

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 617/2022-T**

**Tema: IVA. Sujeito Passivo. Localização das operações. Austrália**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dra. Sofia Ricardo Borges e Dr. Rui Miguel do Vale Pires (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 27-12-2022, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

**A...**, **LDA.**, titular do número único de identificação de pessoa coletiva e de identificação fiscal..., com sede no ..., n.º ..., ...-... Lisboa, (em diante abreviadamente designado como “Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista:

- a) a declaração de ilegalidade e anulação do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2021...;
- b) a declaração de ilegalidade e anulação dos atos de liquidação adicional de IVA n.º 2021 ..., n.º 2021 ... e n.º 2021 ..., relativos, nesta ordem, ao terceiro trimestre de 2017 (1709T), ao quarto trimestre (1712T) de 2017 e a março de

2018 (1803M), no montante total correspondente a € 89.108,53 (oitenta e nove mil, cento e oito euros e cinquenta e três cêntimos);

c) em consequência de a) e de b), ser determinado o aumento em € 89.108,53 do valor do crédito de IVA apurado na declaração periódica de IVA de março de 2018 e que é reportável para os períodos seguintes.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 18-10-2022.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 09-12-2022, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 27-12-2022.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que oferece o merecimento dos autos.

Por despacho de 06-02-2023, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

## 2. Matéria de facto

### 2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A Requerente, uma sociedade de direito português, é um sujeito passivo de IVA enquadrado no regime normal com periodicidade trimestral, cuja atividade se insere no código da Classificação de Atividades Económicas (CAE) 021100 – Fabricação de Produtos Farmacêuticos de Base;
- B) O objecto social da Requerente compreende o fabrico, produção e comercialização de produtos farmacêuticos de base, incluindo produtos de origem natural ou sintética, obtidos por processo químico ou biológico, para uso farmacêutico, tais como ácidos, salicílicos, acetilsalicílicos, sulfamidas ou sulfonamidas, alcaloides vegetais, naturais e sintéticos, antibióticos, glândulas, extratos de glândulas ou de outros órgãos ou das suas secreções, cultura de microrganismos e produtos semelhantes, e ainda as atividades de produção de substâncias ativas farmacêuticas que, pelas suas propriedades farmacológicas, são utilizadas no fabrico de medicamentos;
- C) No âmbito da sua atividade, a Requerente efetuou prestações de serviços a uma empresa australiana – a sociedade B... LTD. (doravante “B...”) – consubstanciados na gestão da produção de palha de papoila em Portugal por conta da última;
- D) Tais prestações de serviços não foram sujeitas a IVA em Portugal, ao abrigo do artigo 6.º, n.º 6, alínea a), *a contrario*, do Código do IVA (“CIVA”), tendo sido reportadas pela Requerente no campo 8 das respetivas Declarações Periódicas (“DP”) de IVA;
- E) Em conformidade com as ordens de serviço n.ºs OI2019..., OI2019..., OI2019... e OI2020..., a Requerente foi alvo de um procedimento de inspeção tributária externo, de âmbito parcial, que incidiu sobre o Imposto sobre o Rendimento das

Pessoas Coletivas (“IRC”) e o IVA relativamente aos períodos de tributação de 2016, 2017, 2018 (em sede de IRC e IVA) e 2019 (de janeiro a abril, em sede de IVA);

- F) Nessa inspeção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do doc. n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

*III.1.1.2 IVA Liquidado*

*Conforme já referido no ponto III.4.2.2. foram relevadas no Campo 8, prestações de serviços efetuadas à empresa australiana “B...”*

*Nos termos da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA (a contrario), as prestações de serviços efetuados a um sujeito passivo, são tributados no lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente.*

*- Visto que o destinatário dos serviços é residente num país terceiro, importa aferir da sua qualidade de sujeito passivo da sociedade australiana.*

*Não tendo sido demonstrada a qualidade de sujeito passivo da sociedade B... Austrália, face ao estatuído na alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, a operação é considerada localizada no território nacional pelo que será efetuada a competente liquidação de IVA.*

*O imposto será apurado a taxa de 6% conforme determina a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.*

