

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 765/2024-T

Tema: IVA – Regime dum contrato de comissão de compra

SUMÁRIO:

1. Para efeitos de IVA, um contrato de comissão, definido nos termos do artigo 266.º do Código Comercial, do ponto de vista de IVA, encontra-se abrangido pelos artigos 14.º e 28.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro).
2. Ao abrigo do regime previsto na Diretiva IVA nos artigos 14.º e 28.º da Diretiva IVA a operação levada a cabo por um agente de comissão de compra, integra duas operações independentes, isto é, uma primeira entre o fornecedor de bens/serviços e o comissário (comissionista) e uma segunda operação entre o comissário (comissionista) e o cliente (comitente), não obstante os bens/serviços se transmitam diretamente do fornecedor para o cliente.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Prof. Doutor Guilherme W. d'Oliveira Martins, Prof. Doutor Vasco António Branco Guimarães, Prof. Doutor Júlio Tormenta, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A... S.A., Pessoa Coletiva n.º ..., ...– n.º..., ..., ... Madrid, (doravante designada de “Requerente”/”A...”), vem, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“RJAT”), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer constituição de Tribunal Arbitral Coletivo, para

1.

apresentar Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante designado “PPA”), na sequência da formação da presunção de indeferimento tácito do procedimento de Reclamação Graciosa, apresentado contra a liquidação de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e acrescido n.º..., de 18.08.2021, referente ao período 12/2021 no montante de € 2.703.843,40 (dois milhões setecentos três mil oitocentos quarenta três euros quarenta cêntimos).

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral feito em 17 de junho de 2024 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”).

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros o Prof. Doutor Guilherme W. d’Oliveira Martins, Prof. Doutor Vasco António Branco Guimarães e o Prof. Doutor Júlio Tormenta, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 6 de agosto de 2024, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Posição da Requerente

4. No PPA, a Requerente alegou que é uma sociedade comercial de direito espanhol, cujo objeto consiste na intermediação em contratos de prestação de serviços e vendas de bens no âmbito do desenvolvimento de uma atividade instrumentalizada através da emissão de cartões de combustível para clientes profissionais do sector dos transportes e da mobilidade na Europa (i.e. “Cartões ...”).

5. No desenvolvimento da sua atividade enquanto agente de comissão de compra, a Requerente negocia, em nome próprio e por conta dos seus clientes profissionais, um conjunto

alargado de descontos, termos de pagamento e comissões com os diferentes estabelecimentos Europeus que irão fornecer os serviços ou entregar os bens aos seus clientes profissionais (i.e. Estabelecimentos Aderentes), a fim de obter uma oferta comercial atrativa para os mesmos, os quais são materializados através da celebração de acordos independentes entre a Requerente e os fornecedores. Ulteriormente, a Requerente procede à celebração de contratos individuais com os seus clientes, destinados à obtenção de bens e serviços através de uma rede de Estabelecimentos Aderentes - variando o tipo contratual consoante o domicílio fiscal do respetivo cliente.

6. Assim, quando o acordo seja relativo a clientes com domicílio fiscal em território nacional, é celebrado um contrato tripartido entre o cliente, a B... e a A... nos termos do qual os bens e serviços obtidos fora de Portugal são faturadas pela A... ao cliente, e os bens e serviços obtidos em território nacional são faturadas pela A... à B..., que, por sua vez, fatura ao cliente.

7. Por outro lado, quando o cliente tenha domicílio fiscal fora de Portugal, é efetuado um contrato entre o cliente e a A..., quer quanto ao fornecimento de combustível, quer quanto aos serviços de portagem eletrónica, nos termos do qual os bens e serviços são diretamente faturados pela A... aos seus clientes - independentemente do local onde aqueles bens e serviços são adquiridos ou prestados.

8. A Requerente alega que a utilização do cartão ... permite, entre outras, o acesso a preços preferenciais nos Estabelecimentos Aderentes (i.e. relativamente aos valores de mercado), nomeadamente do Grupo B... e outros estabelecimentos afiliados, incluindo estações de serviço, portagens, garagens, lavagens de camiões, parques de estacionamento, restaurantes, lavandarias, etc, bem como a simplificação da logística administrativa dos clientes (i.e. uma fatura periódica, compreendendo os bens e serviços prestados pelos Estabelecimentos Aderentes, com utilização do cartão). Deste modo, a “solução” proposta pela A... facilita quer a gestão administrativa dos seus clientes, quer a recuperação do IVA das diferentes Autoridades Tributárias Europeias.

9. Neste contexto, quando os clientes A... pretendem adquirir um determinado bem ou serviço, deslocam-se a um Estabelecimento Aderente, o qual lhes fornecerá diretamente, mediante a identificação do utilizador com o cartão ..., sendo-lhes entregue, por parte do estabelecimento, uma Guia de Entrega com a descrição dos bens e serviços fornecidos. Posteriormente, na periodicidade acordada, os Estabelecimentos Aderentes emitem à A... a correspondente fatura, tendo por base o valor acordado para o efeito entre tal estabelecimento e a A... . Por sua vez, a A... emite uma fatura

periódica ao seu cliente, acompanhada do respetivo anexo detalhado - no qual, como se disse, os clientes podem verificar, num só documento, todos os consumos realizados com a utilização dos cartões emitidos pela A..., bem como os montantes cobrados naquele período, os quais têm em consideração tanto o custo de aquisição daqueles bens ou serviços como a correspondente comissão. Em regra, o respetivo termo de pagamento acordado com os clientes (i.e. a data de vencimento da fatura emitida pela A...) é anterior ao termo de pagamento acordado pela A... com o seu fornecedor (i.e. a data de vencimento da fatura emitida pelos fornecedores à A...).

10. Relativamente às portagens, encontra-se acordado o pagamento a 30 dias às concessionárias das autoestradas através da Via Verde (que atua nesta transação em nome e por conta das referidas concessionárias), enquanto os termos de pagamento acordados entre a A... e os clientes para esses serviços são, regra geral, de 15 ou 25 dias.

11. Relativamente aos fornecimentos de bens e serviços nos postos de abastecimento aderentes, o acordo com a B..., S.A. prevê o vencimento das faturas a 15 dias, enquanto o vencimento acordado entre a A... e os clientes para esses fornecimentos é, regra geral, de 10 dias.

12. A Requerente alega ainda que no que diz respeito à obrigação de pagamento pelos bens/serviços prestados, resulta também evidente que a intervenção da A... se circunscreve à negociação da periodicidade da faturação e respetivos termos de pagamento, quer com os fornecedores, quer com os clientes (i.e. enquanto agente de comissão de compra, em nome próprio e por conta do cliente), de forma individual e separada, tal como é usual em qualquer relação comercial entre empresas. Adicionalmente, aquando da contratualização dos cartões ..., os clientes podem escolher determinados limites para cada utilizador dos cartões e respetivos veículos, quer quanto ao tipo de produto e serviço (i.e. “Produtos autorizados”), quer quanto ao “limite de operação” (i.e. quanto ao valor máximo equivalente de bens e serviços que cada utilizador pode adquirir junto dos Estabelecimentos Aderentes), que estes podem adquirir através do cartão. Os utilizadores do cartão (i.e. os quais são definidos pelo cliente, não pela A...) efetuam a aquisição dos bens e serviços, dentro dos limites acordados e contratados, junto dos Estabelecimentos Aderentes, por conta do cliente, mas em nome da A..., e, deste modo, o titular do cartão (i.e. o cliente) está autorizado a obter aquele bem ou serviço diretamente do Estabelecimento Aderente (i.e. fornecedor) em nome da A... . Aquando da disponibilização dos serviços ou da entrega dos bens, não ocorre qualquer pagamento ao Estabelecimento Aderente, quer por parte do utilizador do cartão, quer por

parte da A..., vindo posteriormente a emissão das faturas emitidas pelos Estabelecimentos Aderentes/fornecedores à A..., nas quais é incluído o respetivo termo de pagamento e vencimento da fatura, e bem assim dos correspondentes comprovativos de pagamento.

13. O cartão ... assume uma mera função de legitimação (i.e. através do utilizador do cartão), em nome da A..., para obtenção do concreto produto/serviço junto dos Estabelecimentos Aderentes - tudo por forma a garantir que o cliente está a efetuar uma aquisição nos termos acordados (i.e. tipo de produto, quantidade, veículo associado, Estabelecimento Aderente, etc.), não sendo nem um meio de pagamento, nem uma forma de financiamento por parte da A... aos seus cliente nem consubstanciando qualquer concessão de crédito da A... aos seus clientes. Em suma, a Requerente defende que o cartão ... assume uma mera função de legitimação (i.e. através do utilizador do cartão), em nome da A..., para obtenção do concreto produto/serviço junto dos Estabelecimentos Aderentes - tudo por forma a garantir que o cliente está a efetuar uma aquisição nos termos acordados (i.e. tipo de produto, quantidade, veículo associado, Estabelecimento Aderente, etc.) e que a A... atua como um agente de comissão de compras, em nome próprio e por conta do seu cliente (i.e. no âmbito de um contrato de comissão).

14. A Requerente entende que a atividade que exerce, agente de comissão de compra, se enquadra na previsão legal dos artigos 14.º n.º2 alínea c) e artigo 28.º da Diretiva do IVA. A questão relativa à transmissão e bens no âmbito dum contrato de comissão, o TJUE já se pronunciou quer no Acórdão de 22 de fevereiro de 2018 do processo C- 665/2016 (Gmina Wroclav)¹ quer no Acórdão de 12 de novembro de 2020 do processo C-734/19 (ITH Comercial Timișoara SRL)² e que pode ser aplicado à A..., e, por isso, esta, tem direito à dedução integral do imposto suportado ao abrigo do artigo 20.º do CIVA nas suas operações passivas como comissionista, ao contrário do entendimento da Requerida (AT).

15. A Requerente foi objeto de um procedimento de inspeção de âmbito parcial, relativo ao período de tributação de M12/2021, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2022..., desencadeada para controlo declarativo, nomeadamente com vista à apreciação do pedido de reembolso de IVA n.º ... no montante de € 2.703.843,40 (dois milhões setecentos três mil oitocentos quarenta três euros quarenta cêntimos).

