

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 221/2015-T

Tema:

Decisão Arbitral

Os Árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (designado pelos outros Árbitros), Dr.^a Conceição Gamito e Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima, designados, respectivamente, pela Requerente e pela Requerida, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 15-06-2015, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., LDA., sociedade comercial por quotas com sede na Ruae..., ...-... Lisboa, com o número único de matrícula, de identificação de pessoa colectiva e de identificação fiscal ... (adiante abreviadamente designada por “Requerente”), veio requerer, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”) e 102.º do CPPT, a constituição de Tribunal Arbitral Colectivo com vista à anulação da liquidação de IVA n.º..., de 14-10-2014 e da liquidação de juros compensatórios n.º..., da mesma data.

A Requerente pretende ainda que a Autoridade Tributária e Aduaneira seja condenada a pagar-lhe juros indemnizatórios.

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

A Requerente designou como Árbitro a Dr.^a Conceição Gamito, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 31-03-2015.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro o Dr. Emanuel Augusto Vidal Lima.

Os Árbitros designados pelas Partes acordaram em designar o Cons. Jorge Lopes de Sousa como árbitro presidente, que aceitou a designação.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 28-05-2015.

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 15-06-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, em que requer reenvio prejudicial sobre a questão *«da conformidade do entendimento da AT quanto à falta de verificação dos pressupostos da isenção, à luz do n.º 2, alínea a) do artigo 138º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006»* (artigo 124.º da Resposta) e defende a improcedência dos pedidos.

Em 05-10-2015, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT em que foi produzida prova testemunhal e se decidiu que o processo prosseguisse com alegações escritas sucessivas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente e não suscitados obstáculos a apreciação do mérito da causa.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (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

- a) A Requerente exerce a actividade principal de “Comércio de veículos automóveis ligeiros”, CAE 45110, e está enquadrada, em sede de IRC, no regime de tributação do grupo de sociedades, tendo como sociedade dominante a “B...SGPS SA”;
- b) A Requerente, em sede de IVA está enquadrada no regime normal de periodicidade mensal;
- c) Na sequência de remessa à Direcção de Finanças de ... da informação n.º .../2013 de 24-10-2013, proveniente da Direcção de Serviços Antifraude Aduaneira, para que fosse promovida a liquidação de IVA devido pela alienação dum veículo da marca ..., com o n.º de chassis..., efectuada pela Requerente através da factura n.º...2010..., de 26-01-2010, foi emitida a Ordem de Serviço n.º 2014..., ao abrigo da qual foi efectuada uma acção inspectiva interna à Requerente, de âmbito parcial, ao IVA do período de Janeiro de 2010; (processo administrativo e documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- d) O veículo referido foi vendido pela C...Portugal ao seu concessionário A... (à data C...), ora Requerente;
- e) A admissão veículo no território nacional foi titulada pela Declaração Aduaneira de Veículos (DAV) n.º..., datada de 25-06-2009, sendo, posteriormente, anulada pela declaração complementar de veículos (DCV) n.º .../2011, de 03-03-2011, a qual indica como motivo de anulação a expedição do veículo;
- f) A Requerente procedeu à venda do veículo, através da factura n.º....2010..., com data de 26-01-2010, pelo valor de € 447.665,00, não tendo existido liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) com fundamento no disposto no artigo 14.º, n.º 1, alínea a) do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- g) O ganho da venda do veículo obtido pela Requerente foi de € 19.400,00;

- h) O referido veículo não havia sido utilizado (artigo 95.º do pedido de pronúncia arbitral);
- i) O adquirente do veículo, E..., tem nacionalidade angolana e é titular de passaporte n.º N..., emitido pela República de Angola (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- j) Ao referido E... foi atribuído pelas autoridades espanholas, em 02-05-2008, o «*Número de Identidad de Extranjero (N.I.E.)*» ...-...-..., indicando-se como sua residência «... (...)» (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- k) No momento da compra, o adquirente do veículo apresentou à Requerente o número de identificação estrangeiro espanhol (NIE) ...-... ..., o qual foi referenciado na factura, e indicou como morada..., Espanha (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido e artigo 26.º deste);
- l) Foram ainda apresentados à Requerente, no momento da venda do veículo, cópia do passaporte emitido pela República de Angola e um documento emitido em 02-05-2008 pela Dirección General de la Policia y de la Guarda Civil do Ministério del Interior, comunidade de Tui Valenca, o qual certifica que o cidadão estrangeiro E..., nacional de Angola, foi inscrito no registo central de estrangeiros, sendo indicado o número NIE ...-...-... (artigos 22.º a 24.º do pedido de pronúncia arbitral e documento n.ºs 4 e 5 com ele juntos);
- m) O comprador informou a Requerente de que pretendia utilizar a viatura a título pessoal em Espanha, onde já estava estabelecido, e manifestou a sua intenção de comprar o carro à Requerente e expedi-lo para Espanha, providenciando pelo transporte do veículo desde as instalações da Requerente até Espanha, onde o veículo seria inspeccionado e legalizado;
- n) A Requerente, em face dos documentos apresentados, considerou preenchidos os pressupostos de isenção de IVA prevista na alínea b) do artigo 14.º do Regime do IVA nas Transmissões Intracomunitária (“RITI”);
- o) Antes de proceder à venda, a Requerente consultou a sociedade-mãe B..., S.G.P.S., S.A., que a esclareceu que era aplicável o regime de isenção referido;

- p) Por lapso de escrita informática a factura refere “*IVA Isento ao abrigo do artº 14º a) do RITT*” em vez de “*IVA isento ao abrigo do artº 14º b) do RITT*”;
- q) O adquirente do veículo efectuou o seu transporte para Espanha num atrelado integralmente fechado;
- r) Depois de proceder à inspecção do veículo em Espanha, o comprador enviou à Requerente, a pedido desta, os documentos denominados «*tarjeta de inspección técnica de vehículos*» e «*Permiso de Circulación* », para completar o processo de venda, como fora instruída para fazer pela sociedade-mãe;
- s) No «*Permiso de Circulación*» referido, emitido em 18-02-2010, indica-se como domicílio do,, Ourense e a data de caducidade de 17-02-2011 (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- t) No documento denominado «*Tarjeta Inspección Técnica de Vehiculos*» que consta do documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, refere-se, além do mais, que o veículo referido é novo e procedente da U.E.;
- u) Em 14-02-2011, a Requerente enviou para a C...Portugal, S.A., a documentação que possuía para proceder à anulação da Declaração Aduaneira de Veículo (DAV) (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- v) Em 28-02-2011, a C...Portugal, S.A., enviou para os seus despachantes oficiais acima referidos – F...–..., LDA. – a documentação necessária à anulação da DAV (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- w) De acordo com a informação cadastral constante das bases de dados da AT, o adquirente residiu em Portugal, na Rua..., ..., em Lisboa, tendo-lhe sido atribuído, antes de 2001, o nº de identificação fiscal ...(fls. 96, 115 e 116 do Processo Administrativo);
- x) O adquirente foi gerente da empresa G..., Lda., NIF ...entre 20-11-2012 e 09-09-2013 (documento n.º 1 junto com a Resposta, cujo teor se dá como reproduzido);

- y) O adquirente foi gerente da empresa H..., Lda., NIF ...entre 03-05-2010 e 17-08-2010 (documento n.º 1 junto com a Resposta, cujo teor se dá como reproduzido e fls. 116 do processo administrativo);
- z) O adquirente é, desde o ano de 1993, representante de pessoas singulares, nomeadamente de I..., NIF..., J..., NIF..., e de K..., NIF... (documento n.º 1 junto do a Resposta e fls. 116 do processo administrativo);
- aa) No dia 18-02-2010 foi emitida em nome do adquirente, pelo Ministério del Interior, Jefatura de Trafico, a «*Permiso de circulación - (Matrícula turística)*», matrícula... -...-..., temporária, contendo aposta como data de caducidade o dia 17-02-2011, documento incluído no processo de venda do veículo organizado pela Requerente (documentos n.ºs 6 e 7 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- bb) Em resposta a pedido da AT, as autoridades espanholas informaram que «E..., *NIE ES ...no consta como residente em España em 2010*» e nunca apresentou quaisquer declarações de rendimentos em Espanha (fls. 124 e 125 do processo administrativo);
- cc) No dia 11-02-2010, o veículo referido foi objecto de uma inspecção técnica em Espanha (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- dd)** A Direcção de Serviços Antifraude Aduaneira, através da Divisão Operacional do Sul, elaborou a informação que consta de fls. 93 a 102 do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

2.2 Análise documental

Conforme solicitado, a D..., Lda. apresentou factura de venda do veículo em questão, assim como conta corrente do cliente e os respectivos documentos de pagamento.