*O sujeito passivo emitiu à sociedade australiana as faturas a seguir identificadas.*

*A nota de crédito apesar de emitida somente em 2018 foi contabilizada em 2017 e é referente as faturas emitidas em setembro de 2017.*

Número Documento	NIF Emitente	F. Adquirente	Data de Emissão	do Docum	Montante Total	Valor Tributável
10FTV 2017/31			2017-11-10	FT	102.585,84	102.585,84
10FTV 2017/25			2017-09-30	FT	107.424,00	107.424,00
10FTV 2017/24			2017-09-21	FT	1.155.200,19	1.155.200,19
10FTV 2017/23			2017-09-15	FT	200.000,00	200.000,00
30NCV 2018/5			2018-03-21	NC	-165.182,85	-165.182,85
					<b>1.400.027,18</b>	<b>1.400.027,18</b>

O imposto em falta ascende assim a € 84.001,63 = € 1.400.027,18 X 0,06

Período	Valor Tributável	IVA
2017-09	1.297.441,34	77.846,48
2017-11	102.585,84	6.155,15
<b>TOTAL</b>	<b>1.400.027,18</b>	<b>84.001,63</b>

### III.1.2. Ano de 2018

#### III.1.2.1. IVA Liquidado

No ano de 2018 o imposto em falta ascende a €5.106,90 = € 85.115,00 X 0,06

Número Documento	NIF Emitente	Adquirente	de Emissão do Docum	Montante Total	Valor Tributável	Valor Iva	do Documento
10FTV 2018/19			2018-03-21	85.115,00	85.115,00	0,00	Registada

Período	Valor Tributável	IVA
2018-03	85.115,00	5.106,90

(...)

#### IX — Audição prévia

Para cumprimento do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e do artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) notificou-se o Sujeito Passivo "A..., Lda", através do Ofício n.º ... de 26/10/2020, registo dos CTT RH ... PT, para, querendo, exercer o direito de audição prévia, relativamente ao projeto de relatório da Inspeção Tributária.

No decorrer do prazo concedido para o exercício do direito de audição o Sujeito Passivo solicitou a prorrogação do prazo concedido para o exercício do direito de audição, tendo sido concedido o prazo máximo de 25 dias previsto no n.º 6 do art.º 60.º da LGT.

No referido prazo o Sujeito Passivo exerceu o direito de audição (anexo 33), apresentando os seguintes argumentos:

Nos pontos 1 a 6 não concorda com as correções aritméticas propostas em sede de IVA relativamente a faturas emitidas para a sociedade australiana B... Ltd, nos montantes de €84.001,63 para o ano de 2017 e de € 5.106,90 para o ano de 2018 referindo que a AT propôs as referidas correções por não ter sido apresentada

*prova de que a sociedade australiana é sujeito passivo no seu país e desenvolve uma atividade económica.*

*O Sujeito Passivo considera que se encontra provado a qualidade de sujeito passivo da sociedade australiana pela apresentação de número de identificação fiscal ou similar, dado que as faturas incluem o nome, a morada e o número de identificação fiscal da Austrália que é AU... .*

*Refere também que se encontra provado que a sociedade australiana desenvolve uma atividade económica, através da consulta das demonstrações financeiras que apresenta no seu website, disponível em*

*<https://www...> e de um relatório elaborado por C... (anexo 34).*

*No que respeita a esta questão salienta-se que não foi apresentado qualquer documento passado pelas autoridades fiscais australianas que atestem a qualidade de sujeito passivo da B... nesse país, designadamente cartão com NIF, ou outros elementos obtidos das autoridades fiscais australianas atestando a qualidade de sujeito passivo, ou ainda um certificado, normalmente utilizado para efeitos de pedido de reembolso da 13.ª Diretiva, emitido pelas autoridades fiscais australianas, a confirmar que a B... exerce uma atividade económica.*

*Pelo exposto não foi apresentado qualquer documento dos referidos no Ofício Circulado n.º 30115, de 29/12/2009, pelo que se mantém as liquidações de IVA propostas relativamente às faturas emitidas para a B..., nos montantes de € 84.001,63 e de € 5.106,90 para os anos de 2017 e de 2018, respetivamente.*

