 83 e 84 refere a exponente a análise efetuada aos DAU das importações com particular relevo para a data de autorização de saída, por ser esta data que corresponde ao momento em que todos os formalismos estão cumpridos

junto da Alfândega. Remete para os quadros do anexo 4 e afirma que a Autoridade Tributária e Aduaneira faz uma tentativa de demonstrar que os serviços prestados pela A... foram prestados após o desalfandegamento tendo por referência as datas que expõe no quadro, desconhecendo em que se baseia para ali colocar as datas de início e fim da operação.

142. Relativamente ao exposto nos pontos 83 e 84 remetemos para o anexo 4, onde foram relacionados todos os elementos das operações efetuadas pela B... e pela A... e identificado o DAU de cada operação de importação. Os elementos das faturas emitidas pela A... não levantam qualquer dúvida e são elementos das faturas emitidas. Os elementos das faturas emitidas pela B..., importa o número e data do documento (data de emissão da fatura) e o início e fim da operação, que corresponde ao período em que foi prestado o serviço no porto de Leixões relacionado com a descarga do navio. Estes elementos constam das faturas emitidas pela B... ao importador. Na identificação do DAU consta o número de aceitação do documento e a data de autorização de saída que consta em cada DAL). 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. Esta data corresponde à data de desalfandegamento dos bens.

143. Nos pontos 85 a 88 alega a exponente que os elementos não têm qualquer fundamento e muito menos qualquer correspondência com a verdade, pois todos os serviços prestados pela A... de manuseamento de estilha e carga nos camiões forma realizados/prestados antes do desalfandegamento. Afirma que o facto das faturas emitidas pela B... e pela A... terem data posterior à data de autorização de saída não permite a conclusão (errada) de que os serviços foram prestados após o desalfandegamento. A emissão das faturas pela A... ao operador portuário a quem presta os serviços identificados tem a ver com a organização dos serviços administrativos da empresa e não com a data da prestação de serviços. Conclui que a Autoridade Tributária e Aduaneira tem a obrigação de considerar a data da prestação de serviços pela A.... os quais, sem margem para dúvida foram prestados antes do desalfandegamento, como resulta dos quadros do Anexo 4.

144. Relativamente ao exposto nos pontos 85 a 88 importa referir que os elementos relacionados nos quadros do anexo 4 resultam dos documentos emitidos pela B... e pela A..., que comparamos com a data de autorização de saída (data do desalfandegamento). Não entendemos o afirmado pela exponente quando afirma que os elementos não têm qualquer correspondência com a verdade. São as datas e elementos que constam dos documentos exibidos e facultados por ambos os operadores. Da análise aos mesmos conclui-se que a maioria dos serviços são prestados (ver datas de início e fim da operação) em data posterior à data de desalfandegamento e faturados sempre em data posterior à autorização de saída. Importa ainda acrescentar que a emissão das faturas obedece ao prazo estipulado no Código do IVA, de 5 dias, tal como estipula a alínea a) do n.º 1 do artigo 36º e nunca pela data da conveniência dos serviços administrativos do sujeito passivo. E outra data não há do que aquela que o próprio sujeito passivo declara na emissão da fatura, não tendo nunca exibido qualquer outro meio de prova que contrarie

aquela data. Relembramos também, que os serviços prestados pela A... consistem no trabalho realizado em terra de manuseamento de cargas dentro do porto de Leixões, que decorre ao longo de vários dias. Do que foi possível observar (no porto de Leixões), o trabalho pode ocorrer em momentos que até o próprio navio que procedeu ao transporte já nem se encontra no porto, pelo que não comungamos da opinião de que tais trabalhos sejam necessariamente realizados antes do desalfandegamento.

145. Nos pontos 89 a 93 refere o sujeito passivo que a data de início de operação é coincidente com a data de autorização de saída e não data posterior. Tratam-se de serviços que são prestados de imediato logo que o navio aporta e que se não for possível por algum motivo prestar os serviços de manuseamento de estilha, que ocorre imediatamente a seguir à descarga, o navio não entra no porto de mar e não aporta. Conclui, que todos os serviços prestados pela A... foram prestados em data anterior à data de autorização de saída, ou seja, todos os serviços foram prestados antes do desalfandegamento ao contrario do vertido no projeto de relatório.

146. Da análise aos quadros do anexo 4, que resumem os elementos das operações não conseguimos concluir o mesmo que a exponente. Os serviços são prestados em datas posteriores à data de autorização, bem como a emissão das faturas conforme resulta da análise aos referidos quadros (Anexo 4).

147. Nos pontos 94 a 98 afirma a exponente que o importador sabe que os serviços têm de ser realizados, daí serem acessórios/conexos com a importação, cabendo a si a responsabilidade de pagamento do IVA. Refere que no projeto de relatório consta que os serviços prestados ao importador pela B... não foram considerados no valor tributável da importação para efeitos de IVA. A A... é totalmente alheia a todo esse procedimento, pelo que isentou as prestações de serviços que prestou antes do desalfandegamento dos bens importados, por se tratarem de serviços, sem margem de dúvida isentos por obrigatoriamente incluídos no valor tributável dos bens importados pelo importador. Conclui que cabia à Autoridade Tributária e Aduaneira aferir, no momento da importação, se o imposto em causa foi efetivamente liquidado. Não tendo sido feito, não pode ser imputada responsabilidade à A..., prestadora de serviços que nenhuma relação tem com o importador.