O veículo foi vendido através da factura....2010.... de 26-01-2010, pelo valor de 447.665€, a E..., sendo indicada como sua morada..., ...-... ..Espanha. Na factura foi indicado o número de identificação de estrangeiro (N.I.E.) ...(anexo 2);

O veículo foi pago parte através de transferência bancária efectuada por ordem de E...e o remanescente através do valor de um veículo usado que a D..., Lda. adquiriu ao mesmo cliente.

Do processo de venda também constam outros documentos relativos ao veículo:

- Permiso de circulación (18-02-2010), emitido pelo Ministério do Interior, Jefatura de Trafico de Ourense, do qual consta, entre outros, o nome do adquirente do veículo, a identificação do veículo através de chassis e o número de matrícula atribuída (...-...-...)

- Documento de Inspección Técnica de Vehiculos (11-02-2010). (anexo 3).

Verifica-se assim, que em Espanha foi atribuída ao veículo uma matrícula turística. A atribuição de matrícula turística encontra-se regulamentada no Real Decreto nº 2822/1998, de 23 de Dezembro que aprovou o Regulamento Geral de Veículos (RGV).

Por outro lado, no que se refere a documentos relativos ao cliente, a empresa possuía cópia do passaporte de E..., emitido pela República de Angola e cópia de documento emitido, em 02-05-2008, pelo Ministério dei Interior, Dirección General de Ia Policia V de La Guardia Civil- Comunidad Tui-Valencia, indicando que o cidadão estrangeiro E..., nacional de Angola, foi inscrito no registo central de estrangeiros, sendo indicado o número N.I.E. ...-...-... (cfr. também anexo 3)

Tendo sido questionada quanto ao transporte do veículo, a empresa informou não possuir qualquer documento relativo ao mesmo, tendo o transporte ficado a cargo do cliente.

2.3 Visão do contribuinte do adquirente

Consultada a Visão do Contribuinte do adquirente do veículo, verifica-se que E..., contribuinte nº..., indica como país de residência Portugal, sendo indicada a morada Rua..., lote..., Lisboa.

O contribuinte em questão não apresenta registo de actividade em Portugal, nem rendimentos declarados. Contudo, encontra-se também registado como gerente da empresa G..., Lda., contribuinte n.º ... (anexo 4).

2.4 Pedido de Informação às autoridades espanholas

No sentido de esclarecer as informações recolhidas, foi solicitado às autoridades espanholas confirmação do número de identidade de estrangeiro de E... (... -...-...), morada e eventual existência de rendimentos.

Na sua resposta as autoridades espanholas vieram informar que o número ...-..... era válido em 2010. Do mesmo modo informaram que E... não consta como residente em Espanha em 2010, nem nunca aí apresentou declarações de rendimentos.

ee) No procedimento inspectivo foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo e do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

III.1.1. Descrição dos factos

Em 01-11-2013, sob o n.º ..., deu entrada nesta direção de finanças, o ofício n.º ... de 30-10-2013 dos serviços das Alfândegas remetendo a informação n.º .../2013 de 24-10-2013.

Tendo por base a informação constante naquela informação são descritos os seguintes factos:

i. O veículo da marca ..., e identificado no quadro infra, foi vendido pela C...Portugal ao seu concessionário A... (à data D...) conforme Páginas 3 do Anexo I:

Chassis	DAV ¹	Data DAV	Fatura de venda	Data	Cliente
		24-06-2009		19-01-2010	A...

ii. O veículo foi objecto de DAV aquando da sua admissão no território nacional, a qual foi posteriormente anulada, pela DCV n.º .../2011 de 03-03-2011, tendo sido declarada a expedição do veículo, nos termos do artigo 21º2, n.º 3, alínea a) do CISV (Página 4 do Anexo I);

- iii. O veículo referido foi posteriormente vendido pela A... através da fatura nº...2010... de 26-01-2010 a E..., tendo apresentado o número de identificação estrangeiro espanhol (NIE) ... com morada em..., ..., ...-... ..Espanha (Páginas 5 do Anexo I);
- iv. O veículo foi vendido pelo valor de 447.665,00 € não tendo existido liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) ao abrigo do artigo 14º, nº 1, alínea a) do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), conforme se pode comprovar pela fatura anexa a páginas 5 do Anexo I;
- v. No processo de venda do veículo constavam outros documentos:
- a. Permiso de circulación emitido em Ourense em 18-02-2010 pelo Ministério del Interior, Jefatura de Trafico, do qual consta entre outros, o nome do adquirente do veículo, a identificação do veículo através de chassis e o número de matrícula atribuída (...-...-...), conforme Página 7 do Anexo I;
- b. Tarjeta de inspección técnica de vehiculos data de 11-02-2010 (Páginas 8 a 10 do Anexo I);
- c. Cópia do passaporte de E... emitido pela República de Angola;
- d. Cópia do documento emitido em 02-05-2008 pela Dirección General de Ia Policia y de Ia Guarda Civil do Ministério dei Interior, comunidade de ...Valenca, indicando que o cidadão estrangeiro E..., nacional de Angola, foi inscrito no registo central de estrangeiros, sendo indicado o número NIE ...-...-... (Página 11 do Anexo I);
- vi. O transporte do veículo ficou a cargo do cliente;
- vii. A matrícula ...-...-... atribuída em Espanha respeita a uma matrícula turística. Esta atribuição encontra-se regulamentada pelo Real Decreto nº 2822/1998 de 23 de Dezembro e que aprovou o Regulamento Geral de veículos (RGV)
- viii. Não consta no Instituto Português de Seguros seguro válido e eficaz para um veículo com a matrícula ...-...-...;

- É de referir ainda, que por consulta às bases de dados da AT, o Sr. E.....: –*
- Tem número de contribuinte português;*
 - O número de contribuinte foi atribuído antes de 2001;*
 - Tem Portugal como país de residência.*

III.1.2. Enquadramento legal

A alínea c) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA) estabelece que estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado [em território nacional] as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI).

Por seu turno, o artigo 1.º do RITI estabelece nas suas várias alíneas as operações que se encontram sujeitas a IVA em território nacional. No caso particular da alínea e) é estabelecido que se encontram sujeitas a imposto "As transmissões de meios de transporte novos efetuadas a título oneroso, por qualquer pessoa, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutro estado membro."

O conceito de meio de transporte novo, encontra-se consagrado no n.º 2 do artigo 6.º do RITI, a contrario. Assim, são considerados meios de transporte novos:

- 1. Cujas transmissões sejam efetuadas há menos de 3 ou 6 meses após a data da primeira utilização, tratando-se, respetivamente, de embarcações e aeronaves ou de veículos terrestres;*
- 2. O meio de transporte tenha percorrido menos de 6000 km (veículo terrestre), navegado menos de 100 horas (embarcação) ou voado menos de 40 horas (aeronave).*

Para que a venda de um meio de transporte novo, fique isento de liquidação de IVA, têm de ser cumpridos os requisitos previstos nos artigos 14.º a 16.º do RITI, tendo em conta a operação que lhe está subjacente.