16. Decorrente do procedimento inspetivo, a AT emitiu um Projeto de Relatório Inspeção

¹ Disponível em <https://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=pt>

² Disponível em <https://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=pt>

Tributária (PRIT), em 02.03.23, no qual considerou, nomeadamente, o seguinte:

“

«(...)

b. *O SP não dispõe dos bens/serviços (Ex: combustível, concessão de portagens) que fatura aos seus clientes finais e cujo IVA suportado na aquisição desses serviços/bens solicita reembolso como se fosse proprietário dos bens ou prestador dos serviços. Além de que para vender combustível teria que estar qualificado como um revendedor de combustível, o qual terá de estar legalmente autorizado para exercer tal atividade pelas autoridades competentes;*

c. *A aquisição dos bens/serviços é efetuada pelos clientes finais diretamente aos fornecedores, os quais por sua vez faturam esses serviços ao SP, sendo este que assume o compromisso de pagamento;*

d. *Relativamente aos bens (Ex: combustível), não há uma entrega efetiva dos bens por parte do SP aos clientes, já que os mesmos adquirem os bens diretamente aos fornecedores, e o SP limita-se a pôr à disposição dos seus clientes, através de cartões, um simples instrumento financeiro que lhes permite comprar esses bens, desempenhando assim apenas um papel de intermediário no âmbito da operação de aquisição desses bens. Deste modo, qualquer operação que não constitua uma entrega/transmissão de bens deve ser considerada como uma prestação de serviços nos termos do n.º 1, do art.º 4.º do CIVA;*

e. *Os custos associados à aquisição dos bens/serviços via cartões ..., acabam por ser efetivamente suportados pelo cliente final, sendo que o SP apenas financia o pagamento antecipado desses custos;*

f. *O SP atua assim como comissionista de compra, intervindo em nome próprio e por conta do cliente na aquisição de serviços e no fornecimento de bens ou produtos nos E.A, facto que está expressamente escrito no contrato efetuado com o cliente»*

tendo concluído que

“o SP presta um serviço financeiro aos seus clientes que se caracteriza pelo financiamento antecipado da compra de bens/serviços”, uma vez que “não há uma entrega efetiva dos bens por parte do SP aos clientes, já que os mesmos adquirem os bens diretamente aos fornecedores, e o SP limita-se a pôr à disposição dos seus clientes, através de cartões, um simples instrumento financeiro que lhes permite cobrar esse bem”,

estando esse serviço financeiro isento ao abrigo das alíneas a) e b) do n.º 27, do artigo 9.º do CIVA, tendo sido indeferido o pedido de reembolso efetuado pela Requerente.

17. A Requerente alega igualmente que os argumentos utilizados pela AT se fundamentam em jurisprudência do TJUE [Acórdão de 15 de maio de 2019 do processo C-235/18 - Vega International Car Transport and Logistic (“VEGA”)]³, mas que a factualidade descrita no referido Acórdão em termos de modelo de negócio, não é aplicável ao caso controvertido, uma vez que no caso VEGA não se estava perante uma situação de contrato de comissão, como no caso controvertido.

18. A Requerente igualmente alega que, apesar de ter exercido o direito de audição, a AT manteve a posição assumida no PRIT (estar-se perante “serviços financeiros”), negando o direito à dedução nos termos dos artigos 19.º e 20.º do CIVA, e, conseqüentemente, o reembolso solicitado no montante de €2.703.840 ser negado, e, efetuar uma correção a favor do Estado daquele montante (regularizações a favor do Estado).

19. Adicionalmente, a Requerente em defesa da sua posição, do direito à dedução de IVA nas suas operações passivas, decorrente da sua atividade de agente de comissão de compra, chama à colação o trabalho de 2022 do D... o qual se pronunciou no sentido de que as conclusões vertidas no Acórdão do caso VEGA não podem ser alargadas a todas as situações em que haja uso de cartões de combustível (similares aos cartões...), uma vez que se terá de se fazer uma análise casuística.

20. A Requerente também não concorda com a interpretação que a AT faz dos n.ºs 1 alínea c) e n.º2 alínea a), todos do artigo 21.º do CIVA no sentido de restringir o direito à dedução de IVA nos inputs suportados pela mesma, uma vez que esses inputs estão diretamente relacionados com a atividade desenvolvida pela A... como comissionista de compra, pelo que o IVA suportado nesses inputs deve ser dedutível e não restringido a dedução do mesmo.

³ Disponível em <https://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=pt>

21. Assim, entende que as correções efetuadas pela AT em sede inspetiva, enfermam de erro quanto aos pressupostos de facto e de direito.

22. A Requerente apresentou reclamação graciosa, não tendo a AT respondido dentro do prazo legal, quatro meses após a submissão da reclamação graciosa, tendo ocorrido indeferimento tácito, dando origem ao presente PPA.

23. A Requerente entende que as transações subjacentes à utilização dos cartões ...(aquisição de bens e serviços) configuram, para efeitos do IVA, uma transmissão de bens – nos termos previstos nos artigos 14.º, n.º 2, alínea a), e 28.º da Diretiva IVA, bem como dos artigos 3.º, n.º 3, alínea c), e 4.º, n.º 4, do Código do IVA –, e bem assim, com direito a dedução integral do imposto suportado, nos termos e para os efeitos dos artigos 19.º e 20.º do Código do IVA, cumprindo-se assim o princípio da neutralidade plasmado em sede de IVA.

24. A Requerente também vem requerer o reenvio prejudicial ao abrigo do artigo 267.º do TFUE, uma vez que está em causa a aplicação de normas comunitárias, Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro do Conselho.

Em síntese, pugna que o presente PPA deva ser procedente e, em consequência:

- a) Ser anulada a decisão aqui impugnada;
- b) Ser anulado o ato tributário de liquidação adicional acima identificado, com os legais efeitos;
- c) Ser a Fazenda Pública condenada a pagar custas arbitrais,
- d) Reenvio prejudicial ao abrigo do artigo 267.º do TFUE.

25. Em conformidade com o disposto na alínea c) n.º 1 do artigo 11.º, do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 27 de agosto de 2024.

26. Em 27 de agosto de 2024, foi a Requerida notificada para apresentar Resposta nos termos do artigo 17.º do RJAT.

Posição da Requerida

27. Em 30 de setembro de 2024, a Requerida enviou para o CAAD a Resposta e Processo Administrativo.

28. A Requerida defendeu-se por impugnação, mantendo os fundamentos constantes no RIT que deram origem a correções aritméticas ao nível de IVA no montante de € 2.703.843,40 das quais, resultou a liquidação ora impugnada. Assim, refere que, conforme é defendido pelos SIT, que a Requerente

“atua ... como comissionista de compra, intervindo em nome próprio e por conta do cliente na aquisição de serviços e no fornecimento de bens ou produtos nos E.A, facto que está expressamente escrito no contrato efetuado com o cliente” e, presta “um serviço financeiro aos seus clientes que se caracteriza pelo financiamento antecipado da compra de bens/serviços, mediante a disponibilização de cartões ... e, portanto, age à semelhança de uma instituição financeira ou de crédito ordinária”,

situação que se encontra abrangida pela isenção de IVA, ao abrigo da subalínea a) do n.º 27) do artigo 9.º do CIVA e que, por isso, não confere o direito à dedução, posição contestada pela Requerente.

29. A Requerida entende que a posição assumida tem respaldo quer a nível da jurisprudência do TJUE⁴ (Acórdão CSC Financial Services de 13 de dezembro de 2001 relativo ao Processo C-235/2000; Acórdão Shipping and Forwarding Enterprise Safe de 8 de fevereiro de 1990 relativo ao Processo C-320/1988; Acórdão Auto Lease de 6 de fevereiro de 2003 relativo ao Processo C-185/01; Acórdão Veja International de 15 de maio de 2019 relativo ao Processo C-235/18) quer a nível da legislação europeia⁵ (Sexta Diretiva - Diretiva 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977 e da Diretiva IVA - Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006) quer a nível doutrinário. No entanto, relativamente ao plasmado no Acórdão VEGA, assume que [os SIT vieram admitir, no ponto X.1.3 do RIT, que,

“[r]elativamente ao exposto no ponto vi. do capítulo X.1, em concordância com as declarações do SP, as conclusões vertidas no Caso “VEGA” não podem ser aplicadas ao caso em concreto, dado que são situações factuais diferentes em que as entidades envolvidas são a empresa-mãe e as suas filiais, não sendo semelhante às relações comerciais efetuadas pelo SP”].

30. Adicionalmente defende que a Requerente

⁴ Disponível em <https://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf?language=pt>

⁵ Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT>

“não dispõe dos bens/serviços (ex: combustível, concessão de portagens) que fatura aos seus clientes finais”

e que

“relativamente aos bens (ex: combustível), não há uma entrega efetiva dos bens por parte do SP aos clientes”

e que por isso as operações levadas a cabo pela Requerente não têm enquadramento no n.º 1 do artigo 14.º da Diretiva IVA, ou no artigo 3.º, n.º 1, do Código do IVA.

Por outro lado, reconhece que por força da alínea c) do n.º 2 do artigo 14.º da Diretiva IVA, é ainda considerada *“entrega de bens”* a transmissão de um bem efetuado nos termos de um contrato de comissão de compra ou de venda, assim como, na legislação portuguesa, ao abrigo da alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA ao abrigo da qual consideram-se transmissões de bens nos termos do n.º 1 deste artigo

“[a]s transferências de bens entre comitente e comissário, efetuadas em execução de um contrato de comissão definido no Código Comercial, incluindo as transferências entre consignante e consignatário de mercadorias enviadas à consignação. Na comissão de venda considera-se comprador o comissário; na comissão de compra é considerado comprador o comitente.”