148. Relativamente ao alegado pela exponente nos pontos 94 e 98 importa esclarecer que todos estes serviços prestados são acessórios ou conexos com importações, no entanto, pelo facto de serem prestados em momento posterior ao desalfandegamento (autorização de saída) e serem faturados em datas posteriores ao apuramento do valor tributável da importação, não foram considerados naquele valor. Da análise ao quadro resumo das operações efetuadas no porto de mar de Leixões é possível verificar e comprovar que no momento da autorização de saída os serviços não estavam prestados, nem as faturas emitidas. Mais uma vez importa referir que a A... não presta serviços ao importador (facto assumido pelo sujeito passivo), ou seja, não existe qualquer ligação ao mesmo relativamente a estes serviços. Desta forma como pode o importador considerar os serviços que desconhece, que não contratou e dos quais desconhece o valor. O importador contratou o operador portuário (B...) que subcontratou a A... para a execução de parte dos serviços e possivelmente outros

operadores que podem ter participado na operação de descarga. A não aplicação do imposto aos serviços prestados pela A... tinha que derivar da aplicação da isenção aos serviços prestados pela B... ao importador, nos termos da alínea f) do artigo 13º do Código do IVA, na condição dos mesmos estarem incluídos no valor tributável da importação, o que manifestamente não foi o caso. Lembramos que a B... liquidou IVA em todos os serviços que prestou ao importador.

149. O exposto nos pontos 99 a 106 da petição apresentada é um resumo de tudo o que foi alegado pela exponente, no exercício do direito de audição, pelo que nada acrescenta ao presente relatório e à matéria em causa repetir considerações e apreciações.

150. Nos pontos 107 a 110 alega a exponente que não tem qualquer obrigação de conhecer se o IVA dos serviços prestados que isentou foi entregue nos cofres do Estado, cabendo à Autoridade Tributária e Aduaneira o ónus de aferir tal factualidade. Afirma que no projeto de relatório consta que a B... liquidou IVA em todas as faturas que emitiu ao importador, aqui se incluindo os serviços prestados pela A... à B.... Conclui que a B... liquidou IVA nas faturas que emitiu e entregou ao importador, também respeitante aos serviços prestados pela A....

151. Relativamente ao alegado pela exponente nos pontos 107 e 108 não faremos qualquer apreciação pois refere matéria já abordada. Quanto à liquidação efetuada pela B... refere-se aos serviços que a mesma prestou aos importadores, que conforme se demonstrou no projeto de relatório são sujeitos a imposto. Para a execução destes serviços a B... subcontratou parte dos mesmos à A... e eventualmente a outros operadores, que também praticaram operações sujeitas. Estamos na presença de operações e operadores distintos, a liquidação de IVA efetuada pela B... não afasta a responsabilidade da A... e de outros operadores liquidar IVA nos serviços que prestaram na qualidade de subcontratados, sob pena de se desvirtuar o mecanismo do crédito de imposto.

152. Nos pontos 111 e 112 afirma a exponente que os serviços prestados pela A... foram tributados em sede de IVA, cabendo a responsabilidade de pagamento do imposto ao Importador. Conclui que ao proceder às correções de IVA na esfera jurídica da A... verifica-se uma situação ilegal e dupla tributação.

153. Não conseguimos identificar quando e onde foram os serviços prestados pela A... tributados em sede de IVA, nem enquadrar a responsabilidade do importador no pagamento do referido imposto. Os serviços prestados pela A..., não foram sujeitos a IVA, nem se verifica uma situação de dupla tributação, como a exponente refere.

154. Nos pontos 113a 117a exponente reforça que as operações efetuadas pela A... já foram tributadas em sede de IVA, pelo que ao efetuar a liquidação do imposto estamos na presença de uma grave ilegalidade, bem como a violação do princípio da não dupla tributação.

155. Relativamente ao alegado nos pontos anteriores importa referir não foi identificado pela exponente o momento em que tais operações foram tributadas em IVA pela A..., Qual o documento onde foi efetuada a liquidação do imposto e em que períodos foi declarado e entregue ao Estado, de forma a evidenciar a dupla tributação que afirma existir. Nenhum dos serviços prestados pela A... à B... foi tributado em sede de IVA, como resulta das faturas anexas ao presente relatório.

156. Nos pontos 118 e 119 o sujeito passivo invoca a violação do princípio fundamental da legalidade e da justiça tributária consagrado no artigo 266º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, por entender que estamos na presença de uma dupla tributação. Reafirma que os serviços prestados pela A... foram tributados pela B... ao importador.

157. Mais uma vez lembramos que a A... não prestou serviços ao importador, os serviços da A... foram prestados à B... e não foram sujeitos a tributação em sede IVA em qualquer momento. Não conseguimos identificar a violação do princípio da Legalidade e da Justiça Tributária invocada pelo sujeito passivo, nem a dupla tributação que o mesmo afirma existir.

158. No ponto 120 vem o sujeito passivo afirmar, de forma muito clara, que se tudo o que foi exposto em sede de direito de audiência não for atendido ou produzir efeito, então, "o IVA indevidamente não liquidado DEVE SER EXIGIDO AO IMPORTADOR e não ao prestador de serviços.

159. Nos pontos 121 a 139, a exponente argumenta e defende que toda a responsabilidade deve recair sobre o importador, fazendo menção a várias disposições do Código Aduaneiro Comunitário. Alega que cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira verificar se os serviços prestados pela A... foram efetivamente incluídos no valor tributável da importação e no caso de não terem sido terá de ser liquidado o respetivo imposto em falta ao importador e não à A..., enquanto prestadora de serviços acessórios ou conexos com a importação. Acrescenta ainda, que se for apurado que o valor tributário da importação apurado no momento do desalfandegamento não teve em consideração o valor dos serviços acessórios prestados pela A..., será fundamento de liquidação adicional do IVA em falta ao importador e não ao prestador de serviços, por se tratar de imposto que o importador tinha obrigação de declarar e liquidar no DAL).