No caso em apreço, foi aplicada a isenção prevista no artigo 14º do RITI respeitante às transmissões. Este artigo refere:

Estão isentas de imposto:

- a) As transmissões de bens, efetuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente, quando este seja uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respectivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens,*
- b) As transmissões de meios de transporte novos previstas na alínea e) do artigo 1.º;*
- c) As transmissões de bens referidas no n.º 1 do artigo 7.º que beneficiariam da isenção prevista na alínea a) deste artigo se fossem efectuadas para outro sujeito passivo;*
- d) As transmissões de bens sujeitos a impostos especiais de consumo, efectuadas por um sujeito passivo dos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes a partir do território nacional para outro Estado membro, com destino ao adquirente, quando este seja um sujeito passivo isento ou uma pessoa colectiva estabelecida ou domiciliada em outro Estado membro que não se encontre registada para efeitos do IVA, quando a expedição ou transporte dos bens seja efectuado em conformidade com o disposto no Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo.*

III.1.3. Correção proposta

Conforme referido, a venda da viatura em território nacional beneficiou de isenção de IVA ao abrigo da alínea a) do artigo 14º do RITI, em virtude do Sr. E... ter apresentado um número de identificação estrangeiro espanhol.

No entanto, através do correio electrónico recepcionado em 17-07-2014, é referido que "a não liquidação do IVA, foi baseada no Artº 14º, alínea b) do RIT" (Página 12 do Anexo I).

Contudo, e conforme exposição que seguidamente se fará, a alienação efetuada não poderia beneficiar das referidas isenções. Senão vejamos:

a) Isenção da alínea a) do artigo 14º do RITI

Para que seja possível usufruir da isenção aqui prevista é necessário que se cumpram, cumulativamente, os seguintes requisitos:

Requisitos	Verificação dos requisitos
Transmissão de bens	Sim
Expedido ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outros Estado membro com destino ao adquirente	Cumpre o requisito. Com efeito, pelas informações disponibilizadas o transporte foi por conta do adquirente
Adquirente é uma pessoa singular ou coletiva registada para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado em outro Estado membro, que tenha utilizado o respetivo número de identificação para efetuar a aquisição e aí se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens	Não cumpre o requisito. Na verdade, o número de contribuinte apresentado pelo Sr. E... , refere que se trata de um <u>número de contribuinte estrangeiro</u> , pelo que o mesmo reflete que respeita a uma pessoa singular, que não é residente Espanha, nem exerce uma atividade nesse Estado membro.

Verifica-se assim, que a venda da viatura não era passível de beneficiar da isenção de IVA ao abrigo da alínea a) do artigo 14º do RITI.

b) Matrícula temporária ...-...-...

Conforme informação remetida pelos serviços das Alfândegas, é referido o seguinte relativamente a esta questão.

"(...) posteriormente à venda por parte da D..., para o veículo em questão foi solicitada e obtida matrícula turística em Espanha (...-...-...).

A atribuição de matrícula turística encontra-se regulamentada em Espanha, no Real Decreto 2822/1998 de 23 de Dezembro que aprovou o Regulamento Geral de veículos (RGV) e no Real Decreto 1571/93 de 10 de setembro, que adapta a legislação da matrícula turística às consequências da harmonização

fiscal decorrente da adesão ao mercado Comum (...) [Páginas 13 a 19 do Anexo i].

De acordo com o artigo 2º do Real Decreto 1571/93, a matrícula turística tem carácter provisório, sendo o prazo de utilização normal correspondente a 6 meses por cada período de doze, podendo no entanto as autoridades prorrogar esse prazo.

No artigo 40º do referido RGV encontra-se estabelecido que as pessoas físicas com residência no estrangeiro poderão obter em qualquer Jefatura de Tráfico uma matrícula especial denominada turística para titular a circulação de automóveis de turismo.

No Real Decreto 1571/93 encontra-se com mais detalhe a enumeração das pessoas que podem beneficiar da matrícula turística:

- artigo 7º: as pessoas que tenham a sua residência habitual fora do território aduaneiro da Comunidade, que não exerçam atividades lucrativas nem prestem serviços em território espanhol e utilizem o veículo para seu uso pessoal;

- artigo 13º: podem utilizar no território espanhol com matrícula turística, os veículos adquiridos em condições normais de tributação noutro estado membro, as pessoas que tenham a sua residência habitual fora do território espanhol, mas no território aduaneiro da Comunidade, que não exerçam atividades lucrativas nem prestem serviços em território espanhol e utilizem o veículo para seu uso pessoal.

A série de matrícula turística é assim, uma série provisória destinada às pessoas não residentes em Espanha para que aí usufruam de isenção de determinados impostos.

Face às disposições legais em vigor em Espanha, resulta claro que para beneficiar de matrícula turística, o adquirente não pode ser residente em Espanha. No entanto, para beneficiar de isenção de IVA em Portugal, ao indicar o NIE e morada em Espanha, foi considerado que o adquirente do veículo era pessoa registada para efeitos do imposto sobre o valor

acrescentado em outro Estado membro e que aí se encontrava abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens."

Pese embora a matrícula temporária ter sido obtida em data posterior à data de venda da viatura, a A... não desconhecia a sua existência.

Com efeito, tal como foi referido no ponto III.1.1. Descrição dos factos, o documento de Permiso de circulacion emitido em Ourense em 18-02-2010 pelo Ministério del Interior, Jefatura de Trafico, do qual consta entre outros, o nome do adquirente do veículo, a identificação do veículo através de chassis e o número de matrícula atribuída, constava do processo de venda do veículo.

É de salientar que no referido documento consta como "fecha de caducidade" a data de 17-02-2011.

Neste sentido, a empresa poderia, com base na informação que detinha, ter procedido à regularização do IVA através de uma declaração de substituição para o período de 2010-01.

c) Isenção da alínea b) do artigo 14º do RITI

Esta alínea estabelece que as transmissões de meios de transporte novos, previstos na alínea e) do artigo 1º do RITI, beneficiam de isenção. Assim, para que exista o benefício desta isenção é necessário que sejam cumpridos cumulativamente os seguintes requisitos:

Requisitos	Verificação dos requisitos
Transmissão de meios de transporte novos seja efetuada a título oneroso	Cumpre o requisito
Expedido ou transportados pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional para outro Estado membro com destino ao adquirente	Cumpre o requisito. Com efeito, pelas informações disponibilizadas o transporte foi por conta do adquirente
O adquirente está estabelecido ou domiciliado noutro Estado membro	Não cumpre o requisito. Na verdade, o número de contribuinte apresentado pelo Sr. E... refere que se trata de um <u>número de contribuinte estrangeiro</u> , pelo que o mesmo reflete que respeita a uma pessoa singular, que não é residente Espanha, nem exerce uma atividade nesse Estado membro.

Verifica-se assim que a transmissão efetuada não beneficia da isenção desta alínea.

Conclusão

Assim, a título de conclusão, verifica-se que após a descrição dos factos, da definição do quadro legal e da análise da operação face ao mesmo, a venda da viatura com o chassi n.º..., pela A..., através da fatura n.º....2010.... em 26-01-2010, ao Sr. E..., estava sujeita e não isenta de IVA.

Assim, ao valor tributável da operação - correspondendo ao valor de venda do mesmo - é de aplicar a taxa máxima legal em vigor no momento da sua exigibilidade, conforme cálculos no quadro infra (artigos 7.º, n.º 1, 8.º, n.º1, alínea a), 16.º, n.º 1 e 18.º, n.º 1, alínea c) e n.º 9, todos do CIVA):

Valor tributável / Valor de venda	Taxa de IVA	IVA Liquidado
A	B	A x B
447.665,00 €	20%	89.533,00 €

Os valores em causa - valor tributável e IVA - serão incluídos no Quadro 06 da declaração periódica de janeiro de 2010.

Descrição	Campo	Valor declarado	Correção	Valor corrigido
A	B	C	D	C + D
Base tributável à taxa normal	3	7.670.739,15 €	447.665,00 €	8.118.404,15 €
IVA liquidado à taxa normal	4	1.534.147,83 €	89.533,00 €	1.623.680,83 €
TIB	7	448.034,00 €	-447.665,00 €	369,00 €

É de salientar, que nos termos do artigo 35.º da Lei Geral Tributária, são devidos juros compensatórios.