*(...)*

G) Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as seguintes liquidações adicionais de IVA referentes às correções indicadas na alínea anterior:

- liquidação adicional de IVA n.º 2021 ..., referente ao terceiro trimestre de 2017 (1709T), no montante de € 77.846,48;
- liquidação adicional de IVA n.º 2021 ..., referente ao quarto trimestre de 2017 (1712T), no montante de € 6.155,15;

- liquidação adicional de IVA n.º 2021 ..., referente a março de 2018 (1803M), no montante de € 5.106,90;  
(documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- H) Em 03-03-2021, a Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações referidas, que veio a ter o n.º ...2021... (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- I) Com a reclamação graciosa, a ora Requerente apresentou um documento n.º 3 que corresponde ao documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, emitido pela autoridade fiscal da Austrália (“Australian Government – Australian Taxation Office”) intitulado “ABN Lookup”, do qual consta o ABN (“Australian Business Number”) da B... para efeitos de aplicação do “Goods and Services Tax” australiano;
- J) Foi notificado à Requerente o projecto de indeferimento da reclamação graciosa que consta do documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:
- 8- A reclamante vem agora em sede de reclamação graciosa referir que, obteve um certificado do número de identificação fiscal da B... Austrália, emitido pelas entidades fiscais australianas, o qual junta em anexo, alegando ainda que, foi incluído o referido número em todas as faturas que lhe foram emitidas pela ora reclamante.*
- 9- No entanto, refira-se que, a reclamante apenas junta uma cópia não certificada do ABN, sendo que o ABN (Australian Business Number), não substitui o número fiscal, ou seja, o TFN (Tax File Number), o qual é utilizado por pessoas físicas e jurídicas que tenham necessidade de interagir com as autoridades fiscais australianas (ATO - Australian Taxation Office).*
- 10- Neste sentido, conforme foi já referido em sede de inspeção, não foi apresentado qualquer documento passado pelas autoridades fiscais australianas que atestem a qualidade de sujeito passivo da B... nesse país, designadamente cartão com NIF, ou outros elementos certificados, obtidos das autoridades fiscais*

*australianas a confirmar que a referida entidade australiana exerce uma atividade económica.*

*11- Em face do exposto, após análise dos elementos carreados pela ora reclamante nos presentes autos, conclui-se que não foi junta, prova documental, nos termos do art.º 74.º LGT, que permita confirmar, de forma clara e inequívoca, o pedido nos presentes autos, ou que ponham em causa a análise efetuada pelos serviços de inspeção tributária no âmbito da ação inspetiva.*

*12- Nesta senda, afigura-se-nos que as correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção Tributária, ora reclamadas, no total de €89.108,53, referente aos períodos 201709T, 201712T e 201803, se encontram corretas.*

- K) A Requerente pronunciou-se, no exercício do direito de audição sobre o projecto de indeferimento da reclamação graciosa, nos termos que constam do documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, e juntando um documento correspondente ao documento n. 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que a Australian Taxation Office refere que a B... (Australia) ... LTD tem o «Taxe file number (TFN)» ...e o «Australian Business number (ABN)»...;
- L) Nas facturas emitidas pela Requerente à B... (Australia) ... Ltd, é indicado como número de contribuinte «AU...»;
- M) Em 13-07-2022 foi proferido o despacho de indeferimento da reclamação graciosa que consta do documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- N) Em 17-10-2022, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

## **2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto**

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

### 3. Matéria de direito

Numa inspecção que efectuou à Requerente, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou várias correcções, das quais apenas são impugnadas no presente processo as relativas à não liquidação de IVA em cinco facturas emitidas por serviços prestados pela Requerente à empresa australiana B... Ltd, em que é indicado o número de contribuinte «AU...».

A Requerente baseou-se, para omitir a liquidação de IVA, no preceituado no artigo 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA, numa interpretação *a contrario*.