160. O alegado pela exponente nos pontos 120 a 139 assenta num pressuposto que não está correio. A A... assume-se sempre como prestador de serviços do importador, o que não corresponde à realidade. A A... é um subcontratado do prestador de serviços (B...), contratado pelo importador. Importa uma vez mais referir que a A... não presta serviços ao importador, é uma subcontratada do prestador de serviços, como eventualmente outros operadores. Discordamos da exponente, quando imputa responsabilidades ao importador, pelo facto de não terem sido considerados os serviços no valor tributável da importação. Tanto que, o importador desconhece os valores dos serviços prestados pela A..., uma vez que as faturas são emitidas à B... (prestadora dos serviços) decorridos vários dias após a data de desalfandegamento, ou seja, após o valor tributável da importação estar apurado e o imposto (IVA) da importação pago ou garantido. O mesmo se verifica para o prestador do serviço contratado pelo importador (B...), que emite as faturas vários dias após a data de autorização de saída, conforme atrás ficou demonstrado e nas quais é liquidado imposto (IVA) à taxa normal, ou seja, não é invocada qualquer isenção. De notar ainda, que não compreendemos o alegado pela exponente, quando identifica a A... como prestadora do serviço, quando é uma entidade subcontratada sem ligação ao importador. Como também não conseguimos entender e enquadrar legalmente o alegado pela exponente quando afirma que o imposto (IVA) das operações da A...

tinha a obrigação de ser declarado pelo importador no DAU, pelo que é fundamento de liquidação adicional de IVA em falta ao importador. Como pode um operador declarar um serviço que não contratou.

161. Esta matéria (responsabilidade do importador) foi abordada pela exponente nos pontos 7 a 14, 22, 23, 81 e 82 da petição apresentada em sede de direito de audiência e que mereceu apreciação no presente relatório, pelo que não faremos mais considerações.

162. Nos pontos 140 a 148 o sujeito passivo refere-se às deduções indevidas de IVA identificadas no ponto III.B do projeto de relatório relacionadas com serviços não afetos à atividade empresarial. Identifica três situações (contas H...) que afirma estarem afetas atividade empresarial, apesar de constar nas mesmas a morada dos legais representantes da A....

163. As contas identificadas são:

Ano de 2015: Conta n.º 1142205045, no valor total de 524,52 € Ano de 2016: Conta n.º 1142205045, no valor total de 524,52 € Ano de 2017: Conta n.º 1397553157, no valor total de 420,77 €

164. Para comprovar que os serviços estão afetos à atividade empresarial o sujeito passivo juntou um contrato outorgado em agosto de 2017. Da análise ao contrato verificamos, que não é possível verificar que o mesmo se refere à conta n.º 1397553157, no entanto, é possível verificar que respeita ao mês anterior à primeira fatura, que os serviços foram instalados na Rua ..., n.º ..., Balazar (local onde o sujeito passivo exerce atividade) e que o número de telefone de referência é o número ... (número de telefone da A...).

165. Tendo em consideração o contrato e os elementos identificados no ponto anterior o IVA considerado como indevidamente deduzido do contrato n.º ... do ano de 2017, no montante de 56,20 € será expurgado das correções propostas no ponto 111.B. Assim, o IVA deduzido indevidamente no ano de 2017, no montante de 2.942,99 € foi corrigido para 2.fi

€, que corresponde aos montantes que passamos a evidenciar por período de imposto:

Ano de 2017				
Período Dedução	G...	Serviços H...		IVA Deduzido indevidamente
		Conta n.º 1328080224	Conta n.º 1341041117	
2017/01	102,79	0,00	30,51	133,30
2017/02	101,81	0,00	30,06	131,87
2017/03	708,68	0,00	30,06	738,74
2017/04	208,18	0,00	26,05	234,23
2017/05	219,84	0,00	29,84	249,68
2017/06	227,13	12,43	29,98	269,54
2017/07	219,81	13,05	0,00	232,86
2017/08	227,13	19,78	0,00	246,91
2017/09	227,15	22,69	0,00	249,84
2017/10	219,82	22,62	0,00	242,44
2017/11	0,00	22,92	0,00	22,92
2017/12	111,69	22,77	0,00	134,46
Total	2.574,03	136,26	176,50	2.886,79

66. Relativamente aos contratos dos anos de 2015 e 2016 o sujeito passivo não comprovou que os mesmos se referem à atividade profissional, pelo que se mantém a correção proposta.

67. No ponto 149 a exponente resume o que foi exposto no direito de audição e que já foi objeto de apreciação.

168. 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.º 1, do artigo 13º 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 de autorização de salda (desalfandegamento) que consta nos respetivos DAUs das operações de importação.

169. Desta forma, mantêm-se as correções propostas no projeto de relatório, para os anos de 2015, 2016 e 2017, com exceção das operações identificadas nos pontos 165 e 166 do presente

- D.** Na sequência da inspeção as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios e demonstrações de acerto de contas que constam dos documentos n.ºs 1 a 131 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, designadamente as liquidações:
- Liquidação n.º ...3137 de 2015
 - Liquidação n.º ...3138 de 2015

- Liquidação n.º ...3139 de 2015
- Liquidação n.º ...3141 de 2015
- Liquidação n.º ...3142 de 2015
- Liquidação n.º ...3143 de 2015
- Liquidação n.º ...3145 de 2015
- Liquidação n.º ...3146 de 2015
- Liquidação n.º ...3147 de 2015
- Liquidação n.º ...3149 de 2015
- Liquidação n.º ...3150 de 2015
- Liquidação n.º ...3151 de 2015
- Liquidação n.º ...3153 de 2016
- Liquidação n.º ...3154 de 2016
- Liquidação n.º ...3156 de 2016
- Liquidação n.º ...3161 de 2016
- Liquidação n.º ...3194 de 2016
- Liquidação n.º ...3196 de 2016
- Liquidação n.º ...3198 de 2016
- Liquidação n.º ...3217 de 2017
- Liquidação n.º ...3244 de 2017
- Liquidação n.º ...3255 de 2017
- Liquidação n.º ...3270 de 2017
- Liquidação n.º ...3271 de 2017
- Liquidação n.º ...3273 de 2017
- Liquidação n.º ...3289 de 2017
- Liquidação n.º ...3292 de 2017
- Liquidação n.º ...3295 de 2017
- Liquidação n.º 2020 ... de 2016
- Liquidação n.º 2020 ... de 2016
- Liquidação n.º 2020 ... de 2016
- Liquidação n.º 2020 ... de 2016