- ff) A Requerente foi notificada para exercer o direito de audição sobre o projecto de Relatório da Inspeção Tributária, mas não o exerceu;

- gg) Na sequência da inspeção referida, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação adicional de IVA n.º..., datada de 14-10-2014, junta com o pedido de pronúncia arbitral como documento n.º 1, cujo teor se dá como reproduzido, em que, além do mais, é indicado que se refere ao período 1001, que o valor a pagar é de € 89.533,00 e a data limite de pagamento voluntário é 31-12-2014;
- hh) Com a mesma data de 14-10-2014, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu a liquidação de juros compensatórios n.º ..., cuja cópia foi junta com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que, além do mais, se refere que se reporta ao período 1001, que o valor a pagar é de € 15.914,80, que a data limite de pagamento voluntário é 31-12-2014 e que o período a que se aplica a taxa de juro é de 12-03-2010 a 20-08-2014;
- ii) A Requerente não teve acesso à informação de que dispunha AT nas suas bases de dados relativas ao referido E...;
- jj) Em 29-12-2014 e 30-12-2014, a Requerente pagou as quantias liquidadas (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- kk) Em 18-02-2015, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

2.2.1. Residência em Portugal do E..., em Janeiro e Fevereiro de 2010

Não se provou que o adquirente do veículo, E..., tivesse residência em Portugal durante os meses de Janeiro e Fevereiro de 2010, em que ocorreu a aquisição do veículo, seu transporte para Espanha e obtenção aí de matrícula temporária.

Na verdade, no Relatório da Inspeção Tributária, que constitui a fundamentação dos actos impugnados, não se indica expressamente o que levou a AT a formular o juízo probatório no sentido de o E...ter residência em Portugal, referindo-se apenas como

possível fundamento o facto de ter número de contribuinte português, atribuído antes de 2001 (página 8 do Relatório da Inspeção Tributária).

Como é óbvio, o simples facto de o referido E... ter número de contribuinte português não implica que tenha residência em Portugal, o que é inquestionável se se tiver em conta que também tinha número fiscal espanhol. Na verdade, se a titularidade de número fiscal fosse prova de residência, teria de se concluir que o referido E... teria residido em Portugal antes de passar a residir em Espanha, pois o número fiscal espanhol foi atribuído posteriormente.

Por outro lado, os outros factos que constam da base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira, referidos na folha 116 do processo administrativo não são conclusivos quanto à residência do referido E... em Portugal e a conclusão nem mesmo é corroborada, pelo documento n.º 1 junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira com a sua Resposta.

Na verdade, o que se conclui deste documento n.º 1 é que o exercício das funções de gerente que aí se referem ocorreu depois da aquisição do veículo: o veículo foi adquirido em Janeiro de 2010 e o exercício da gerência G..., Lda., NIF ... ocorreu entre 20-11-2012 e 09-09-2013; quanto à empresa H...Unipessoal, Lda., NIF ...a gerência ocorreu entre 03-05-2010 e 17-08-2010.

Assim, os únicos factos referidos na base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira que, apesar de não serem invocados no Relatório da Inspeção Tributária, poderiam levar a concluir que o referido E... residiria em Portugal em Janeiro de 2010, serão os de ser, desde o ano de 1993, representante de pessoas singulares, nomeadamente de I..., NIF..., J..., NIF..., e de K...NIF ...(documento n.º 1 junto do a Resposta e fls. 116 do processo administrativo).

Mas, para além de os longos 16 anos ocorridos desde o início dessa representação não poderem deixar de suscitar dúvidas sobre a actualização dessa informação (pode o referido ter sido deixado de os representar e não informado a Autoridade Tributária e Aduaneira), o facto de a Autoridade Tributária e Aduaneira não conseguir indicar um único facto praticado pelo referido E... no exercício dessa representação reforça as dúvidas sobre o exercício efectivo dessa representação no início do ano de 2010.

Aliás, a Direcção de Serviços Antifraude Aduaneira, na informação que prestou que consta de fls. 93 a 102 do processo administrativo, assegura que «*o contribuinte em questão não apresenta registo de actividade em Portugal, nem rendimentos declarados*».

Neste contexto, é manifesto que não se pode concluir com a segurança indispensável a uma decisão jurisdicional que o referido E... residisse em Portugal em Janeiro e Fevereiro de 2010.

2.2.2. Residência do E... em Espanha e desempenho aí de actividade económica

A prova produzida não permite formular uma conclusão segura sobre se o referido E... residia com permanência em Espanha, em Janeiro e Fevereiro de 2010, quando adquiriu o veículo e obteve matrícula temporária para circular com ele em Espanha.

Apontam no sentido de o referido E... ter residência em Espanha os factos de no documento de certificação da atribuição do número de identidade de estrangeiro, emitido em 02-05-2008, ter sido indicada uma sua residência no «..., ..., ..., Pontevedra (...)» e no «... » (matrícula temporária), emitido em 18-02-2010, ter sido indicado como «*Domicilio*» «...», «... ..», «*Ourense*». O facto de se tratar de residências diferentes não é decisivo, só por si, para afastar a credibilidade das informações contidas nos documentos referidos, pois decorreram cerca de 19 meses entre as datas de emissão dos dois documentos e, obviamente, pode haver mudança de residência.

Porém, a última residência referida não é exactamente a residência que foi indicada à Requerente quando foi adquirido o veículo, porque o «código postal» que foi indicado é «... Avión», o que não corresponde a qualquer código postal existente, pois em Espanha são formados por cinco algarismos. Apesar de os restantes elementos serem confirmados pelo registo da matrícula turística, aquele erro na indicação do código postal suscita dúvidas sobre a correspondência à realidade da invocada residência em Espanha.

Por outro lado, as dúvidas sobre a realidade da residência do E... em Espanha são corroboradas pelo facto de as autoridades espanholas terem informado a Direcção de Serviços Antifraude Aduaneira de que «não consta como residente em Espanha em 2010,

nem nunca aí apresentou declarações de rendimentos» [alínea bb) da matéria de facto fixada].

Para além disso, o facto de E... ter obtido, em Espanha, a atribuição de matrícula turística para o veículo que adquiriu, aponta também no sentido de *não ter aí residência habitual*, pois o regime legal de atribuição desse tipo de matrícula apenas é permitido a não residentes habituais em Espanha, como resulta do preceituado nos artigos 7.º e 13.º do Real Decreto n.º 1571/1993, de 10 de Setembro. (¹) No entanto, é certo que essa atribuição de matrícula temporária não afasta a possibilidade de o E... ter em Espanha *residência não habitual*.

Porém, a atribuição desta matrícula turística leva a concluir que o E... não exercia actividades lucrativas nem prestava serviços pessoais em território espanhol, pois este tipo de actividades não era compatível com a atribuição daquela matrícula.

Neste contexto, é de considerar provado que o E... não tinha residência habitual em Espanha, quando adquiriu o veículo, nem aí desenvolvia qualquer actividade económica.

E é de considerar não provado que o E... tivesse residência em Espanha à data em que adquiriu o veículo.

2.2.3. Prova do pagamento de IVA em Espanha e cessação do regime de matrícula turística

¹

Estes artigos estabelecem o seguinte:

Artículo 7. Requisitos y condiciones.

Podrán utilizar en el territorio español vehículos amparados en matrícula turística, las personas físicas que:

a) *Tengan su residencia habitual fuera del territorio aduanero de la Comunidad y, en su caso, fuera de los territorios de Ceuta y Melilla.*

b) *No ejerzan actividades lucrativas ni presten servicios personales en el territorio español,*

y

c) *Utilicen dichos vehículos para su uso privado y el de su cónyuge, ascendientes y descendientes directos que, asimismo, cumplan esas condiciones.*

Artículo 13. Territorio peninsular e islas Baleares: Requisitos y condiciones.