31. Por outro lado, a Requerida refere que nos termos do artigo 266.º do Código Comercial,

“[d]á-se contrato de comissão quando o mandatário executa o mandato mercantil sem menção ou alusão alguma ao mandante, contratando por si e em seu nome, como principal e único contraente”

e que o Supremo Tribunal de Justiça no Acórdão (STJ), no Acórdão de 09-11-1999, no processo 99A413, se pronunciou no sentido de

*“O contrato de comissão previsto no artigo 266º, do Código Comercial, é um contrato de mandato comercial,
pelo qual se encarrega uma pessoa de praticar, um ou mais actos de comércio, por mandato de outrem, sem representação, no âmbito do artigo 231º, daquele Código”*

assim como o Tribunal da Relação do Porto no Acórdão de 12-09-2022, no processo 2903/20.7T8VFR.P1, a propósito do contrato de comissão, igualmente se pronunciou no sentido de

“O contrato de comissão é um contrato de mandato comercial nos termos do artigo 266º do C.Com., por via do qual o mandatário se obriga a praticar um ou mais atos jurídicos de natureza comercial, por conta de outrem, mas contratando por si e em seu nome como principal e único contraente”.

32. A Requerida refere que efeitos de IVA, o artigo 28.^o da Diretiva IVA estatui que, *“[q]uando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão”*

tendo o TJUE no Acórdão de 4 de maio de 2017, caso Comissão/Luxemburgo, processo C-274/15, n.º 86 e jurisprudência aí referida, declarado que o artigo 28.º da Diretiva IVA

“(…) cria uma ficção jurídica de duas prestações de serviços idênticas fornecidas consecutivamente. Por força dessa ficção, considera-se que o operador, que intervém na prestação de serviços e é o comissário, recebeu, num primeiro tempo, os serviços em causa do operador por conta do qual atua, que é o comitente, antes de, num segundo momento, prestar pessoalmente esses serviços ao cliente”. Além disso, no mesmo aresto, é

afirmado que

“(…) se a prestação de serviços em que um operador intervém for sujeita a IVA, a relação jurídica desse operador com o operador por conta do qual ele age é igualmente sujeita a IVA”

e no que diz respeito à aquisição de bens em virtude de um contrato de comissão de compra o mesmo raciocínio deve ter lugar e no mesmo aresto (processo C-274/15-T), o TJUE pronunciou-se no sentido de

“O mesmo raciocínio se impõe no que se refere à aquisição de bens em virtude de um contrato de comissão de compra, em conformidade com o artigo 14.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 2006/112, igualmente incluído no título IV dessa diretiva. Esta norma cria, portanto, a ficção jurídica de duas entregas de bens iguais efetuadas consecutivamente, as quais relevam do campo de aplicação do IVA”.

⁶ O artigo 28.º da Diretiva de IVA foi transposto para o direito português através do n.º 4 do artigo 4.º do Código do IVA, que preceitua que, *“[q]uando a prestação de serviços for efetuada por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço”*

Assim, segundo o TJUE

“(…) devem estar preenchidas duas condições para que estas disposições se possam aplicar, a saber, por um lado, que exista um mandato em cuja execução o comissário intervém, por conta do comitente, na entrega de bem e/ou na prestação de serviços e, por outro, que haja uma identidade entre as entregas de bens e/ou as prestações de serviços adquiridas pelo comissário e as entregas dos bens e/ou das prestações de serviços vendidas ou cedidas ao comitente” (Acórdão de 12 de novembro de 2020, caso ITH Comercial, processo C-734/19, n.º 51), segundo refere a Requerida.

33. A Requerida chama à colação jurisprudência arbitral – Decisão Arbitral, de 8 de janeiro de 2020 Processo n.º 338/2019-T onde aí é citada doutrina portuguesa - Isabel Vieira dos Reis, in “Alguns Aspetos das Estruturas Comissionistas”, Cadernos IVA 2014, Coordenação de Sérgio Vasques, 2014 segundo a qual:

“[...]

Resulta do que acima dissemos que o contrato de comissão não opera, juridicamente, a transmissão e bens entre comitente e comissário; efetivamente, neste contrato, o comitente contrata o comissário para a venda e/ou compra de bens junto do mercado. Como nos dá conta Isabel Vieira dos Reis, a questão da extensão dos efeitos jurídicos dos atos praticados pelo mandatário comercial suscitou debate doutrinal, discutindo-se «se estávamos perante uma situação de dupla transferência da propriedade dos bens do mandante para o mandatário e deste para o cliente ou se a transferência desses efeitos ocorria diretamente do mandante para o cliente.

Concluiu alguma doutrina que, no mandato comercial, e no que respeita aos efeitos reais do contrato, o ato de aquisição ou alienação praticado pelo mandatário em nome próprio tem eficácia direta na esfera jurídica do mandante, ao contrário do consagrado no mandato sem representação civil na medida que é a tese da dupla transferência que se encontra vertida no artigo 1181.º do Código Civil. É esta a tese (da transferência direta) que a doutrina internacional tem vindo a preconizar em sede do IVA e que se encontra consagrada no Código do IVA».

No entanto, para efeitos de IVA, o legislador tributário ficciona que estamos perante duas transmissões de bens sucessivas – uma entre o comitente e o comissário e outra entre este e o

cliente –, ainda que, juridicamente, a propriedade dos bens se transmita diretamente do comitente para o cliente; por isso é que a alínea c) do n.º 3 do artigo 3.º do Código do IVA assimila à transmissão de bens as transferências de bens entre comitente e comissário, efetuadas na execução de um contrato de comissão.

O valor tributável nas transmissões de bens entre comitente e comissário ou entre comissário e comitente será, respetivamente, o preço de venda acordado pelo comissário diminuído da comissão e o preço de compra acordado pelo comissário aumentado da comissão, como estatui o artigo 16.º, n.º 2, alínea e), do Código do IVA; como salienta Isabel Vieira dos Reis, «como base de cálculo da comissão, à percentagem das vendas realizadas são por vezes associados alguns gastos que as partes entendem dever ser suportados pelo comitente, razão pela qual são igualmente considerados na comissão».

O comitente e o comissário devem proceder à emissão de faturas relativamente às operações realizadas no âmbito do contrato de comissão, nos termos do disposto nos artigos 29.º, n.º 1, alínea b) e 36.º do Código do IVA. O IVA é devido e exigível no momento em que o comissário coloca os bens à disposição do seu

adquirente, como resulta do disposto no artigo 7.º, n.º 5, do Código do IVA.

[...]"

34. A Requerida defende que, apesar da posição dos SIT sobre a matéria ser a que dá integral cumprimento à legislação comunitária e nacional, requer o reenvio prejudicial previsto no artigo 267.º do TFUE, para então se concluir pelo acerto da posição assumida pelos SIT e, pela improcedência do PPA.

35. A Requerida defende não haver lugar a juros indemnizatórios, uma vez que não estão reunidos os pressupostos para tal, i.e., compensar o contribuinte pelo pagamento indevido de uma prestação tributária ou mesmo, pelo atraso na restituição oficiosa de tributos por parte da AT.

36. Quanto à produção e prova testemunhal, defende que a mesma deve ser indeferida por inútil e que nos presentes autos, a discussão a ser feita é sobre questões de Direito sendo suficiente a prova documental existente.

Peticona que o PPA seja julgado improcedente, com todas as devidas e legais consequências, nomeadamente, a absolvição da Requerida do pedido.

37. Por despacho arbitral de 21 de novembro de 2024, foi marcada para 7 de janeiro de 2025, pelas 10h no CAAD, a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, vindo a mesma a ser transferida para 27 de janeiro às 15h no CAAD.

38. Em 27 de janeiro de 2025, pelas 15h realizou-se a reunião no CAAD. Foram inquiridas as testemunhas arroladas: E... (1ª testemunha) e F... (3ª testemunha) tendo as mesmas respondido às questões levantadas pelo Representante da Requerente, Requerida e Tribunal. O Mandatário da Requerente prescindiu da 2ª testemunha por si arrolada – G... Requerente e Requerida foram notificadas pelo Tribunal para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias, direito que estas vieram a exercer e nas quais sublinharam os argumentos anteriormente aduzidos. O Tribunal designou, ao abrigo do n.º2 do artigo 21.º do RJAT, a data de 27 de fevereiro de 2025 (27-02-2025) para a prolação da decisão arbitral.

II. SANEAMENTO

1. O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos do disposto na alínea a) n.º 1 do artigo 2.º e artigos 4.º e 5.º, todos do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. O processo não enferma de nulidades processuais, nem existem exceções dilatórias ou perentórias ou questões prévias que obstem à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

1. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é um sujeito passivo sediado em Espanha com o VAT n.º ES –..., estando registado em território nacional como entidade não residente, sem estabelecimento estável (NRSEE) e sem representante fiscal nomeado, nos termos do artigo 30.º do CIVA, pelo que em sede de IRC, apenas se encontra obrigada ao pagamento de imposto nos termos do n.º 3, do artigo 4.º do CIRC. Para efeitos de IVA encontra-se registada por opção, no regime normal de periodicidade mensal, previsto na alínea a), do n.º 1, do artigo 41.º do Código do IVA, conforme o cadastro de IVA, desde 2000-03-01, cfr. Ponto III.1.1 do RIT⁷ anexo ao PA
- b) A Requerente tem como objeto a intermediação em contratos de prestação de serviços e vendas de bens no âmbito do desenvolvimento de uma atividade instrumentalizada através da emissão de cartões (Cartões...) para clientes profissionais do setor dos transportes e da mobilidade na Europa. Associado ao Cartão ... estão serviços e fornecimento de bens que a Requerente negocia, em nome próprio e por conta dos seus clientes, um conjunto alargado de descontos, termos de pagamento e comissões com os diferentes fornecedores desses serviços e bens (chamados “Estabelecimentos Aderentes”), cfr. DOC. 2 anexo ao PPA, a ser disponibilizados aos clientes da Requerente, titulares do Cartão ...;
- c) Após a contratualização dos bens e serviços a fornecer pelos Estabelecimentos Aderentes aos clientes da Requerente, esta, contratualiza individualmente com os seus clientes um conjunto de deveres e obrigações sob a forma de cláusulas contratuais assumidos quer por ela quer pelos seus clientes (1. Objeto do Contrato; 2. Duração; 3. Obrigações do Cliente; 4. Utilização do Meio de Pagamento; 5. Condições Económicas de Utilização, Comissão e Faturação dos M.P.; 6. Faturação; 7. Pagamento, 8. Falta de Pagamento; 9. Obrigação de Guarda, Conservação e Utilização e 10. Incidentes; 11. Resolução do Contrato; 12.Devolução dos M.P.; 13. Devolução dos M.P.; 14. Cessão de Direitos e Compensação; 15. Modificação de Condições; 16. Política de Privacidade e 17. Jurisdição) e que constam do DOC. 3 anexo ao PPA - CONTRATO DE ATRIBUIÇÃO E USO DE MEIOS DE PAGAMENTOS EMITIDOS /GERIDOS /COMERCIALIZADOS PELA A... (doravante designado por DOC. 3).
- d) No DOC. 3 está estabelecido nas cláusulas abaixo identificadas que

“

⁷ RIT - Relatório de Inspeção Tributária

I. A A... é uma sociedade comercial a qual tem como atividades principais as de promoção, serviços e gestão, atuando como Comissionista de compra do Cliente para a aquisição por este de bens e serviços nos (...) Estabelecimentos Aderentes (Postos de Abastecimento, Oficinas, Concessionários, Inspeções Técnicas de Veículos ou ITV, etc.) - doravante E.A.