- Liquidação nº 2020 ... de 2017
- Liquidação nº 2020 ... de 2017
- Liquidação nº 2020 ... de 2017
- Liquidação nº 2020 ... de 2017
- Liquidação nº 2020 ... de 2017
- Liquidação nº 2020 ... de 2017
- Liquidação nº 2020 ... de 2017
- Liquidação nº 2020 ... de 2017
- Liquidação nº 2020 ... de 2017
- Liquidação nº 2020 ... de 2017
- Liquidação nº 2020 ... de 2018
- Liquidação nº 2020 ... de 2015
- Liquidação nº 2020 ... de 2015
- Liquidação nº 2020 ... de 2015
- Liquidação nº 2020 ... de 2015
- Liquidação nº 2020 ... de 2015
- Liquidação nº 2020 ... de 2015
- Liquidação nº 2020 ... de 2015
- Liquidação nº 2020 ... de 2015
- Liquidação nº 2020 ... de 2015
- Liquidação nº 2020 ... de 2016
- Liquidação nº 2020 ... de 2016
- Liquidação nº 2020 ... de 2016
- Liquidação nº 2020 ... de 2016
- Liquidação nº 2020 ... de 2016
- Liquidação nº 2020 ... de 2016

E. Subjacentes às liquidações referidas incluem-se correcções baseadas em falta de liquidação de IVA em serviços prestados, no valor global de € 1.349.894,29, que se resumem nos quadros que seguem:

Período do Imposto	Valor (€)
Ano de 2015	
2015/1	69.485,68
2015/2	105.608,21
2015/3	68.199,03
2015/5	30.884,28
2015/6	30.518,06
2015/10	35.647,17
2015/11	67.879,99
2015/12	67.486,19
Total	475.709,61

Período do Imposto	Valor (€)
Ano de 2016	
2016/1	71.312,38
2016/2	63.888,41
2016/3	70.834,65
2016/4	72.171,95
2016/6	33.783,76
2016/7	73.592,79
2016/10	36.146,48
2015/12	36.426,68
Total	458.157,11

Período do Imposto	Valor (€)
Ano de 2017	
2017/1	72.026,65
2017/2	36.154,84
2017/3	33.826,34
2017/5	65.681,65
2017/6	35.200,57
2017/7	33.029,87
2017/9	33.926,07
2017/10	36.499,53
2017/12	69.682,06
Total	416.027,57

- F. As correcções, de que a Requerente discorda, respeitam à 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 Leixões, e respectivo acondicionamento e carga nos camiões;
- G. Os referidos serviços foram prestados pela Requerente, em regime de subcontratação, à “B... – ..., S.A.” (adiante B...), , que é o operador portuário daquele porto de mar de Leixões;
- H. Dão-se como provados os factos apurados no RIT;
- I. A Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo emitiu a Circular ° 4/2002, Série II, publicitada em https://info-aduaneiro.portaldasfinancas.gov.pt/pt/legislacao_aduaneira/circulares_doclib/Documents/CIRCULAR_4_2002_II.PDF, cujo teor se dá como reproduzido;

J. Em 18-09-2020, o Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

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

Não há factos não provados com relevância para a decisão da causa.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não apresentou processo administrativo, nem contestou as afirmações da Requerente, que são corroboradas pelo Relatório da Inspeção Tributária.

3. Matéria de direito

3.1. Questão controvertida e posições das Partes

A Requerente dedica-se à actividade 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 condutor.

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma acção inspectiva à Requerente em que efectuou, além do mais, correcções meramente aritméticas em sede de IVA, no indicado montante total de €1.349.894,11.

Estas correcções, de que a Requerente discorda, respeitam à 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 Leixões, e respectivo acondicionamento e carga nos camiões.

A descarga do navio é feita pela B..., S.A., (doravante “B...”), que disponibiliza 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. (ponto 31 do RIT)

Os serviços prestados pela Requerente traduzem-se em «*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)*» (RIT).

Nas facturas emitidas à B... nos anos de 2015, 2016 e 2017, a A... aplicou isenção de IVA, referindo o artigo 14.º do Código do IVA.

Nas declarações emitidas pela B... é invocado o mesmo artigo [alínea j) do n.º 1 do artigo 14º do CIVA], mas foi referido pela Requerente em sede de direito de audição do procedimento inspetivo ao ano de 2018, um erro nas declarações emitidas pelo adquirente do serviço. Foi assumido pelo sujeito passivo que por lapso foi mencionada a alínea j), do n.º 1, do artigo 14º, do Código do IVA, quando deveria ser a alínea f), do n.º 1, do artigo 13º do CIVA (RIT), por a Requerente entender que «*consistiram em serviços acessórios a operações de importação de bens e, como tal, isentos ao abrigo do disposto na alínea fl. do n.º 1, do artigo 13º, do Código do IVA*».

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, que

(...) estamos na presença de operações que devem ser qualificadas como prestações de serviços acessórias ou conexas com uma importação. Conceito, que nos termos do n.º 5 do Código do IVA está circunscrito à entrada em território nacional de bens originários ou procedentes de países terceiros ou de territórios terceiros. Sendo o adquirente dos serviços prestados pela A... uma empresa registada para efeitos de IVA em território nacional (a B...) e atentos à regra geral de localização das prestações de serviços prevista na alínea a) do n.º 6 do artigo 6º do Código do IVA, não restam dúvidas que estamos perante operações que se encontram sujeitas a imposto, ou seja, não estamos perante uma não sujeição a imposto.

52. Atendendo ainda à qualificação das operações (acessórias de uma importação), há ainda que ter em conta que a tributação das mesmas segue a tributação da operação principal (a importação), ou seja, o princípio da tributação no país de destino. O que reforça o referido no ponto anterior, estamos na presença de operações sujeitas a imposto. Assim, resta saber se tais operações podem beneficiar de uma isenção de IVA.

53. Estas prestações de serviços associadas a operações de importação, podem beneficiar de uma isenção técnica prevista na alínea f) do n.º 1 do artigo 13º 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.º 2 do artigo 17.º."

54. 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.