Podrán utilizar en el territorio peninsular español e islas Baleares vehículos adquiridos en condiciones normales de tributación en un Estado miembro, amparados en matrícula turística, las personas físicas que:

a) *Tengan su residencia habitual, fuera del territorio español, en el territorio aduanero de la Comunidad.*

b) *No ejerzan actividades lucrativas ni presten servicios personales en el territorio español,*

y

c) *Utilicen dichos vehículos para su uso privado y el de su cónyuge, ascendientes y descendientes directos que, asimismo, cumplan esas condiciones.*

Não se provou que o adquirente do veículo tenha pago IVA em Espanha relativo à aquisição nem que não tenha sido pago nem se provou que o regime de matrícula turística atribuído ao veículo tivesse cessado por alguma das formas previstas nos artigos 11.º e 15.º do Real Decreto n.º 1571/1993, de 10 de Setembro.

Na verdade, não consta dos autos qualquer informação sobre o destino do veículo posterior à concessão de matrícula turística.

Por outro lado, a informação negativa fornecida pelas autoridades espanholas quanto ao E... apenas se reporta à sua residência em Espanha e à não apresentação de declarações de rendimentos.

Ora, o regime de matrícula turística pode cessar por várias formas, indicadas nos artigos 11.º e 15.º do Real Decreto n.º 1571/1993, entre as quais se inclui a de ser atribuída matrícula ordinária e pagas o IVA, tanto nos casos de residentes no território da União Europeia como fora dela:

Sección 2. Residentes fuera del territorio aduanero de la Comunidad

Artículo 11. Extinción del régimen.

El ulterior destino de los vehículos dotados de matrícula turística podrá ser:

(...)

2. Vehículos comunitarios.

Salida fuera del territorio de aplicación del sistema armonizado del Impuesto sobre el Valor Añadido o fuera de las islas Canarias, según el caso; entrada en depósitos; transferencia a otra persona con derecho al régimen de importación temporal; matriculación ordinaria previo pago de los tributos que correspondan y con sujeción a los trámites normales; abandono expreso a favor de la Hacienda Pública sin cargas ni gastos de ninguna clase.

(...)

Sección 3. Residentes en el territorio aduanero de la Comunidad

Artículo 15. Extinción del régimen.

El ulterior destino de los vehículos dotados de matrícula turística podrá ser:

a) Salida fuera del territorio peninsular español e islas Baleares, fuera de las islas Canarias o de los territorios de Ceuta y Melilla, según el caso de que se trate.

b) Entrada en depósitos.

c) Transferencia a otra persona con derecho al régimen de matrícula turística.

d) Matriculación ordinaria en España previo pago de los tributos que correspondan y con sujeción a los trámites normales.

e) Abandono expreso a favor de la Hacienda Pública sin cargas ni gastos de ninguna clase.

Por isso, nem é de excluir que tenha sido pago ou venha a ser pago IVA por quem vier a ter o dever de o fazer na sequência da cessação do regime fiscal em causa.

2.2.4. Colaboração da Requerente com eventual fuga ao pagamento de IVA

Não se provou que a Requerente tivesse colaborado com E... no sentido de evitar o pagamento do IVA relativo à transmissão do veículo.

Pelo contrário, a prova testemunhal produzida foi no sentido de a Requerente se ter preocupado em assegurar se estavam reunidas as condições para a isenção, designadamente contactando a sociedade-mãe B..., S.G.P.S., S.A., pedindo informação sobre a documentação necessária e agindo em conformidade.

Por outro lado, comprova-se que a Requerente organizou um processo relativo à venda do veículo com a documentação que comprova que o veículo foi transportado para Espanha, informação esta que foi enviada aos despachantes oficiais e por estes aos serviços alfandegários para anulação da Declaração Aduaneira de Veículo, não tendo qualquer deles

infirmado qualquer dúvida sobre a suficiência desses documentos para ser concretizada a anulação.

Para além disso, a posterior posição da Direcção dos Serviços Antifraude Aduaneira concluindo pela não verificação dos pressupostos da isenção foi tomada com base em informações adicionais a que a Requerente não tinha acesso, designadamente as recolhidas na base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira e as fornecidas pelas autoridades espanholas.

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo e na prova testemunhal.

As testemunhas aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos que referiram.

3. Matéria de direito

3.1. Poderes de cognição dos tribunais arbitrais em contencioso de anulação e ordem de conhecimento dos vícios

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa declarar a ilegalidade de actos dos tipos indicados no artigo 2.º do RJAT e eliminar os efeitos jurídicos por eles produzidos, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele].

Por isso, sendo o acto praticado pela Administração Tributária o objecto do processo, tem de se apreciar a sua legalidade à face dos seus precisos termos, tal como ocorreu, com a fundamentação que nele foi utilizada, não sendo relevantes outras possíveis fundamentações que poderiam servir de suporte a outros actos, de conteúdo decisório total

ou parcialmente coincidente com o acto praticado. São, assim, irrelevantes fundamentações invocadas *a posteriori*, após o termo do procedimento tributário em que foi praticado o acto cuja declaração de ilegalidade é pedida, inclusivamente as aventadas no processo jurisdicional. (²)

Por outro lado, nos processos arbitrais, como nos processos judiciais, os poderes de cognição do Tribunal Arbitral estão, em regra, limitados pelos *factos alegados* pelas Partes e, mesmo nos casos de factos instrumentais que resultem da discussão da causa e factos notórios ou que sejam conhecimento do Tribunal pelo exercício das suas funções, não os pode tomar em consideração sem prévia possibilidade de exercício do contraditório [artigos 3.º, n.º 3, e 5.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

É com estes pressupostos que há que apreciar as várias questões de ilegalidades suscitadas pela Requerente.

No que concerne à ordem de conhecimento dos vícios, há que atender ao disposto no artigo 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, pelo que, não sendo imputados às liquidações impugnadas vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade, nem indicada uma relação de subsidiariedade, a ordem de apreciação dos vícios deve ser a que segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

² Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se coloca nos processos de recurso contencioso:

– de 10-11-98, do Pleno, proferido no recurso n.º 32702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207.

– de 19/06/2002, processo n.º 47787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289.

– de 09/10/2002, processo n.º 600/02.

– de 12/03/2003, processo n.º 1661/02.

Em sentido idêntico, podem ver-se:

– MARCELLO CAETANO, Manual de Direito Administrativo, volume I, 10.ª edição, página 479 em que refere que é "irrelevante que a Administração venha, já na pendência do recurso contencioso, invocar como motivos determinantes outros motivos, não exarados no acto", e volume II, 9.ª edição, página 1329, em que escreve que "não pode (...) a autoridade recorrida, na resposta ao recurso, justificar a prática do acto recorrido por razões diferentes daquelas que constam da sua motivação expressa".

– MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, Direito Administrativo, Volume I, página 472, onde escreve que "as razões objectivamente existentes mas que não forem expressamente aduzidas, como fundamentos do acto, não podem ser tomadas em conta na aferição da sua legalidade".

Como é corolário do estabelecimento pelo referido artigo 124.º do CPPT de uma ordem de conhecimento de vícios, se for julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não será necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Neste contexto, começar-se-á a apreciar os vícios de violação de lei que são suscitados pela Requerente.

Mas, como a Requerente suscita vícios de violação de direito da União Europeia e a Autoridade Tributária e Aduaneira requer que seja efectuado reenvio prejudicial, o que a prática tem revelado que implica um enorme atraso na decisão do processo, é de entender que é de apreciar prioritariamente os outros vícios, pois, se algum deles proceder, será desnecessário apreciar os de violação direito da União Europeia e, conseqüentemente, poderá ser proferida decisão sem reenvio prejudicial, evitando-se o atraso na decisão.

É neste sentido da opção pela via mais célere para decidir que aponta a mais «*eficaz tutela dos interesses ofendidos*» que se refere no artigo 124.º do CPPT.

3.2. Interpretação do acto praticado pela Autoridade Tributária e Aduaneira

Sendo o acto praticado, com a respectiva fundamentação, o objecto do processo arbitral, importa precisar qual é o alcance desta, quanto às razões que justificaram a liquidação, pois o Relatório da Inspeção Tributária não é claro.