II. O Cliente solicitante declara que detém as faculdades e capacidades, designadamente que detém a qualidade e os poderes em que atua e outorga, e com as quais intervém bem como assume e declara que a relação contratual com a A... é exclusivamente de carácter profissional/comercial.

III. O Cliente autoriza a A... e a B..., a partir da presente data, enquanto as relações comerciais entre as duas partes continuarem a existir e estiverem pendentes de cumprimento as obrigações daí decorrentes, a enviar ordens periódicas à instituição financeira ou bancária do Cliente para debitar no número da respetiva conta bancária, aqui indicado, os pagamentos periódicos através da emissão de faturas, recibos ou débitos. O Cliente aceita a não aplicação do prazo de reembolso das operações de pagamento previsto no art.º 117º do Decreto-Lei n.º 91/2018, de 12 de novembro, o qual aprovou o Regime Jurídico dos Serviços de Pagamento, pelo que o Cliente, estando em causa operações de débitos diretos entre empresas, não tem direito ao reembolso pelo seu Banco, após a sua conta ter sido debitada, mas tem o direito de exigir ao seu Banco que a conta não seja debitada até ao dia em que o pagamento é devido. O Cliente compromete-se, em caso de revogação da ordem de domiciliação ou de qualquer outra circunstância que possa afetar a eficácia da mesma, a informar de imediato a A..., através de qualquer forma escrita que possa certificar a sua receção.

(...)

IV. A presente relação contratual baseia-se na atuação da A... como comissionista em nome do CLIENTE, (...) mediante a utilização dos meios de pagamento emitidos e/ou geridos pela empresa comercial – não financeira –A..., para o pagamento, em nome próprio e por conta do Cliente, do preço na aquisição de bens ou contrapartida de serviços que interessam ao Cliente (...),

Considerando que as aquisições concretas de bens e serviços são efetuadas, pelo Cliente nos E.A., sem a presença nem a intervenção da A.../B..., e que a A.../B... assume o pagamento pontual das faturas emitidas pelos E.A. através da mera

apresentação dos débitos correspondentes às operações realizadas pelo Cliente/Utilizador (...)

e

“

1.1 - O Cliente designa a A... e/ou a qualquer outra Sociedade do Grupo B... ou com este associada, como Comissionista de compra, intervindo em nome próprio e por conta do Cliente na aquisição de serviços e no fornecimento de bens ou produtos nos E.A”,

assim como os SIT, no ponto III.13 – Enquadramento Fiscal da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo do RIT anexo aos autos, pronunciam-se no sentido de

“f. O SP atua assim como comissionista de compra, intervindo em nome próprio e por conta do cliente na aquisição de serviços e no fornecimento de bens ou produtos nos E.A, facto que está expressamente escrito no contrato efetuado com o cliente.”,

pelo que ficou provado que, quer através de prova documental quer através de depoimento de testemunhas, a Requerente para além de ser a entidade gestora dos Cartões ..., também exercia funções de comissionista de compra, intervindo em nome próprio e por conta dos seus clientes, nas interações que estabelecia com os Estabelecimentos Aderentes com vista a estes fornecerem bens e serviços aos seus clientes, de acordo com o previamente acordado entre ela, Requerente, e os Estabelecimentos Aderentes.

- e) Por outro lado, uma vez acordadas as condições contratuais entre a Requerente e o seus Clientes, estes passarão a ser titulares dum Cartão ... que dará acesso a um portfólio de serviços e bens prestados fornecidos pelos Estabelecimentos Aderentes que compreendem o fornecimento de combustível, serviços de oficina, portagens, etc, cfr. cláusula 3 do DOC. 3 anexo ao PPA.
- f) Quando o acordo contratual seja relativo a clientes com domicílio fiscal em território nacional, é celebrado um contrato tripartido entre o cliente, a B... Portuguesa⁸ e a A... – cfr. Documento n.º 3, nos termos do qual os bens e serviços obtidos fora de Portugal são faturadas pela A... ao cliente, e os bens e serviços obtidos em território nacional são

⁸ B... corresponde à entidade B... S.A. com o NIF..., cfr. ponto III.1.1 Enquadramento legal do RIT anexo ao PA.

faturadas pela A... à B...⁹, que, por sua vez, fatura ao cliente. Quando o cliente tenha domicílio fiscal fora de Portugal, é efetuado um contrato entre o cliente e a A..., quer quanto ao fornecimento de combustível, quer quanto aos serviços de portagem eletrónica, nos termos do qual os bens e serviços são diretamente faturados pela A... aos seus clientes - independentemente do local onde aqueles bens e serviços são adquiridos ou prestados, cfr. cláusula 1. Objeto do Contrato do DOC. 3 anexo ao PPA.

- g) Quando os clientes da Requerente pretendem adquirir um determinado bem ou serviço, deslocam-se a um Estabelecimento Aderente, o qual lhes fornecerá diretamente, mediante a identificação do utilizador com o cartão ..., sendo-lhes entregue, por parte do estabelecimento, uma Guia de Entrega com a descrição dos bens e serviços fornecidos – cfr. cláusula 4.1 do contrato tripartido (A.../B... /CLIENTES) constante dos autos como DOC. 3 e DOC. 4 anexos ao PPA. Posteriormente, na periodicidade acordada entre a Requerente e os Estabelecimentos Aderentes, estes, emitem à Requerente a correspondente fatura relativa aos consumos efetuados pelos Clientes da Requerente, tendo por base as condições contratuais acordadas entre os Estabelecimentos Aderentes e a Requerente. Em seguida, a Requerente emite uma fatura periódica ao seu cliente, acompanhada do respetivo anexo detalhado - no qual, os clientes podem verificar, num só documento, todos os consumos realizados com a utilização dos cartões emitidos pela Requerente, bem como, os montantes cobrados naquele período, os quais têm em consideração tanto o custo de aquisição daqueles bens ou serviços acrescidos da comissão debitada pela A...- cfr. Cláusula 5.2 do contrato tripartido junto como DOC.3 anexo ao PPA e depoimento das testemunhas inquiridas na sessão de 27 de janeiro de 2025.
- h) A data de vencimento da fatura emitida pela Requerente aos seus clientes é anterior à data de vencimento da fatura emitida pelos fornecedores (Estabelecimentos Aderentes), conforme é referido pela Requerente no PPA, dando como exemplo o caso das portagens, em que o pagamento por parte da Requerente acordado com as concessionárias através da Via Verde é de 30 dias, cfr. DOC. 5 anexo ao PPA, e o pagamento dos clientes é inferior, conforme depoimento das testemunhas inquiridas na sessão de 27 de janeiro de 2025 e

⁹ De acordo com o DOC. 3 está previsto na cláusula 6. Faturação no ponto 6.1 que “6.1- A A... (no caso de aquisições ou transações realizadas fora de Portugal), e a B... (no caso de aquisições ou transações realizadas em Portugal), emitirão as faturas através de faturação eletrónica (“pdf”, “e-fatura” ou outros). Caso não seja aceite pelo Cliente a faturação eletrónica, o custo mínimo de gestão do contrato e despesas administrativas, com o envio da fatura em papel, é de um euro e meio por fatura. A emissão e o envio de faturas adicionais em papel (segunda via, retificativas por motivos alheios à B..., etc.) solicitadas pelo Cliente terão um custo de seis euros por fatura.”

DOC. 6 anexo ao PPA. Por outro lado, relativamente a fornecimento de bens e serviços nos Estabelecimentos Aderentes da rede B... em Portugal, em que um cliente da Requerente (titular dum Cartão ...) abasteça combustível em Portugal junto dum posto de combustível da rede B..., o fornecedor do combustível fornecido – B...- fatura a Requerente com um prazo de pagamento de 15 dias, cfr. DOC. 7 anexo ao PPA, e a Requerente fatura os seus clientes com um prazo de vencimento de 10 dias, cfr. DOC. 8 anexo ao PPA.

- i) Tendo em conta quer a factualidade descrita nos autos relativamente à atividade levada a cabo pela Requerente acompanhada de prova documental constante nos mesmos, quer da prova testemunhal e da informação apurada pelos SIT em sede de procedimento inspetivo no qual é referido no ponto IV.1 Origem do crédito de imposto do RIT anexo ao PA que

“O sujeito passivo apresenta uma situação de crédito de imposto (imposto liquidado inferior ao imposto dedutível) no período em análise, que se deve a um desajuste temporal entre o momento em que o SP recebe as faturas de compra e o momento em que emite as faturas de venda. Isto é, considerando a atividade do SP, o mesmo apenas emite faturas de venda aos clientes finais assim que recebe as faturas dos fornecedores com os consumos efetuados pelos clientes através dos cartões ..., pelo que origina um desfasamento temporal entre a liquidação e a dedução do IVA que não ocorrem sempre no mesmo período, gerando crédito de imposto. “,

ficou provado que subjacente ao modelo de gestão implementado pela Requerente, havia um desfazamento temporal entre as datas de vencimento das faturas emitidas pela Requerente aos seus clientes e as datas de vencimento das faturas emitidas pelos fornecedores (Estabelecimentos Aderentes) à Requerente em que aquelas (A.../Clientes) eram inferiores às existentes entre os Estabelecimentos Aderentes/Requerente.