(...)

não restam dúvidas que os serviços prestados pela B... e pela A... são serviços acessórios (conexos) de uma importação de bens. Para beneficiar desta isenção a B... devia obter junto do adquirente do serviço (importador), informação, a comprovar que o valor dos serviços prestados está incluído no valor tributável da importação.

59. Assim, a operar a isenção prevista na alínea f) do artigo 13.º do Código do IVA, conjugado com o artigo 17.º do mesmo diploma, seria nos serviços prestados pela B... ao importador, podendo os serviços subcontratados à A... beneficiar da mesma isenção, pois fazem parte dos serviços prestados ao importador pelo operador portuário. Estes serviços (os prestados pela B... ao importador) poderiam beneficiar da isenção, se tivessem sido incluídos na base tributável da importação para efeitos de IVA, por forma a evitar a dupla tributação.

(...) podemos concluir que o importador não demonstrou à B... que esses serviços acessórios à importação fazem parte do valor tributável da mesma.

(...)

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 se 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.

(...)

Os serviços prestados pela A... derivam dos serviços contratados pelo importador ao operador portuário, que subcontratou a A... e eventualmente outros operadores. O importador não conhece, nem tem obrigação de conhecer os serviços prestados por um operador que não contratou. A operar uma isenção, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, alínea f) do Código do IVA, seria nos serviços prestados pela B... (operador portuário), se incluídos na base tributável da importação, o que manifestamente não aconteceu

A Requerente defende, em suma, o seguinte:

- a Requerente confiou, como se impunha, que os serviços por si prestados haviam sido incluídos no valor tributável da importação;

- a Requerente, na “cadeia” da contratação/prestação dos serviços prestados, não tinha relação com o importador, e, por isso, estava absolutamente impossibilitada de confirmar — nem tal lhe era, nem podia ser, imposto —, se o importador declarou, ou não, à B... que os serviços prestados pela Requerente estavam isentos de IVA por incluídos no valor tributável da importação, nem tinha forma de o fazer;
- a partir do momento em que a entidade a quem prestam serviços lhe declara que os mesmos estão isentos de IVA, a Requerente tem a obrigação de confiar que aquela se assegurou que a liquidação e pagamento do imposto em causa está garantida, e que, pelo menos à partida, tal se deve ao facto dos serviços prestados terem sido incluído no valor tributável da importação, sob pena de, além do mais, colocar em causa as relações comerciais entre ambas;
- a B... nas facturas que emitiu ao importador, aqui incluindo os serviços prestados pela Requerente, liquidou IVA e, deste modo, assegurou o pagamento deste tributo nas operações de importação em causa;
- Requerente é completamente alheia à (inobservância 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...;
- para além disso, sempre se impunha decidir que os serviços prestados pela Requerente estavam isentos de IVA nos termos e por aplicação do disposto no artigo 13.º, n.º 1, alínea j), do CIVA, pois são serviços acessórios e conexos com a importação de bens, tal como vêm definidos na alínea b), do n.º 2, do artigo 17.º, do Código do IVA (CIVA) e que consubstanciam um dos tipos de serviços referidos/identificados como tal na Circular n.º 4/2002;
- por se tratar de serviços acessórios ou conexos com operações de importação, o respectivo valor DEVE estar incluído no valor tributável dos bens importados, suportado pelo Importador, nos termos do disposto no invocado artigo 17.º, n.º 1, e n.º 2, alínea b), do CIVA;
- atendo-se a um mero lapso de escrita nas declarações emitidas pela B..., a Autoridade Tributária e Aduaneira não deu cumprimento à sua Obrigação de 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;
- os artigos 85.º, 86.º, n.º 1, alínea b), e 144.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, ao fazerem referência a que o valor das prestações de serviços acessórios "se encontre incluído no valor tributável" da importação, a Directiva IVA e o Código do IVA estão a atribuir à entidade que realiza a importação (e não às entidades que prestam os serviços anteriores ou intermédios à importação — o caso da Requerente) o ónus legal de declarar no valor tributável da importação o valor dos serviços relacionados com essa mesma importação;
 - não existe no Direito da União Europeia, nem na legislação interna qualquer condição limitadora da isenção prevista no artigo 13.º, n.º 1, alínea f) do CIVA;
 - a Autoridade Tributária e Aduaneira tinha na sua posse as declarações para isenção de IVA emitidas pela B...;
 - estando perante operações de importação, nem se aplica o disposto no artigo 29.º, n.º 8, do CIVA, precisamente porque, sendo obrigação do importador declarar o valor dos serviços acessórios/conexos no valor tributável da importação, aplica-se a isenção técnica prevista na alínea j), do n.º 1, do artigo 13.9, do CIVA, sem qualquer exigência de comprovação documental, ao contrário do que sucede nas exportações em que se aplica aquele normativo do artigo 29.º, do CIVA;
 - o ónus de provar que o valor dos referidos serviços acessórios/conexos foi sujeito a IVA por via da sua inclusão no valor tributável da importação cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira e não à Requerente, nos termos do artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), uma vez que é a Autoridade Tributária e Aduaneira que valida o valor tributável da importação e procede à respetiva liquidação do imposto;
 - mesmo que ónus da prova coubesse à Requerente, ficou cumprido por parte da Requerente com a identificação dos clientes e das respetivas prestações de serviços realizadas em sede de inspeção tributária, permitindo assim à Autoridade Tributária e Aduaneira verificar se tais valores foram incluídos no valor tributável da importação, através do DAU que está na sua posse, nos termos do artigo 74.º, n.º 2 da LGT;