3.2.1. Resulta do Relatório da Inspeção Tributária que a Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou a explicação dada pela Requerente de que a indicação da alínea a) do artigo 14.º do RITI nos documentos de venda do veículo foi devida a lapso, pois pretenda indicar a alínea b), pois, para além de analisar a situação à face daquela alínea a), apreciou-a também perante a alínea b).

E, de facto, é de aceitar que tenha ocorrido esse lapso, pois a situação dos autos é manifestamente de transmissão de meio de transporte novo, que está especialmente prevista na alínea b).

Por isso, é a fundamentação que consta do Relatório da Inspeção Tributária sobre esta alínea b) a que deve considerar-se relevante.

3.2.2. Examinando o Relatório da Inspeção Tributária, na parte em que se refere a «*Correção proposta*», constata-se que,

- em primeiro lugar, afastou-se a isenção da alínea a) do artigo 14.º do RITI;
- depois, citou-se informação dos serviços das Alfândegas em que se faz referência à obtenção de matrícula turística em Espanha e condições da sua atribuição e se conclui que, à face da respectiva regulamentação, «*para beneficiar de matrícula turística, o adquirente não pode ser residente em Espanha*»;
- em seguida, referiram-se os requisitos exigidos pela alínea b) do artigo 14.º do RITI para o reconhecimento da isenção e concluiu-se que não se verifica o requisito de o adquirente estar estabelecido ou domiciliado noutro Estado-Membro, por o Requerente ter apresentado número contribuinte estrangeiro atribuído em Espanha, «*que reflete que respeita a uma pessoa singular, que não é residente em Espanha, nem exerce uma atividade nesse Estado-Membro*»;
- finalmente, a Autoridade Tributária e Aduaneira formulou a conclusão de que «*ao valor tributável da operação - correspondendo ao valor de venda do mesmo - é de aplicar a taxa máxima legal em vigor no momento da sua exigibilidade, conforme cálculos no quadro infra (artigos 7º, nº 1, 8º, nº 1, alínea a), 16º, nº 1 e 18º, nº 1, alínea c) e nº 9, todos do CIVA*»).

Neste contexto, embora a informação do serviço de alfândegas tenha entendido que o facto decisivo para retirar a conclusão de que o adquirente do veículo não estava domiciliado em Espanha era ter obtido uma matrícula turística, que se entendeu não poder ser concedida a residentes em Espanha, é de entender que não foi essa a posição adoptada no Relatório da Inspeção Tributária, pois baseou a conclusão de que o adquirente «*não é residente em Espanha, nem exerce uma atividade nesse Estado-Membro*» apenas no facto de neste país lhe ter sido atribuído número de contribuinte de estrangeiro.

Por outro lado, embora na «*descrição dos factos*» que consta do ponto III.1.1. do Relatório da Inspeção Tributária se refira que o adquirente do veículo «*tem número de*

contribuinte português», «o número de contribuinte foi atribuído antes de 2001» e «tem Portugal como país de residência», não foram estes factos que levaram a Autoridade Tributária e Aduaneira a concluir que o adquirente estava domiciliado em Portugal, pois não lhes é feita qualquer referência ao fundamentar o não preenchimento do requisito de o adquirente não estar estabelecido ou domiciliado noutra Estado-Membro.

3.3. Vício de «erro ao considerar que o facto de o comprador ter um número de contribuinte de estrangeiro é impeditivo da concessão da isenção prevista no artigo 14.º, alínea b), conjugada com o artigo 1.º, alínea e), do RITI»

A Requerente cita o excerto do Relatório da Inspeção Tributária em que se refere, como fundamento para o não reconhecimento da isenção prevista na alínea b) do artigo 14.º do RITI, que não se pode considerar preenchido o requisito de o adquirente estar estabelecido ou domiciliado noutra Estado-Membro por *«(...) o número de contribuinte apresentado pelo Sr. E..., refere que se trata de um número de contribuinte estrangeiro, pelo que o mesmo reflete que respeita a uma pessoa singular que não é residente em Espanha, nem exerce uma actividade nesse Estado-Membro».*

Na verdade, como se disse ao interpretar o Relatório da Inspeção Tributária em que se fundamenta o acto praticado, foi apenas a titularidade de um número de identidade de estrangeiro em Espanha que foi considerada obstáculo a que seja reconhecida a isenção prevista na alínea b) do artigo 14.º do RITI, por a Autoridade Tributária e Aduaneira ter concluído com base nele que o adquirente não estava domiciliado em Espanha nem exercia aí uma actividade.

A Requerente tem razão ao dizer que o simples facto de o adquirente ser titular de um número de identidade estrangeiro não basta para concluir que não estava estabelecido ou domiciliado em Espanha.

Desde logo, há lapso ou confusão da Autoridade Tributária e Aduaneira ao fazer referência a *«número de contribuinte estrangeiro»* pois o que se refere no processo ter sido apresentado pelo adquirente foi o *«número de **identidad** de extranjero»*. E, apesar de o número de identidade de estrangeiro poder vir a ser também o *«número de identificación fiscal»*, trata-se de documento distinto, apenas necessário para a prática de relações com

natureza tributária, como se conclui do artigo 18.º do Real Decreto n.º 1065/2007, de 27 de Julho, que estabelece que «1. *Las personas físicas y jurídicas, así como los obligados tributarios a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tendrán un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria*» e que «2. *El número de identificación fiscal podrá acreditarse por su titular mediante la exhibición del documento expedido para su constancia por la Administración tributaria, del documento nacional de identidad o del documento oficial en que se asigne el número personal de identificación de extranjero*».

Aliás, se tivesse sido apresentado pelo adquirente um número de identificação fiscal, estar-se-ia perante um indício de que o seu titular tinha relações tributárias em Espanha, o que aponta no sentido de ter aí alguma actividade com relevância fiscal.

Por outro lado, como refere a Requerente, a atribuição de um «*número de identidad de extranjero*» ao adquirente do veículo pode indiciar que há uma autorização para permanência do estrangeiro em território espanhol ou ele tem aí interesses económicos, pois, como estabelece o n.º 1 do artigo 101.º do «*Reglamento de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social*» (aprovado pelo Real Decreto n.º 2393/2004, de 30 de Dezembro), «*los extranjeros que obtengan un documento que les habilite para permanecer en territorio español, aquellos a los que se les haya incoado un expediente administrativo en virtud de lo dispuesto en la normativa sobre extranjería y aquellos que por sus intereses económicos, profesionales o sociales, se relacionen con España serán dotados, a los efectos de identificación, de un número personal, único y exclusivo, de carácter secuencial*».

De qualquer forma, o que manifestamente se conclui deste regime de atribuição de número de identificação estrangeiro, é que não há qualquer suporte lógico para concluir que a sua atribuição é incompatível com o seu titular ter domicílio em Espanha ou aí estar estabelecido, antes esta atribuição pode ser um indício do contrário.

Porém, a existência de um vício lógico no juízo sobre a prova de determinado facto não significa que a conclusão a que se chegou esteja em dissonância com a realidade e só demonstrando-se positivamente divergência entre a realidade e os pressupostos em que assentou o acto se estará perante um vício de erro sobre os pressupostos de facto.

Por isso, o vício lógico na fundamentação do acto constituirá um mero vício de forma, por deficiente fundamentação, pois a fundamentação, para ser suficiente, deve ser *«clara como apta a ser entendida por um destinatário normal, na posição do efectivo destinatário do acto e congruente no sentido de ausência de contradição na motivação entre si e dela com o decidido, de modo a reflectir de forma coerente o processo lógico que conduziu à posição assumida pela Administração»*. *«Só revestida destas características a fundamentação cumpre o duplo objectivo de instrumento pedagógico e disciplinar da Administração, à qual impõe coerência no raciocínio e lucidez na opção e de meio de informação do administrado da linha de raciocínio seguida, com vista a habilitá-lo à compreensão do acto em todo o seu alcance e, deste modo, à sua aceitação consciente ou à sua impugnação contenciosa»*. (³)

Isto é, se a razão invocada para formular um juízo sobre a existência ou inexistência de um facto não basta para concluir se ele existiu ou não, está-se numa situação equiparável à de ser formulado esse juízo sem qualquer fundamento e, por isso, está-se perante um vício de falta de fundamentação. Na verdade, por força do disposto no artigo 125.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo de 1991, a insuficiência de fundamentação equivale à falta de fundamentação e a incongruência, que ocorre quando dos motivos indicados não se possa extrair logicamente a conclusão extraída é uma das formas que assume a insuficiência. (⁴)

Só se estará perante um vício de erro sobre os pressupostos de facto se se demonstrar que há dissonância entre um pressuposto de facto de acto e a realidade.