- j) Quanto à utilização do Cartão ... pelos Clientes da Requerente, convém chamar à colação o que está previsto na cláusula 3.4 do DOC. 3 anexo ao PPA:

“

3.4 - O Cliente compromete-se a utilizar cada Cartão unicamente para o abastecimento ou utilização imediatos do veículo cuja matrícula figure no mesmo com as seguintes especificações: Os Cartões A... podem ser de gasóleo profissional ou não, existindo em ambos os casos as modalidades:

- a) O cartão ... pode ser utilizado para a aquisição de todos os tipos de fornecimentos, bens e serviços;*

(...)“

pelo que não poderá interpretar-se a partir da cláusula em análise que o Cartão ... funciona quer como meio de pagamento quer como fonte de financiamento da Requerente aos seus Clientes, posição essa defendida pela Requerente em sede de audição prévia ao Projeto de Relatório de Inspeção Tributária (PRIT) proferido no âmbito da ordem de serviço n.º OI2022... desencadeada para controlo declarativo da Requerente decorrente dum pedido de reembolso de IVA no montante de €2.703.843,40 (dois milhões setecentos três mil oitocentos quarenta três euros quarenta cêntimos) onde se refere, nomeadamente¹⁰,

“23. Contrariamente ao entendimento da AT, a Requerente não oferece qualquer possibilidade. de pagamento a crédito, aos seus clientes, através da utilização do cartão ..., ou seja, a sua atividade não comporta a concessão ou negociação de créditos com vista ao financiamento dos clientes. de forma (sequer) similar ao que uma entidade financeira faz.

(...)

33. Mais se ressalva que, aquando da disponibilização dos serviços ou da entrega dos bens, não ocorre qualquer pagamento ao Estabelecimento Aderente, quer por parte do utilizador do cartão

(...)

38. Com efeito, o cartão ... não representa um meio de pagamento propriamente dito, mas tão - só uma autorização (automática) de recolha do bem ou obtenção do serviço pelo cliente, assumindo aquele, nesta medida, uma mera função de legitimação do cliente (i.e. através do utilizador do cartão) para obtenção do concreto produto/serviço junto dos Estabelecimentos Aderentes em nome da A..., por forma à garantir que o cliente está efetuar uma aquisição de acordo com os termos acordados com esta (i.e, tipo de produto, quantidade, veículo associado, Estabelecimento Aderente, etc.).”

vindo os próprios SIT no ponto III.1.2 Descrição da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo no RIT anexo ao PA acerca da função dos cartões emitidos e geridos pela Requerente, pronunciarem-se nos seguintes termos:

“

¹⁰ Cfr. Documento Anexo 1 N.º Páginas 58 Direito de Audição ao PRIT a fls. 27/86 do RIT constante do PA (Processo Administrativo).

1. *Os cartões “...” tratam-se de verdadeiros cartões de fidelização dos seus clientes profissionais, (...), com uma utilização generalizada nas estações de serviço do próprio grupo B... ou mesmo de terceiros, mediante acordos. (...) Não são um simples mecanismo de gestão;*
2. *Aqueles que utilizam estes cartões de combustível são clientes do operador e não das estações de serviço que os fornecem, as quais podem ter uma grande variedade de contratos com o operador;*
3. *Estes cartões de combustível representam uma forma simples e eficiente de facilitar o fornecimento de combustível aos clientes de transporte/logística, que podem reabastecer em toda a rede de estações dos operadores e receber uma fatura subsequente em intervalos acordados.*

Resumidamente, em termos de fluxo económico das operações, verifica-se que o SP emite faturas aos clientes finais (utilizadores dos cartões ...) consoante as faturas/extratos emitidos pelos seus fornecedores (Ex: J..., Via Verde, ..., B..., entre outros) relativamente às aquisições e/ou transações efetuadas por cada cliente através dos cartões.

Relativamente aos principais clientes, o SP apresenta relações comerciais essencialmente com as seguintes entidades: “H..., NIF ...”; I... LIMITED, NIF ... e “B... SA, NIF ...”.

Quanto aos principais fornecedores, o SP apresenta em território nacional os seguintes fornecedores: “J..., S.A., NIF...”; “K..., S.A., NIF ...”; “L... S.A., NIF ...”; “B... SA, NIF ...” e “M... S A, NIF... “

As testemunhas confirmaram que a função do referido cartão era um meio de proporcionar o acesso aos bens e serviços fornecidos pelos Estabelecimentos Aderentes aos utilizadores do Cartão ..., negando que os mesmos constituíssem um meio de pagamento.

Assim, tendo em conta toda a factualidade descrita, prova documental apresentada e prova testemunhal, é convicção deste Tribunal Arbitral que a finalidade do Cartão ... era o de proporcionar a disponibilização de serviços e entrega de bens pelos Estabelecimentos Aderentes aos utilizadores dos referidos utilizadores dos Cartões ... de acordo com as condições contratuais estabelecidas entre a Requerente e os seus clientes, não sendo os mesmos utilizados como meio de pagamento.

k) No ponto 7. Pagamento do DOC.3 está plasmado o seguinte:

“

7. Pagamento

7.1- Os débitos emitidos pela A.../B... serão efetuados na conta aqui indicada ou na conta definida por escrito. O Cliente autoriza a A.../B..., a partir da data do contrato, enquanto as relações comerciais continuarem entre ambas as partes e estiverem pendentes de cumprimento as obrigações daí decorrentes, a enviar ordens periódicas à sua instituição financeira para debitar no seu número de conta bancária os pagamentos periódicos através da emissão de faturas, recibos ou débitos.

7.2- O Cliente aceita a não aplicação do prazo de devolução de recibos previsto no art.º 117º do R.J.S.P., pelo que o Cliente, termos dos artigos 119º, 120º e 121º do R.J.S.P., estando em causa operações de débitos diretos entre empresas, não tem direito ao reembolso pelo seu Banco, após a sua conta ter sido debitada, mas tem o direito de exigir ao seu Banco que a conta não seja debitada até ao dia em que o pagamento é devido. O Cliente compromete-se a informar imediatamente a A.../B..., em caso de revogação da ordem de domiciliação ou de qualquer outra circunstância que possa afetar a sua vigência e/ou eficácia, através de qualquer forma escrita que possa certificar a sua receção.”

provando-se que os pagamentos efetuados pelos clientes à Requerente assumem a forma de pagamento através de débito em conta fornecida pelos mesmos aquela, mediante prévia autorização daqueles (clientes).

l) A Requerente apresentou pedido de reembolso de IVA n.º ... referente ao período 2021.12 no montante de € 2.703.843,40 (dois milhões setecentos três mil oitocentos quarenta três euros quarenta cêntimos). Na sequência do pedido efetuado, houve lugar ao procedimento inspetivo de comprovação/verificação interno de âmbito parcial, nos termos da alínea a), do n.º 1, do artigo 12.º, alínea a), do artigo 13.º e alínea b), do n.º 1, do artigo 14.º, todos do RCPITA, respetivamente, credenciado pelo OI 2022... .

m) Em sede de PRIT propõe-se uma correção de IVA, no montante de €2.703.843,40 (dois milhões setecentos três mil oitocentos quarenta três euros quarenta cêntimos), conforme quadro seguinte:

Período	Valores Declarados na DP			Correção	Valores Corrigidos na DP	
	Campo 40	Campo 61	Campo 94	Campo 41	Campo 41	Campo 93

2021.12	€ 800.227,20	€ 2.012.350,92	€ 2.703.843,40	€ 2.703.843,40	€ 2.703.843,40	€0,00
Total das correções em 2021.12				€ 2.703.843,40		

com o fundamento de IVA indevidamente deduzido, ao abrigo do n.º2 do artigo 19.º conjugado com a al. a) do n.º1 do artigo 20.º, ambos do CIVA, tendo sido proposto a correção desse IVA na declaração periódica do pedido de reembolso (2021.12), a qual irá resultar em insuficiência de crédito e, conseqüentemente, o indeferimento do pedido de reembolso de IVA n.º... .

- n) A Requerente foi notificada para o exercício do direito de audição ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), conjugado com a alínea e), do n.º 1 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT), o que veio a exercer.
- o) A AT manteve a proposta de correção de IVA constante no PRIT. Assim, no ponto X.3 Conclusões- Correções em sede de IVA, a AT pronunciou-se no sentido de *“Em conformidade com as conclusões citadas no capítulo X.2 do presente relatório, os argumentos apresentados pelo SP em Direito de Audição não foram suscetíveis de alterar as correções propostas no Projeto Relatório, pelo que se mantém a correção proposta em sede de IVA, no valor total de €2.703.843,40, conforme quadro n.º 2 do capítulo V. do presente relatório. Assim, propõe-se o indeferimento do pedido de reembolso n.º..., no valor de €2.703.843,40, pelo que a correção aritmética do IVA indevidamente deduzido será efetuada no período de 2021.12 de acordo com os valores apresentados no quadro n.º 2, do capítulo V. do presente relatório.”*
- p) Resultante do indeferimento do pedido de reembolso no valor de €2.703.843,40 (dois milhões, setecentos e três mil, oitocentos e quarenta três euros e quarenta cêntimos), a AT emitiu a liquidação adicional de IVA n.º ..., de 18.08.2023, no montante de €2.703.843,40 (dois milhões, setecentos e três mil, oitocentos e quarenta três euros e quarenta cêntimos) referente ao período de tributação 12/2021- cfr DOC. 1 anexo ao PPA;
- q) A Requerente apresentou Reclamação Graciosa, cfr. DOC. 9 anexo ao PPA, correspondente ao Processo n.º ...2023... do Serviço de Finanças, tendo início o respetivo procedimento em 21 de novembro de 2023, cfr. fls 1/311 a 27/11 do ficheiro

RG...2023...+Total+de+311+Pags+GPS.pdf constante do PA, onde reiterou tudo o que já tinha defendido em sede de direito de audição ao PRIT.