Este artigo 6.º, n.º 6, alínea a), do CIVA estabelece o seguinte:

*6 - São tributáveis as prestações de serviços efectuadas a*

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

A Autoridade Tributária e Aduaneira não questiona a interpretação da Requerente sobre o artigo 6.º, n.º 6, alínea a), do CIVA, tendo efectuado as correcções apenas porque entendeu que não tinha sido feita prova de que o destinatário das facturas fosse de facto um sujeito passivo de imposto na Austrália, porque «*não foi apresentado qualquer documento passado pelas autoridades fiscais australianas que atestem a qualidade de sujeito passivo da B... Austrália nesse país, designadamente cartão com NIF, ou outros elementos certificados, obtidos das autoridades fiscais australianas a confirmar que a referida entidade australiana exerce uma atividade económica*».

Como diz a Autoridade Tributária e Aduaneira, no artigo 15.º da sua Resposta, *«na fundamentação das liquidações em apreço, não empregou qualquer outro fundamento que não a falta de prova da qualidade de sujeito passivo de imposto da destinatária das facturas»*.

No entanto, como a própria Autoridade Tributária e Aduaneira reconhece na sua Resposta, na página informativa do Governo australiano <https://abr.business.gov.au/> é indicado que a B... Ltd está registada para efeitos de Goods & Services Tax (GST) desde 11-03-2008.

Como a própria Autoridade Tributária e Aduaneira reconhece *«o Goods & Services Tax (GST), é um imposto sobre o consumo, também de valor acrescentado, aplicável à maioria dos bens e serviços, a suportar pelo consumidor final, mas entregue ao Estado pelo sujeito passivo que os fornece, em tudo semelhante/equivalente ao IVA»*.

Assim, tem de se considerar inequivocamente provado que esta empresa exerce uma actividade económica e que esta prova já era acessível à Autoridade Tributária e Aduaneira quando efectuou a inspecção, designadamente através da pesquisa no site <https://abr.business.gov.au/>, que indica na sua Resposta, e também quando decidiu a reclamação graciosa, através dos documentos nela apresentados pela ora Requerente.

Pelo exposto, as correcções em causa enfermam de vícios de erro sobre os pressupostos de facto que justificam a sua anulação, 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.

A decisão da reclamação graciosa que manteve as liquidações, enferma dos vícios que afectam aquelas, pelo que também se justifica a sua anulação.

### **3.1. Pedido de aumento do valor do crédito e IVA**

Na alínea c) do petítório, a Requerente pede que *«em consequência de a) e de b), ser determinado o aumento em € 89.108,53 do valor do crédito de IVA apurado na declaração periódica de IVA de março de 2018 e que é reportável para os períodos seguintes»*.

A determinação dos efeitos das decisões de anulação de actos de liquidação e de decisões de reclamações graciosas não se inclui nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, que se restringem às incluídas no âmbito do processo de impugnação judicial, como vem sendo jurisprudência uniforme.

Assim, as consequências da anulação das liquidações e da decisão de indeferimento da reclamação graciosa deverão ser retiradas pela Autoridade Tributária e Aduaneira em execução do presente acórdão, de harmonia com o preceituado no artigo 24.º, n.º 1, do RJAT.

Pelo exposto, não se toma conhecimento deste pedido.

#### **4. Decisão**

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto aos pedidos de declaração de ilegalidade e anulação;
- b) Anular as seguintes liquidações de IVA:
  - liquidação adicional de IVA n.º 2021 ..., referente ao terceiro trimestre de 2017 (1709T), no montante de € 77.846,48;
  - liquidação adicional de IVA n.º 2021 ..., referente ao quarto trimestre de 2017 (1712T), no montante de € 6.155,15;
  - liquidação adicional de IVA n.º 2021 ..., referente a março de 2018 (1803M), no montante de € 5.106,90;
- c) Anular o despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2021...;
- d) Não tomar conhecimento do pedido formulado na alínea c) do petítório.

#### **5. Valor do processo**

De harmonia com o disposto nos artigos 296.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 € **89.108,53**, indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

## **6. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.754,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 08-02-2023

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)  
(Relator)

(Sofia Ricardo Borges)

(Rui Miguel do Vale Pires)