No caso há vício de falta de fundamentação.

³ Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo de 30-9-1993, processo n.º 28532, publicado em Apêndice ao Diário da República 14-11-95, página 606.

⁴ Neste sentido de a incongruência da fundamentação equivaler à sua falta podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 15-6-1994, processo n.º 18049, de 5-7-1995, processo n.º 18933, de 4-6-2002, processo n.º 046210.

Na mesma linha, pode ver-se VIEIRA DE ANDRADE, *O dever da fundamentação expressa de actos administrativos*, página 234: *«Uma declaração incongruente também não é uma fundamentação, porque não pode ser um discurso justificativo, faltando-lhe a racionalidade que é uma condição necessária de toda a decisão pública de autoridade num Estado de Direito»*.

3.4. Do vício de falta de fundamentação substancial por a AT ter considerado que o comprador não se encontrava estabelecido ou domiciliado em Espanha, mas antes em Portugal sem a produção de qualquer prova nesse sentido no relatório de inspecção

A Requerente defende, no essencial, que a Autoridade Tributária e Aduaneira alega que o Comprador é residente fiscal em território português, mas não o fundamenta adequadamente, pois a titularidade de número de contribuinte português não demonstra residência fiscal em Portugal e, mesmo que se pudesse concluir que a tinha, tal não impediria que também tivesse residência em Espanha ou aí estivesse estabelecido, mesmo de forma temporária, pretendendo aí utilizar o veículo.

Como se referiu ao interpretar o acto, não pode concluir-se da fundamentação invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira que tenha entendido que o adquirente do veículo residia em Portugal, embora isso tivesse sido referido.

Na verdade, o único fundamento que a Autoridade Tributária e Aduaneira invocou para concluir que não se verificava o requisito de o adquirente não estar estabelecido ou domiciliado em Espanha foi apenas de considerar demonstrado que *«não é residente em Espanha, nem exerce uma actividade nesse Estado-Membro»*, sem acompanhar esta conclusão de qualquer juízo positivo ou negativo sobre sua residência em Portugal.

Aliás, se se reparar bem no que consta do Relatório da Inspeção Tributária, constata-se que não se afirma peremptoriamente que o adquirente do veículo tinha residência em Portugal quando o adquiriu, referindo-se apenas que *«por consulta às bases de dados da AT»* o referido E... tinha número de contribuinte português, atribuído antes de 2001 e tinha Portugal como país de residência. Mas, não se formulou qualquer juízo sobre a correspondência desses dados a realidade de 2010 e, como é óbvio, a informação fornecida pelas bases de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira quanto à residência apenas poderia considerar-se como prova desta à data em que a respectiva informação foi introduzida nessas bases dados, pois é uma situação que, por sua natureza, é susceptível de alteração. Assim, o que se considerou provado na fundamentação do Relatório da Inspeção Tributária foi que aquelas indicações constavam das base de dados e não que a residência se mantinha em 2010.

Assim, tendo como pressuposto que na fundamentação do acto não se considerou provado que o adquirente do veículo residisse em Portugal em 2010, não se demonstra qualquer vício por alegado juízo probatório indevido nesse sentido.

3.5. Do erro ao considerar que a residência fiscal do comprador em território espanhol seria *conditio sine qua non* para o reconhecimento da isenção

A Requerente defende, em suma, que a residência do adquirente no Estado-Membro de destino do veículo não é condição indispensável para o reconhecimento da isenção, porque a alínea e) do artigo 1.º do RITI, para a qual a alínea b) do artigo 14.º remete, apenas refere que o meio de transporte novo deve ser transportado ou expedido “*com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutro Estado-Membro*” e os conceitos de “*residência*”, “*domicílio*” e “*estabelecimento*” não são sinónimos entre si, bastando que o comprador se encontre estabelecido, o que a Requerente entende suceder no caso em apreço.

A Requerente analisa os conceitos de “*residência*”, “*domicílio*” e “*estabelecimento*”, com base no Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15-03-2011, que é inaplicável ao caso dos autos, pois este Regulamento apenas é aplicável a partir de 01-07-2011, como estabelece o seu artigo 65.º.

Não há no RITI qualquer definição do conceito de «*estabelecido*», mas, aplicando-se o regime do CIVA «*em tudo o que não se revelar contrário*» ao RITI (artigo 33.º deste diploma) é de fazer apelo àquele Código.

No CIVA utilizam-se em várias normas os conceitos de «*sede, estabelecimento estável ou domiciliado*» para definir a incidência subjectiva [artigo 2.º, alíneas e), g), h), j), l)], pelo que, tendo a alínea e) do artigo 1.º do RITI o alcance de definir, além da incidência objectiva, também a incidência subjectiva, é de interpretar a referência a «*estabelecido ou domiciliado*» que é feita na alínea e) do artigo 1.º do RITI em consonância com aqueles conceitos de «*sede, estabelecimento estável ou domiciliado*» que naquelas normas definem o âmbito da incidência subjectiva.

Assim, a referência a «*estabelecido*» que consta da alínea e) do artigo 1.º do RITI reportar-se-á aos adquirentes que tenham sede ou estabelecimento estável no Estado-

Membro de destino, designadamente os que neste desenvolvam uma actividade de natureza empresarial.

Sendo assim, não há aqui qualquer erro da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Na verdade, por um lado, a Autoridade Tributária e Aduaneira não entendeu que a residência do adquirente no Estado-Membro de destino seja condição indispensável para funcionamento da isenção da alínea b) do artigo 14.º do RITI, pois referiu expressamente que entendia que não se verificava esse requisito por o adquirente não ser residente em Espanha, *nem exercer uma actividade nesse Estado-Membro*. Por isso, é de concluir que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que tanto a residência como o exercício de uma actividade eram suficientes para assegurar o preenchimento do requisito que considerou faltar.

Por outro lado, não se demonstra que este juízo probatório quanto ao não exercício de qualquer actividade seja errado, pois as autoridades espanholas informaram que o E... «nunca aí apresentou declarações de rendimentos» [alínea bb) da matéria de facto fixada] e o facto de ter sido atribuída matrícula turística aponta no mesmo sentido, pois é um dos seus requisitos o não exercício de qualquer actividade lucrativa ou prestação de serviços em território espanhol.

Improcede, assim, o pedido de pronúncia arbitral quanto a este vício.

3.6. Restantes vícios imputados ao acto de liquidação de IVA

Os restantes vícios que a Requerente imputa ao acto de liquidação de IVA prendem-se com a interpretação do direito da União Europeia.

Esses vícios são os seguintes;

- desconformidade da interpretação que a Autoridade Tributária e Aduaneira faz dos artigos 1.º, alínea e), e 14.º alínea b), RITI relativamente ao artigo 138.º, n.º 2, da Directiva do IVA;
- efeito directo desta Directiva do IVA no caso sub judice;
- erro na aplicação do direito decorrente da inoponibilidade à requerente da eventual fraude ao sistema do IVA levada a cabo pelo comprador através da matriculação turística da viatura.

Os artigos 131.º e 138.º, n.º 2, alínea a), da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, estabelecem o seguinte:

Artigo 131.º

As isenções previstas nos Capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correcta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.

Artigo 138.º

(...)