- r) Não houve resposta por parte da AT à reclamação graciosa dentro do prazo previsto no artigo 57.º da LGT, quatro meses, tendo por isso ocorrido indeferimento tácito ao abrigo do artigo 106.º do CPPT.
- s) A Requerente apresentou o PPA ao abrigo da al. a) n.º1 do artigo 10.º do RJAT.

§2 – *Factos não provados*

- 2. Com relevo para a decisão da causa, não existem factos que se tenham considerados como não provados.

§3 – *Fundamentação da fixação da matéria de facto*

- 3. Ao Tribunal Arbitral compete seleccionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não existindo um dever de pronúncia quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
- 4. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, constantes no processo administrativo, da prova testemunhal e de acordo com as regras da experiência de vida (cf. alínea e) artigo 16.º, do RJAT, e n.º 4 do artigo 607.º, do CPC, aplicável *ex vi* alínea e) n.º 1 do artigo 29.º, do RJAT). As testemunhas – E... e F... – aparentaram depor com isenção e com conhecimento dos factos dados como provados.
- 5. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas

partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT. Nestes termos, tendo em conta as posições assumidas pelas partes, prova documental e testemunhal junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

Tendo em conta a posição das partes e a matéria de facto dada como assente, as questões a decidir são:

- A. Procedência ou não do Pedido Arbitral
- B. Anulação do ato tributário da Liquidação Adicional controvertida
- C. Reenvio Prejudicial ao TJUE ao abrigo do artigo 267.º do TFUE
- D. Custas Arbitrais

Acessoriamente, e refira-se apenas por mero dever de pronúncia, ainda se poderiam colocar as seguintes questões:

- a) As vendas de combustível feitas ao abrigo deste mecanismo «comissionista» não identificam nem qualificam tributariamente a limitação da dedução dos combustíveis não elegíveis e combustíveis com dedução a 50% constantes do artigo 21.º n.º 1 alínea b) do CIVA.
- b) A relação de fornecimento de combustível pela B... ao fornecedor de combustível não aparece identificada e desconhecemos se tem ou não fatura o que dificulta a qualificação no contrato comissão e poderá levar a «venda/fornecimento de combustível» sem relação com o contrato analisado. Estaríamos perante uma situação de planeamento fiscal abusivo.

Isto determinaria que, a Requerida, deveria ter feito uso do artigo 38. n.º 2 da LGT e não da natureza financeira da operação que não existe. No entanto, é entender deste Tribunal que se deve cingir ao peticionado, sob pena de haver excesso de pronúncia, pelo que sobre este assunto não vai pronunciar-se.

Assim,

B. Procedência ou não do Pedido Arbitral

1. Relativamente a esta questão, há que analisar qual o tipo de atividade levada a cabo por parte da Requerente na sua ótica e na ótica da Requerida e qual a função desempenhada pelo Cartão ... associado à atividade da Requerente.

Atividade Exercida - Posição da Requerente

2. A Requerente entende que a sua atividade é exercida no âmbito de um contrato de comissão (contrato de mandato comercial plasmado no artigo 266.º do Código Comercial ao abrigo do qual o mandatário se obriga a praticar um ou mais atos jurídicos de natureza comercial, por conta de outrem, mas contratando por si e em seu nome como principal e único contraente, cfr. Acórdão da Relação do Porto, de 09/12/2022, no âmbito do processo n.º 2903/20.20.7T8VFR.P1) no qual assume o papel de comissionista atuando em seu próprio nome, mas por conta dos seus clientes. A referida atividade de comissionista encontra-se enquadrada nos artigos 14.º n.º2 alínea c) e 28.º da Diretiva do IVA¹¹, uma vez que os referidos normativos, versam sobre o enquadramento em IVA da atividade de comissionista. Defende que o legislador Europeu no artigo 14.º da Diretiva IVA no seu n.º1 estatui que

“ [e]ntende-se por «entrega de bens» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.” e no n.º2 do mesmo artigo que “[p]ara além da

¹¹ Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, disponível em <https://curia.europa.eu/>.

operação referida no n.º 1, são consideradas entregas de bens as seguintes operações: (...) c) A transmissão de um bem efetuada nos termos de um contrato de comissão de compra ou de venda” e no artigo 28.º da Diretiva do IVA estatui que “[q]uando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.”.

3. Adicionalmente defende que uma transação efetuada com recurso a um cartão de combustível para que possa ser equiparada a um fornecimento de bens ou prestação de serviços – ao invés de um serviço financeiro –, será necessário que i) o emitente do cartão (comissário) aja em nome próprio, mas por conta do cliente, e ii) que aja em troca da respetiva contrapartida económica (i.e. comissão). Por outro lado, a propósito do contrato de comissão, o TJUE no caso *Commission v Luxembourg*¹², pronunciou-se no seguinte sentido

“a disposição do artigo 14.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA designa um contrato de comissão e cria a ficção jurídica de duas entregas de bens idênticas efetuadas consecutivamente e abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA”.

4. Igualmente, o legislador nacional, aquando da respetiva transposição para o direito interno da Diretiva IVA relativamente à transferência de bens no âmbito de um contrato de comissão, artigo 3.º n.º3 al. c) do CIVA, acolheu o mesmo entendimento vertido na Diretiva IVA no artigo 14.º n.ºs 1 e 3, ao preceituar no ordenamento jurídico-tributário português que

“[c]onsideram-se ainda transmissões de bens, nos termos do n.º 1 deste artigo: (...) c) As transferências de bens entre comitente e comissário, efectuadas em execução de um contrato de comissão definido no Código Comercial, (...). Na comissão de venda considera-se comprador o comissário; na comissão de compra é considerado comprador o comitente”, cfr. alínea c), do n.º 3, do artigo 3.º, do Código do IVA,

e bem assim

¹² Caso TJUE C-274/15, *Commission v Luxembourg*, parágrafo 88, disponível em <https://curia.europa.eu/>.

“[q]uando a prestação de serviços for efectuada por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço”, cfr. n.º 4 do artigo 4.º, do Código do IVA. Assim, o CIVA prevê (de igual modo) que opere a ficção legal da existência de duas transações sucessivas (i.e. efetuadas no âmbito de uma operação de comissão), sujeitando-as ao mesmo tratamento para efeito do IVA - ou seja, que sejam ambas consideradas uma entrega de bens ou prestação de serviços nos termos gerais.

5. Adicionalmente, em termos doutriniais¹³, é entendimento unânime que

“(…) na venda de bens à comissão, o legislador tributário ficciona que estamos perante duas transmissões sucessivas – uma entre o comitente e o comissário e outra entre este e o cliente –, ainda que, na verdade, em termos jurídicos, (…), a propriedade dos bens se transmita diretamente do comitente para o cliente”

concluindo que

“[n]os termos do Código do IVA, e conforme estabelecido no artigo 3.º, n.º 3, alínea c), são assim ainda consideradas transmissões de bens a transferência dos mesmos entre o comitente e o comissário (…)”.

6. Ainda quanto ao conceito de transferência de bens para efeitos do artigo 14.º n.º2 da Diretiva IVA, o TJUE pronunciou-se no sentido de que

“a definição da operação prevista no Artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da referida diretiva não se refere ao «poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário», como está em causa no artigo 14.º, n.º 1, da mesma diretiva” (parágrafo 35)

acrescentando que

“para efeitos do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA, e caso os outros requisitos previstos nessa disposição estejam preenchidos, para que uma operação

¹³ ISABEL VIEIRA DOS REIS, “Alguns Aspectos das Estruturas Comissionistas”, *Cadernos do IVA 2014*, Almedina, 2014, página 221 e 222.

seja considerada uma «entrega de bens» tributável basta que exista a transmissão da propriedade do bem no sentido de transmissão formal” (parágrafo 41)¹⁴

7. Por outro lado, relativamente à temática das operações abrangidas por um contrato de comissão, a Requerente chama à colação o Acórdão ITH¹⁵ do TJUE onde este se pronuncia acerca do alcance do artigo 14.º n.º2 al.c) da Diretiva do IVA no sentido de

“devem estar preenchidas duas condições para que estas disposições se possam aplicar, a saber, por um lado, que exista um mandato em cuja execução o comissário intervém, por conta do comitente, na entrega de bem e/ou na prestação de serviços”

e bem assim

“que haja uma identidade entre as entregas de bens e/ou as prestações de serviços adquiridas pelo comissário e as entregas dos bens e/ou das prestações de serviços vendidas ou cedidas ao comitente” (parágrafo 51)

e que

“os bens e/ou os serviços que lhe são prestados sejam transmitidos ao comitente. Isto implica não só (...), que haja identidade entre as operações em causa, mas também que haja, se for caso disso, uma transferência do direito de propriedade a elas associado” (parágrafo 54).

8. Tendo em conta quer a legislação europeia quer a legislação nacional quer a jurisprudência do TJUE acerca do contrato de comissão, a atividade levada a cabo pela Requerente (comissionista de compra) tem pleno enquadramento na ficção legal estabelecida pelo legislador tributário para efeitos do IVA, segundo a qual, essa atividade é composta duas transações independentes (i.e. do fornecedor para o comissário, e do comissário para o

¹⁴ Acórdão Gmina Wrocław (Gmina), de 13 de junho de 2018 Processo C-665/16, disponível em <https://curia.europa.eu/>.

¹⁵ Acórdão ITH Comercial Timișoara SRL (ITH), de 12 de novembro de 2020, Processo C-734/19, disponível em <https://curia.europa.eu/>.

cliente [i.e. comitente]), não obstante os bens se transmitam diretamente do fornecedor para o cliente, desde que, para tal, se verifique o preenchimento cumulativo das condições aludidas pelo TJUE - a saber:

- i) Que haja um acordo entre o fornecedor e o comissário;
- ii) Que se verifique a transferência legal da propriedade dos bens, e;
- iii) Que as transações associadas ao fornecimento sejam semelhantes.

9. Por outro lado, defende que devido aos termos de pagamento fixados por um lado entre a Requerente e os fornecedores de bens e serviços (Estabelecimentos Aderentes), e, entre a Requerente e os seus clientes, a utilização do Cartão ... não comporta em si mesmo um meio de pagamento nem a concessão ou negociação de crédito concedido aos seus clientes, e, por isso, não concorda com a posição da AT segundo a qual a Requerente exerce uma atividade financeira através de concessão de crédito aos seus clientes.