- os serviços prestados pela Requerente foram-no antes do desalfandegamento;
- tratando-se de serviços acessórios/conexos com a importação, portanto, serviços que necessariamente tem que ser realizados para possibilitar a saída dos bens com destino às instalações do importador, também não é válido o argumento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que o importador desconhecia a prestação destes serviços e que, por isso, não os podia declarar no valor tributável da importação;
- impunha-se à Autoridade Tributária e Aduaneira aferir se o imposto em causa foi efectivamente pago pelo importador e, não tendo sido feito, violou gravemente os princípios do inquisitório, da verdade material e da justiça;
- tendo a B..., segundo o apurado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, na emissão das facturas ao importador, liquidado IVA pelos serviços prestados pela Requerente, é lógica e necessária a conclusão de que os aqueles serviços foram sujeitos a IVA;
- mesmo nos casos em que as prestações acessórias não tenham sido incluídas no valor tributável, o IVA indevidamente não liquidado deve ser exigido ao Importador e não ao prestador de serviços, aqui Requerente, pois é aquele quem tem o ónus de declarar no valor tributável da importação, o valor dos serviços relacionados com essa mesma importação (vide artigos 29.º, n.º 1, 32.º, n.º 1, alínea e) e 33.º todos do Código Aduaneiro Comunitário);
- 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)

3.2. Apreciação da questão

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

«*Nas importações de bens, o valor tributável é constituído pelo valor definido para efeitos aduaneiros pelas disposições comunitárias em vigor*» e «*inclui os seguintes elementos, caso não estejam já incluídos: (...) b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, de embalagem, de transporte e de seguro, verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens no território do Estado-Membro de importação, bem como as despesas decorrentes do transporte para outro lugar de destino no território da Comunidade, se este lugar for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador do imposto*» [artigos 85.º e 86.º, n.º 1, alínea b), da Directiva n.º 2006/112/CE].

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

E no artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, refere-se que «*o valor tributável dos bens importados é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor*» e «*inclui, na medida em que nele não estejam compreendidos (...) as despesas acessórias, tais como despesas de comissões, embalagem, transportes e seguros, verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional, ou outro lugar de destino no território da Comunidade se este for conhecido no momento em que ocorre o facto gerador na importação, com exclusão das despesas de transporte a que se refere a alínea t) do n.º 1 do artigo 14.º*».

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

Em 2015 e até 30-04-2016, vigorava o Código Aduaneiro Comunitário, aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho (doravante “CAC”)(¹), que estabelecia no seu artigo no seu artigo 29.º, n.º 1, que «*o valor aduaneiro das mercadorias importadas é o valor transaccional, isto é, o preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são*

¹ O Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, estabeleceu que o Código Aduaneiro da União e é aplicável a partir de 01-05-2016.

vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, eventualmente, após ajustamento efectuado nos termos dos artigos 32.º e 33.º».

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

Idêntico regime está previsto no Código Aduaneiro da União (CAU), aplicável as importações posteriores a 01-05-2016.

Na verdade, o artigo 70.º do CAU estabelece que «a base principal do valor aduaneiro das mercadorias é o valor transacional, ou seja, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da União, ajustado, se necessário» e o artigo 71.º esclarece que, «*para determinar o valor aduaneiro por aplicação do artigo 70.º, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas é complementado pelo seguinte: (...) e) As seguintes despesas, até ao local onde as mercadorias são introduzidas no território aduaneiro da União: i) as despesas de transporte e de seguro das mercadorias importadas, e ii) as despesas de carga e de manutenção conexas com o transporte das mercadorias importadas».*

Ainda no mesmo sentido, o artigo 17.º, n.º 1, do CIVA estabelece que «*o valor tributável dos bens importados é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor»* e o n.º 2, alínea b), do mesmo artigo estabelece, no que aqui interessa, que «*o valor tributável dos bens importados inclui, na medida em que nele não estejam compreendidos (...) b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissões, embalagem, **transportes e seguros, verificadas até ao primeiro lugar de destino dos bens em território nacional***».

Os serviços prestados pela Requerente traduzem-se em «*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)*» (RIT).

Por isso, o valor dos serviços prestados pela Requerente deve ser incluído no valor tributável dos bens importados, sendo sobre esse valor que incide o IVA a pagar pelo importador.

A Autoridade Tributária e Aduaneira reconhece que os serviços prestados pela Requerente podem beneficiar da isenção (ponto 59 do RIT), mas, concluiu do facto de a B..., que subcontratou a Requerente, ter liquidado IVA que *«o importador não demonstrou à B... que esses serviços acessórios à importação fazem parte do valor tributável da mesma»* (ponto 60 do RIT).

Entendeu ainda a Autoridade Tributária e Aduaneira que

- *«o prestador tem que estar em condições de enquadrar as operações, que são sujeitas a IVA, mas que podem beneficiar de uma isenção pelo facto de já terem sido sujeitos a tributação em sede de IVA no momento do desalfandegamento»* (ponto 60 do RIT);
- *«o importador deverá declarar aos prestadores de serviços que os valores foram considerados na base tributável da importação. Não resulta da circular uma forma tipificada para o importador o fazer junto do prestador, no entanto, dúvidas não restam que o prestador tem que estar em condições de enquadrar as operações, que são sujeitas a IVA, mas que podem beneficiar de uma isenção pelo facto de lá terem sido sujeitos a tributação em sede de IVA no momento do desalfandegamento»* (ponto 60 do RIT).
- *«para enquadrar os serviços prestados em sede de IVA a A... deveria obter a informação junto de quem a contratou, a B..., entidade que está em condições de obter a informação junto do importador»; «o destinatário das mercadorias (importador) deve declarar àqueles agentes (prestadores de serviços) que as despesas acessórios objeto da sua atividade serão incluídas no valor tributável do IVA da importação»* (ponto 67 do RIT);

No entanto, a Autoridade Tributária e Aduaneira não invoca qualquer disposição legal que imponha a quem presta serviços que devem ser incluídos no valor tributável pelo importador qualquer dever de diligenciar no sentido de apurar se tal inclusão ocorreu.

Num Estado de Direito, a Administração Tributária está subordinada ao princípio da legalidade, que tem suporte nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT, decorre que «os órgãos da Administração Pública devem atuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins» [artigo 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT].

À face desta norma, o princípio da legalidade deixou de ter «uma formulação unicamente negativa (como no período do Estado Liberal), para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa».
(²)

Com o Estado pós-liberal, em qualquer das suas três modalidades, a legalidade passa de externa a interna.

A Constituição e a lei deixam de ser apenas limites à actividade administrativa, para passarem a ser fundamento dessa actividade.