2. Para além das entregas referidas no n.º 1, os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

a) As entregas de meios de transporte novos expedidos ou transportados para fora do respectivo território, mas na Comunidade, com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, efectuadas a sujeitos passivos ou a pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos, cujas aquisições intracomunitárias não estejam sujeitas ao IVA por força do disposto no n.º 1 do artigo 3.º, ou a qualquer outra pessoa que não seja sujeito passivo;

Os artigos 1.º, alínea e), e 14.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI) estabelecem o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 1.º

Incidência objectiva

Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (IVA):

(...)

e) As transmissões de meios de transporte novos efectuadas a título oneroso, por qualquer pessoa, expedidos ou transportados pelo vendedor, pelo

adquirente ou por conta destes, a partir do território nacional, com destino a um adquirente estabelecido ou domiciliado noutro Estado-Membro.

Artigo 14.º

Isenções nas transmissões

Estão isentas do imposto:

(...)

b) As transmissões de meios de transporte novos previstas na alínea e) do artigo 1.º;

A Autoridade Tributária e Aduaneira requereu reenvio prejudicial para o TJUE, que tem sido pacificamente admitido pelo TJUE em processos arbitrais tributários (como se vê pelo acórdão de 11-06-2015, proferido no processo n.º C-256/14).

As Partes citam o acórdão do TJUE de 07-12-2010, proferido no processo n.º C-285/09, em que se entendeu que:

40 No que diz respeito, em particular, às entregas intracomunitárias, decorre do artigo 28.º C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva que são abrangidas por este conceito e estão isentas, nas condições que os Estados Membros fixam para garantir uma aplicação correcta e simples das isenções e para evitar eventuais fraudes, evasões e abusos, as entregas de bens expedidos ou transportados, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para fora do território de um Estado Membro, mas no interior da Comunidade, efectuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, agindo como tal num Estado Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte dos bens.

41 O Tribunal de Justiça interpretou esta disposição no sentido de que a isenção da entrega intracomunitária só é aplicável quando o direito de dispor do bem como proprietário tenha sido transferido para o adquirente e o fornecedor prove que esse bem foi expedido ou transportado para outro Estado Membro e que, na sequência dessa expedição ou desse transporte, o mesmo saiu fisicamente do

território do Estado Membro de entrega (v. acórdãos, já referidos, Teleos e o., n.º 42, e Twoh International, n.º 23).

42 O Tribunal de Justiça constatou igualmente que, desde a abolição do controlo nas fronteiras entre Estados Membros, é difícil para a Administração Fiscal verificar se as mercadorias saíram ou não fisicamente do território do referido Estado Membro. Por este motivo, é principalmente com base nas provas fornecidas pelos sujeitos passivos e nas suas declarações que as autoridades fiscais nacionais procedem a essa verificação (acórdãos, já referidos, Teleos e o., n.º 44, e Twoh International, n.º 24).

43 Contudo, dado que nenhuma disposição da Sexta Directiva prevê concretamente quais as provas que os sujeitos passivos estão obrigados a apresentar para beneficiarem da isenção de IVA, esta questão, tal como decorre do primeiro período do artigo 28.º C, A, da Sexta Directiva, é da competência dos Estados Membros (v. acórdão Collée, já referido, n.º 24).

44 Por conseguinte, segundo a referida disposição, por um lado, compete aos Estados Membros fixar as condições em que isentam as entregas intracomunitárias para garantir a aplicação correcta e simples das ditas isenções e prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos.

45 Contudo, no exercício dos seus poderes, os Estados Membros devem respeitar os princípios gerais de direito que fazem parte da ordem jurídica da União, entre os quais figuram, designadamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade, bem como a protecção da confiança legítima (v., neste sentido, acórdãos de 18 de Dezembro de 1997, Molenheide e o., C 286/94, C 340/95, C 401/95 e C 47/96, Colect., p. I 7281, n.º 48; de 11 de Maio de 2006, Federation of Technological Industries e o., C 384/04, Colect., p. I 4191, n.os 29 e 30; e de 21 de Fevereiro de 2008, Netto Supermarkt, C 271/06, Colect., p. I 771, n.º 18). Em particular, no que diz respeito ao princípio da proporcionalidade, o Tribunal de Justiça já decidiu que, de acordo com esse princípio, as medidas que os Estados Membros têm a faculdade de adoptar não devem ir além do que é necessário para alcançar os objectivos destinados a garantir a exacta cobrança do imposto e a evitar a fraude (v., designadamente, acórdão de 29 de Julho de 2010,

Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C 188/09, ainda não publicado na Colectânea, n.º 26).

46 Por outro lado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para beneficiar da isenção a título do artigo 28.º C, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, cabe ao fornecedor de bens fazer prova de que as condições previstas para aplicação desta disposição, incluindo as impostas pelos Estados Membros para garantir uma aplicação correcta e simples das isenções e para evitar eventuais fraudes, evasões e abusos, estão preenchidas (v., neste sentido, acórdão Twoh International, já referido, n.º 26).

Este acórdão não responde claramente às questões que são colocadas no presente processo, nem se conhece jurisprudência do TJUE sobre elas.

Assim, não havendo possibilidade de recurso relativamente às questões colocadas, é de entender que é obrigatório o reenvio prejudicial, à face do preceituado no artigo 267.º do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia, que estabelece que «*sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal*».

Nestes termos, formulam-se as seguintes questões em

Reenvio prejudicial

- 1) A alínea b) do artigo 138.º da Directiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28-11-2006, opõe-se a que normas do direito nacional [artigos 1.º, alínea e) e 14.º, alínea b), do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias] exijam, para reconhecimento da isenção de IVA relativa à transmissão de meios de transporte novos efectuada a título oneroso e transportados pelo adquirente a partir do território nacional para outro Estado-Membro, que o adquirente esteja estabelecido ou domiciliado neste Estado-Membro?
- 2) A alínea b) do artigo 138.º da Directiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, opõe-se a que seja recusada a isenção no Estado-Membro de partida do transporte numa

situação em que o meio de transporte adquirido foi transportado para Espanha onde foi objecto de matrícula turística, de natureza provisória e com o regime fiscal previsto nos artigos 8.º a 11.º, 13.º e 15.º do Real Decreto espanhol n.º 1571/1993, de 10 de Setembro?

- 3) O Artigo 138.º, n.º 2, alínea b) da Directiva n.º 2006/112/CE opõe-se a que seja exigido o pagamento do IVA ao fornecedor do meio de transporte novo, numa situação em que não se apurou se o regime de matrícula turística cessou ou não por qualquer das formas previstas nos artigos 11.º e 15.º do Real Decreto espanhol n.º 1571/1993, de 10 de Setembro, nem se veio ou virá a ser pago IVA na sequência da cessação desse regime?
- 4) A alínea b) do artigo 138.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho e os princípios da segurança jurídica, da proporcionalidade e da protecção da confiança opõem-se a que seja exigido o pagamento de IVA ao fornecedor do meio de transporte novo expedido para outro Estado-Membro em situação em que:
- o adquirente, antes da expedição, disse ao fornecedor residir no Estado-Membro de destino e exibiu-lhe um documento comprovativo de lhe ter sido atribuído nesse Estado-Membro um número de identidade de estrangeiro, em que era indicada uma residência neste último Estado-Membro diferente da que disse ter;
 - o adquirente apresentou posteriormente ao fornecedor documentos comprovativos de o meio de transporte adquirido ter sido submetido a uma inspecção técnica no Estado-Membro de destino e aí lhe ter sido atribuída matrícula turística;
 - não se provou que o fornecedor tenha colaborado com o adquirente no sentido de evitar o pagamento do IVA;
 - os serviços alfandegários não colocaram qualquer obstáculo à anulação da Declaração Aduaneira de Veículo com base nos documentos que o fornecedor tinha em seu poder?

Termos em que acordam em suspender a instância até à pronúncia do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre as questões referidas, ordenando-se a passagem de carta, a dirigir pela secretaria do CAAD à daquele, com pedido de decisão prejudicial, acompanhado de traslado do processo, incluindo cópias do presente acórdão, do pedido de pronúncia arbitral, da resposta a Autoridade Tributária e Aduaneira e das alegações das Partes, bem como cópia do processo administrativo e dos documentos juntos com as peças processuais.

Lisboa, 30-11-2015

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Conceição Gamito)

(Emanuel Vidal Lima)