Atividade Exercida - Posição da Requerida

10. A Requerida defende que a Requerente não dispõe dos bens/serviços (Ex: combustível, concessão de portagens) que fatura aos seus clientes finais e cujo IVA suportado na aquisição desses serviços/bens solicita reembolso como se fosse proprietário dos bens ou prestador dos serviços. Além de que para vender combustível teria de estar qualificada como um revendedor de combustível, o qual terá de estar legalmente autorizado para exercer tal atividade pelas autoridades competentes.
11. A aquisição dos bens/serviços é efetuada pelos clientes finais diretamente aos fornecedores (Estabelecimentos Aderentes), os quais por sua vez faturam esses serviços à Requerente, sendo esta, que assume o compromisso de pagamento.
12. Relativamente aos bens (Ex: combustível), não há uma entrega efetiva dos bens por parte da Requerente aos clientes, já que os mesmos adquirem os bens diretamente aos fornecedores, e a Requerente limita-se a pôr à disposição dos seus clientes, através de cartões, um simples instrumento financeiro que lhes permite comprar esses bens, desempenhando assim apenas

um papel de intermediário no âmbito da operação de aquisição desses bens. Deste modo, qualquer operação que não constitua uma entrega/transmissão de bens deve ser considerada como uma prestação de serviços nos termos do n.º 1, do art.º 4.º do CIVA.

13. Os custos associados à aquisição dos bens/serviços via cartões ..., acabam por ser efetivamente suportados pelo cliente final, sendo que o SP apenas financia o pagamento antecipado desses custos.
14. A Requerente atua assim como comissionista de compra, intervindo em nome próprio e por conta do cliente na aquisição de serviços e no fornecimento de bens ou produtos nos Estabelecimentos Aderentes, facto que está expressamente escrito no contrato efetuado com o cliente.
15. Face ao exposto, conclui-se que a Requerente presta um serviço financeiro aos seus clientes que se caracteriza pelo financiamento antecipado da compra de bens/serviços, mediante a disponibilização de cartões ... e, portanto, age à semelhança de uma instituição financeira ou de crédito ordinária.
16. Ora, em termos de enquadramento fiscal em sede de IVA, de acordo com o n.º 1, do art.º 4.º do CIVA, são consideradas prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importação de bens. O conceito de prestação de serviços definido neste preceito legal tem carácter residual, que abrange todas as operações decorrentes da atividade económica não excluídas por definição.
17. No entanto, perante a matéria de facto supracitada, evidencia-se que a atividade exercida pela Requerente se enquadra nas operações isentas do art.º 9 do CIVA, mais especificamente nas subalíneas a) e b) do n.º 27 do referido artigo.
18. Da matéria de facto e de direito supra exposta, evidencia-se desde já que a Requerente não tem direito ao IVA dedutível solicitado sob a forma de reembolso no valor de €2.703.843,40 (dois milhões setecentos três mil oitocentos quarenta três euros quarenta centimos), na medida que não cumpre com os requisitos legais que lhe confere o direito à dedução previstos na alínea a), do n.º 1, do art.º 20.º do CIVA.

Vejamos

19. Como ficou provado, a Requerente exerce uma atividade de comissionista de compra, e a

própria AT reconhece isso mesmo quando, no ponto X.1.1 Análise Fundamentação - Do enquadramento da atividade constante no RIT¹⁶, refere que

“

O presente subcapítulo centra-se na análise dos argumentos apresentados pelo SP em sede do Direito de Audição relativos à atividade efetivamente desenvolvida pelo SP e o seu enquadramento fiscal.

Em conformidade com o exposto nos pontos i. a iii. do capítulo anterior, o SP vem alegar que se qualifica como um agente de comissão de compra, tendo demonstrado que não concede qualquer pagamento antecipado ao cliente final e, como tal, não concede qualquer crédito ao mesmo.

Ora, tendo em conta os esclarecimentos e elementos adicionais apresentados no Direito de Audição sobre a atividade exercida pelo SP em território nacional é do entendimento destes Serviços de Inspeção que:

- a. O objeto da atividade do SP (A...) é a negociação ativa com os fornecedores dos bens e serviços (designados de Estabelecimentos Aderentes) para garantir condições mais vantajosas para os seus clientes finais (Ex: preço mais favorável, descontos, termos de pagamento, simplificação administrativa, etc), atuando como um agente de comissão de compra em nome próprio e por conta dos seus clientes;

(...)“

o que leva a concluir que a própria AT concorda que a atividade da Requerente seja a de um comissionista de compra. Assim, relativamente à atividade desenvolvida pela Requerente, parece não haver dúvidas quanto à sua natureza, isto é, atividade de comissionista, com a particularidade de ser de compra e não de venda, isto é, o cliente é o comprador.

20. Como ficou provado, a Requerente negocia as condições de fornecimento dos bens e serviços com os diversos fornecedores (Estabelecimentos Aderentes) de tais bens e serviços, para que os seus clientes possam usufruir desses bens e serviços de acordo com as condições previamente estabelecidas entre a Requerente e esses fornecedores. Ora, para

¹⁶ Documento contante no PA.

que isso aconteça, a Requerente tem de negociar em nome próprio, mas por conta dos seus clientes, as condições relativas ao fornecimento desses bens e serviços. Assim, sendo, as aquisições de bens e serviços efetuados pelos clientes da Requerente, terão de ser pagas pela Requerente, através de uma emissão da fatura dos fornecedores à Requerente, uma vez que as condições relativas ao fornecimento dos mesmos, não foram diretamente celebrados entre os clientes e os fornecedores (Estabelecimentos Aderentes), mas sim entre a Requerente, como comissionista e esses fornecedores (Estabelecimento Aderentes). Depois de efetuados os fornecimentos, a Requerente emitirá uma fatura aos seus clientes contendo os consumos efetuados pelos clientes aos quais acrescerá a comissão como remuneração da sua atividade de comissionista. Sendo assim, no contrato de comissão, para se fazer uma análise em termos de IVA, como é o caso dos autos, não nos podemos socorrer dum conceito civilista em termos de propriedade, mas sim, do regime previsto na Diretiva do IVA relativamente ao contrato de comissão.

21. Assim, em termos de Diretiva de IVA, de acordo com o plasmado no artigo 14.º n.º2 al. c), é assimilada a entrega de bens

“A entrega de um bem efetuada nos termos de um contrato de comissão de compra ou de venda”,

que terá de ser conjugado com o artigo 28.º da Diretiva IVA ao abrigo do qual

“Quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.”

resultando assim a existência de uma ficção jurídica, para efeitos de IVA, de duas entregas de bens efetuadas consecutivas, i.e. aquisição dos bens/serviços por parte do comissionista junto dos fornecedores e subsequente transmissão desses bens/serviços do comissionista ao comitente. Assim, no Acórdão ITH, o TJUE pronunciou-se no sentido de

“

- 49 Em seguida, o artigo 28.º da Diretiva IVA, nos termos do qual se considera que quando um sujeito passivo agindo em seu próprio nome, mas por conta de outrem, participa numa prestação de serviços, recebe e fornece pessoalmente os serviços

em questão, cria uma ficção jurídica de duas prestações de serviços idênticas fornecidas consecutivamente. Por força dessa ficção, considera-se que o operador, que intervém na prestação de serviços como comissário, recebeu, num primeiro momento, os serviços em causa do operador por conta do qual atua, que é o comitente, e depois, num segundo momento, presta pessoalmente esses serviços ao cliente (Acórdão de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, n.ºs 85 e 86 e jurisprudência aí referida).

- 50 Por último, o Tribunal de Justiça considerou que o mesmo raciocínio se impõe no que se refere à aquisição de bens em virtude de um contrato de comissão de compra, em conformidade com o artigo 14.º, n.º2, alínea c), da Diretiva IVA, igualmente incluído no seu título IV, com a epígrafe «Operações Tributáveis». Esta norma cria, portanto, a ficção jurídica de duas entregas de bens iguais efetuadas consecutivamente, as quais relevam do campo de aplicação do IVA (Acórdão de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, n.ºs 88).
- 51 Daqui resulta que devem estar preenchidas duas condições para que estas disposições se possam aplicar, a saber, por um lado, que exista um mandato em cuja execução o comissário intervém, por conta do comitente, na entrega de bem e/ou na prestação de serviços e, por outro, que haja uma identidade entre as entregas de bens e/ou as prestações de serviços adquiridas pelo comissário e as entregas dos bens e/ou das prestações de serviços vendidas ou cedidas ao comitente.
- 54 No que respeita à segunda condição, relativa à identidade das operações em causa, basta observar que tanto o artigo 14.º, n.º2, alínea c), como o artigo 28.º da Diretiva IVA preveem que os bens recebidos pelo comissário e/ou os serviços que lhe são prestados sejam transmitidos ao comitente. Isto implica não só, como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, que haja identidade entre as operações em causa, mas também que haja, se for caso disso, uma transferência do direito de propriedade a elas associado.”

o que significa que para os bens/serviços adquiridos pelos clientes da Requerente, para efeitos de IVA, ficciona-se uma transmissão de bens/serviços dos fornecedores para a Requerente seguida duma transmissão dos mesmos nas mesmas condições da Requerente para os seus clientes, havendo em termos de propriedade dos bens uma transmissão dos fornecedores para o cliente.

Deste modo, pelo acima exposto, é convicção deste Tribunal Arbitral que a Requerente exerce a atividade de comissionista de compra.

Assente o facto quanto ao tipo de atividade exercido pela Requerente, há que se analisar qual o papel dos Cartões ... no exercício da sua atividade.