Deixa de valer a lógica da liberdade ou da autonomia da qual gozam os privados, que podem fazer tudo o que a Constituição e a lei não proibem, para se afirmar a primazia da competência, a Administração Pública só pode fazer o que lhe é permitido pela Constituição e a lei, e nos exactos termos em que elas o permitem.» (³)

² FREITAS DO AMARAL, JOÃO CAUPERS, JOÃO MARTINS CLARO, JOÃO RAPOSO, PEDRO SIZA VIEIRA e VASCO PEREIRA DA SILVA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, 3.ª edição, página 40.

Em sentido semelhante, pode ver-se o primeiro Autor em *Curso de Direito Administrativo*, volume II: «A lei não é apenas um limite à actuação da Administração: é também o fundamento da acção administrativa. Quer isto dizer que, hoje em dia, não há um poder livre de a Administração fazer o que bem entender, salvo quando a lei lho proibir. pelo contrário, vigora a regra de que a Administração só pode fazer aquilo que a lei lhe permitir que faça". (FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, volume II, páginas 42-43.

Em sentido idêntico, pode ver-se MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, 1999, volume I, página 84, que refere: "Com o Estado pós-liberal, em qualquer das suas três modalidades, a legalidade passa de externa a interna. A Constituição e a lei deixam de ser apenas limites à actividade administrativa, para passarem a ser fundamento dessa actividade. Deixa de valer a lógica da liberdade ou da autonomia, da qual gozam os privados, que podem fazer tudo o que a Constituição e a lei não proibem, para se afirmar a primazia da competência, a Administração Pública só pode fazer o que lhe é permitido pela Constituição e a lei, e nos exactos termos em que elas o permitem."

(³) MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, I, página 102.

Em sentido concordante se pronunciam MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES e J. PACHECO DE AMORIM, em *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, volume I, 1.ª edição página 138, em que referem que

«As fórmulas usadas parecem manifestações inequívocas de que, para o legislador do Código, a

Nesta linha tem vindo a decidir uniformemente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se, por exemplo, pelo acórdão de 13-11-2002, processo n.º 047932.

Assim, não pode a Autoridade Tributária e Aduaneira estabelecer como condição da aplicação da isenção que o prestador demonstre que o valor das operações vai ser ou foi incluído no valor tributável da importação.

Para além de carência de base legal, o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira enferma de erro de interpretação da lei.

Na verdade, como se refere, em citação, no acórdão arbitral de 10-12-2018, proferido no processo 352/2018-T,

- *«ao fazer referência a que o valor das prestações de serviços de transporte “se encontre incluído no valor tributável” da importação, a legislação da União Europeia está a atribuir à entidade que realiza a importação (e não às entidades que prestam os serviços anteriores à importação – o caso da Requerente) o ónus de declarar no valor tributável da importação o valor dos serviços relacionados com essa mesma importação»;*
- *«as prestações de serviços realizadas antes da importação são isentas de IVA porque o respetivo valor vai, ou deve ser, por força da lei, declarado no valor tributável da importação»;*
- *«não é pelo facto de a entidade que realiza a importação não ter declarado (erroneamente) no valor tributável da importação o valor dessas prestações de serviços, que as prestações de serviços relacionadas e anteriores à importação passam a ser sujeitas e não isentas de IVA»;*
- *«a imposição por parte da AT de uma condição – cujo preenchimento está dependente de uma entidade terceira – para aplicar a isenção de imposto aos*

actuação da Administração Pública é comandada pela lei, sendo ilegais não apenas os actos (regulamentos ou contratos) administrativos produzidos contra proibição legal, como também aqueles que não tenham previsão ou habilitação legal, ainda que genérica (ou até orçamental)».

Em sentido semelhante, a propósito deste princípio da legalidade refere também ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, em *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, página 56:

«Ora, este princípio não admite, contrariamente ao que sucede com os particulares, que seja possível à Administração tudo o que a lei não proíbe, antes impõe que apenas lhe seja possível aquilo que positivamente lhe seja permitido.»

-
- serviços de transporte prestados antes da importação, é desprovida de sentido, uma vez que o valor tributável da importação é apurado pelos próprios serviços aduaneiros da AT mediante informação a prestar pelo importador, não sendo por conseguinte suscetível de não ser escrupulosamente cumprida»;*
- *«cabe aos serviços aduaneiros da AT, no momento da importação e perante o importador, verificar se os serviços de transporte e respetivas despesas acessórias que precederam a importação estão de facto incluídos no valor tributável dessa importação, exigindo para o efeito a apresentação das respetivas faturas»;*
 - *«retirar do âmbito da isenção prevista no artigo 13.º n.º 1 f) do Código do IVA os serviços de transporte e respetivas despesas acessórias anteriores à importação apenas porque o prestador de serviços não tem (nem tem de ter) na sua posse o DAU que é um documento do importador e cuja disponibilização à Requerente está dependente da vontade desse mesmo importador, é limitar sem fundamento legal a aplicação da isenção prevista no artigo 13.º n.º 1 f) do Código do IVA»;*
 - *«ainda que, por lapso, o valor tributável da importação apurado no momento do desalfandegamento não tenha em consideração o valor dos serviços de transporte, uma verificação a posteriori pela AT apenas pode constituir fundamento de liquidação adicional de IVA na esfera do importador dos bens, por se tratar de IVA devido na importação, e nunca na esfera da entidade que prestou os serviços em momento anterior à importação».*

O IVA em falta, no caso de indevida omissão de inclusão no DAU do valor das prestações acessórias no valor tributável, deve ser exigido ao importador, pois é a este que a lei impõe a inclusão do valor dos serviços acessórios no valor tributável e o pagamento do IVA correspondente ao valor desses serviços.

O importador é, 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»*, associada à importação.

Para além disso, devendo a liquidação de IVA ser efectuada pelo prestador de serviços na factura, nos termos do artigo 37.º, n.º 1, do CIVA, este deve emitir a factura sem liquidação

de IVA, nos casos em que é aplicável isenção, não havendo qualquer fundamento legal para lhe exigir o pagamento do imposto (fora das situações especiais de responsabilidade solidária previstas no artigo 80.º do CIVA, que têm subjacente situações fraudulentas).

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

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

O facto, invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, de o importador poder não conhecer o valor dos serviços de transporte quando não é ele quem contratou com a transportadora não é obstáculo a que o valor do transporte seja incluído no valor tributável, à face do que se prevê expressamente na Circular n.º 4/2002, invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira que refere no seu ponto 2.2.2:

2.2.2 Tabela optativa das despesas acessórias

Quando, no momento da importação, o declarante está na posse dos elementos que possibilitem determinar o valor real das despesas acessórias efectivas, deverá incluir esse valor na base tributável do IVA, não sendo necessária a apresentação dos respectivos documentos de suporte, salvo nos casos em que os serviços aduaneiros o exijam.

Nas situações em que, no momento da importação, ainda não seja conhecido o valor real das despesas acessórias, deverão ser utilizados os valores médios constantes da tabela em anexo II.

Tendo em conta que os referidos valores foram apurados para abranger o conjunto das despesas enunciadas no ponto 2.2.1, o declarante ou apresenta as despesas reais ou utiliza a tabela optativa, não sendo possível aplicar, simultaneamente, ambos os métodos.

Isto é, à face desta Circular n.º 4/2002, sendo necessariamente do conhecimento do importador que houve despesas de transporte, pois as mercadorias não chegam sem ele ao lugar de destino, **o importador tem sempre de incluir o valor do transporte na base tributável:**

- *ou o valor real se o declarante está na posse dos elementos que possibilitem determinar o valor real das despesas acessórias efectivas»*
- *ou os valores médios constantes da tabela em anexo II, quando no momento da importação, ainda não seja conhecido o valor real das despesas acessórias.*

As orientações genéricas veiculadas através desta Circular n.º 4/2002 vinculam a Administração Tributária, por força do disposto no artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT que estabelece que «*a administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias*».

Por isso, à face da Circular, sendo necessariamente o valor do transporte (real ou médio previsto na tabela referida) incluído no valor tributável e sendo perante a própria Autoridade Tributária e Aduaneira que se processa a importação, carece de sentido a atribuição ao transportador de qualquer dever de averiguar a inclusão do valor do transporte no valor tributável da importação, pois tal é obrigatória e é sobre importador e própria Autoridade Tributária e Aduaneira que recaem os deveres de declaração e fiscalização dessa inclusão.

Consequentemente, se o importador omitiu o seu dever de declarar o valor real ou o valor médio, é ao importador que devem ser imputadas as consequências da omissão e não ao transportador, que nenhuma intervenção tem nessa matéria.

Assim, as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, pelo que devem ser anuladas, na medida em que enfermam deste vício, nos termos de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral por este fundamento, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), a apreciação das restantes questões colocadas.

4. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular parcialmente, nas partes em que têm subjacentes serviços acessórios a operações de importação de bens (por isso, com exclusão das deduções indevidas relativas à conta H...), as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios n.ºs:
 - Liquidação n.º ...3137 de 2015
 - Liquidação n.º ...3138 de 2015
 - Liquidação n.º ...3139 de 2015
 - Liquidação n.º ...3141 de 2015
 - Liquidação n.º ...3142 de 2015
 - Liquidação n.º ...3143 de 2015
 - Liquidação n.º ...3145 de 2015
 - Liquidação n.º ...3146 de 2015
 - Liquidação n.º ...3147 de 2015
 - Liquidação n.º ...3149 de 2015
 - Liquidação n.º ...3150 de 2015
 - Liquidação n.º ...3151 de 2015
 - Liquidação n.º ...3153 de 2016
 - Liquidação n.º ...3154 de 2016
 - Liquidação n.º ...3156 de 2016
 - Liquidação n.º ...3161 de 2016
 - Liquidação n.º ...3194 de 2016
 - Liquidação n.º ...3196 de 2016
 - Liquidação n.º ...3198 de 2016

- Liquidação n° ...3217 de 2017
- Liquidação n° ...3244 de 2017
- Liquidação n° ...3255 de 2017
- Liquidação n° ...3270 de 2017
- Liquidação n° ...3271 de 2017
- Liquidação n° ...3273 de 2017
- Liquidação n° ...3289 de 2017
- Liquidação n° ...3292 de 2017
- Liquidação n° ...3295 de 2017
- Liquidação n° 2020 ... de 2016
- Liquidação n° 2020 ... de 2016
- Liquidação n° 2020 ... de 2016
- Liquidação n° 2020 ... de 2016
- Liquidação n° 2020 ... de 2017
- Liquidação n° 2020 ... de 2017
- Liquidação n° 2020 ... de 2017
- Liquidação n° 2020 ... de 2017
- Liquidação n° 2020 ... de 2017
- Liquidação n° 2020 ... de 2017
- Liquidação n° 2020 ... de 2017
- Liquidação n° 2020 ... de 2017
- Liquidação n° 2020 ... de 2017
- Liquidação n° 2020 ... de 2017
- Liquidação n° 2020 ... de 2017
- Liquidação n° 2020 ... de 2017
- Liquidação n° 2020 ... de 2017
- Liquidação n° 2020 ... de 2017
- Liquidação n° 2020 ... de 2018
- Liquidação n° 2020 ... de 2015
- Liquidação n° 2020 ... de 2015
- Liquidação n° 2020 ... de 2015
- Liquidação n° 2020 ... de 2015
- Liquidação n° 2020 ... de 2015
- Liquidação n° 2020 ... de 2015
- Liquidação n° 2020 ... de 2015
- Liquidação n° 2020 ... de 2016

- Liquidação nº 2020 ... de 2016
- Liquidação nº 2020 ... de 2016
- Liquidação nº 2020 ... de 2016
- Liquidação nº 2020 ... de 2016

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **1.349.894,11**.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **18.054,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 03-05-2021

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Álvaro Caneira)

(Jesuíno Alcântara Martins)