Cartão ... – Posição da Requerente

22. A Requerente defende que o Cartão ... não constitui um meio de pagamento, mas sim, titula uma autorização (automática) para recolha de bens/serviços por parte do utilizador do Cartão ... junto dos fornecedores dos bens/serviços (Estabelecimentos Aderentes). O Cartão ... assume uma mera função de legitimação (i.e. através do utilizador do cartão), em nome da A..., para obtenção dum concreto produto/serviço junto dos Estabelecimentos Aderentes - tudo por forma a garantir que o cliente está a efetuar uma aquisição nos termos acordados (i.e. tipo de produto, quantidade, veículo associado, Estabelecimento Aderente, etc.).
23. A Requerente igualmente defende que os Cartões ... não concedem qualquer concessão de crédito ou de financiamento aos seus clientes.

Cartão ...– Posição da Requerida

24. A Requerida no ponto X.1.1 Análise Fundamentação - Do enquadramento da atividade constante do RIT, defende que

“

- f. Importa aqui referir novamente que segundo o contrato dos cartões A... estipulado com os clientes, a A... concede um crédito comercial conforme o descrito na Cláusula VIII – 1. Objeto do Contrato: A) A A... e a B... concedem, um crédito comercial ou limite de risco assumido para o pagamento, nos E.A., de fornecimentos e serviços aos Clientes dos seus M.P. para o(s) veículo(s) cuja(s) matrícula(s) foi (foram indicada(s) anteriormente e para aqueles que no futuro forem emitidos e/ou ativados/ personalizados por mútuo acordo. A A... cede ao Cliente o uso do(s) M.P., que está(ão) personalizado(s) com as informações facultadas pelo Cliente no presente contrato e, se for o caso, (OBU) com a documentação específica exigida por alguns Concessionários e/ou Consórcio, para serem validamente registrados nos respetivos sistemas informáticos e de gestão. Os fornecimentos de combustível pagos com os M.P.

referem-se exclusivamente ao depósito do próprio veículo mencionado neste Contrato e para o qual o M.P. é atribuído, para consumo próprio nesse mesmo veículo. O combustível assim adquirido não serve para revenda ou para outros fins.

- g. Em relação à concessão de crédito comercial explícita no contrato dos cartões/dispositivos ..., o SP no Direito de Audição alega que houve uma interpretação enviesada por parte da AT no que diz respeito às expressões “crédito comercial” e “meios de pagamento” vinculadas no contrato. Deste modo, o SP vem esclarecer que não há qualquer concessão de crédito (ou outro tipo de financiamento) por parte da A..., mas sim uma concessão de um limite de (pré) autorização para a aquisição dos bens/serviços. Isto é, segundo o SP “...o cartão ... não representa um meio de pagamento propriamente dito, mas tão-só uma autorização (automática) de recolha do bem ou obtenção do serviço pelo cliente, assumindo aquele, nesta medida, uma mera função legitimação do cliente (i.e. através do utilizador do cartão) para obtenção do concreto produto/serviço junto dos Estabelecimentos Aderentes em nome da A..., por forma a garantir que o cliente está a efetuar uma aquisição de acordo com os termos acordado com esta (i.e. tipo de produto, quantidade, veículo associado, Estabelecimento Aderente, etc).”
- Ainda reforça que não há concessão de crédito tendo em conta que em termos de pagamento, a A... procede à sua negociação com os respetivos fornecedores, replicando esses mesmos termos para os seus clientes, sendo o termo de pagamento acordado com estes últimos anterior ao termo de pagamento acordado entre a A... e o respetivo fornecedor, não havendo antecipação de pagamento;
- h. Ora, perante as alegações do SP é do entendimento destes Serviços de Inspeção que uma (pré) autorização de um limite para obtenção de um produto ou serviço sem o pagamento imediato dos mesmos é equivalente a uma concessão de crédito comercial tendo em conta que este se define de um modo geral como um diferimento de pagamento de bens ou serviços que uma empresa (neste caso a A...) confere aos seus clientes, tendo estes a

oportunidade de pagar posteriormente os bens/serviços adquiridos via cartão Além disso, o facto do SP afirmar que não há antecipação de qualquer pagamento em nome do cliente tendo por base que o pagamento da fatura emitida aos clientes é feito em data anterior ao pagamento feito aos fornecedores, não é considerado por estes Serviços prova inequívoca e suficiente de garantir que em momento algum existe antecipação de pagamento em nome dos clientes. Ademais, as faturas podem não ser efetivamente pagas pelos clientes e, salvo prova em contrário, quem assume a responsabilidade de pagar os bens/serviços adquiridos por tais clientes é o SP (A...) junto dos fornecedores (E.A.). Da análise à cláusula do contrato transcrito em seguida, entende-se que o SP assume o compromisso de pagar em nome do cliente e que procede à antecipação do pagamento por parte do cliente:

- h.1. Contrato Dispositivo: Cláusula VIII – 1. Objeto do Contrato: B) A A... fornece as garantias correspondentes perante as diferentes Empresas Concessionárias e facilita os procedimentos de registo para o Cliente, assumindo a A... perante elas o compromisso de pagar, tanto pela utilização das infra-estruturas como pelos custos totais do M.P. gerido/marketed pela A... .
- i. Face ao exposto, estes Serviços de Inspeção mantêm o entendimento que o SP presta um serviço financeiro aos seus clientes que se caracteriza pelo financiamento antecipado da compra de bens/serviços, mediante a disponibilização de dispositivos e cartões ...;
- j. Perante a matéria de facto supracitada, evidencia-se que a atividade exercida pelo SP se enquadra nas operações isentas do art.º 9 do CIVA, mais especificamente na subalínea a), da alínea 27), do referido artigo que afirma que *“a concessão e a negociação de créditos, sob qualquer forma, compreendendo operações de desconto e redesconto, bem como a sua administração ou gestão efetuada por quem os concedeu”*, estando afastadas da regra geral de tributação;
- k. As isenções consignadas no art.º 9.º, por não previstas no art.º 20.º, ambos do

CIVA, traduzem-se para os sujeitos passivos que praticam tais operações na não liquidação de IVA, mas em contrapartida, impossibilitam a dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços destinados à realização das operações isentas. Daqui se conclui que o SP não deveria estar a liquidar IVA nas suas operações dado que presta serviços meramente financeiros, designadamente serviços de concessão de crédito comercial através de cartões ou outros meios de pagamento.”

Vejamos

25. Como ficou provado, o Cartão ... não constitui um meio de pagamento nem é um cartão de crédito nem de débito, o que ele permite, é o acesso por parte dos clientes da Requerente ao fornecimento de bens/serviços acordados contratualmente por aquela junto dos fornecedores (Estabelecimentos Aderentes) dos mesmos. Este Tribunal Arbitral acompanha a posição assumida pela Requerente quando a mesma defende que

(..) mas tão-só uma autorização (automática) de recolha do bem ou obtenção do serviço pelo cliente, assumindo aquele, nesta medida, uma mera função legitimação do cliente (i.e. através do utilizador do cartão) para obtenção do concreto produto/serviço junto dos Estabelecimentos Aderentes em nome da A..., por forma a garantir que o cliente está a efetuar uma aquisição de acordo com os termos acordado com esta (i.e. tipo de produto, quantidade, veículo associado, Estabelecimento Aderente, etc..”),

cfr. al. g) do ponto X.1.1 Análise Fundamentação - Do enquadramento da atividade constante do RIT. Adicionalmente ficou provado que o método de pagamento acordado entre a Requerente e os clientes, era o do débito em conta, cfr. ponto k) dos Factos Provados, reforçando a ideia de que o Cartão ... não podia ser um meio de pagamento sob a forma de cartão de débito ou cartão de crédito.

26. Adicionalmente, este Tribunal Arbitral não acompanha a posição assumida pela Requerida no ponto X.1.1 Análise Fundamentação - Do enquadramento da atividade constante do RIT, quando a mesma defende que

“

- h. *“Ora, perante as alegações do SP é do entendimento destes Serviços de Inspeção que uma (pré) autorização de um limite para obtenção de um produto ou serviço sem o pagamento imediato dos mesmos é equivalente a uma concessão de crédito comercial tendo em conta que este se define de um modo geral como um diferimento de pagamento de bens ou serviços que uma empresa (neste caso a A...) confere aos seus clientes, tendo estes a oportunidade de pagar posteriormente os bens/serviços adquiridos via cartão Além disso, o facto do SP afirmar que não há antecipação de qualquer pagamento em nome do cliente tendo por base que o pagamento da fatura emitida aos clientes é feito em data anterior ao pagamento feito aos fornecedores, não é considerado por estes Serviços prova inequívoca e suficiente de garantir que em momento algum existe antecipação de pagamento em nome dos clientes. Ademais, as faturas podem não ser efetivamente pagas pelos clientes e, salvo prova em contrário, quem assume a responsabilidade de pagar os bens/serviços adquiridos por tais clientes é o SP (A...) junto dos fornecedores (E.A.). Da análise à cláusula do contrato transcrito em seguida, entende-se que o SP assume o compromisso de pagar em nome do cliente e que procede à antecipação do pagamento por parte do cliente:*

H.1 Contrato Dispositivo: Cláusula VIII – 1. Objeto do Contrato: B) A A... fornece as garantias correspondentes perante as diferentes Empresas Concessionárias e facilita os procedimentos de registo para o Cliente, assumindo a A... perante elas o compromisso de pagar, tanto pela utilização das infra-estruturas como pelos custos totais do M.P. gerido/ marketed pela A... .

- i. *Face ao exposto, estes Serviços de Inspeção mantêm o entendimento que o SP presta um serviço financeiro aos seus clientes que se caracteriza pelo financiamento antecipado da compra de bens/serviços, mediante a disponibilização de dispositivos e cartões...;*
- j. *Perante a matéria de facto supracitada, evidencia-se que a atividade exercida*

pelo SP se enquadra nas operações isentas do art.º 9 do CIVA, mais especificamente na subalínea a), da alínea 27), do referido artigo que afirma que “a concessão e a negociação de créditos, sob qualquer forma, compreendendo operações de desconto e redesconto, bem como a sua administração ou gestão efetuada por quem os concedeu”, estando afastadas da regra geral de tributação;”

uma vez que devido à atividade desenvolvida pela Requerente, como comissionista de compra, para efeitos tributários, é ficcionada a existência de duas operações realizadas em simultâneo por aquela, i.e., aquisição de bens/serviços pela Requerente junto dos fornecedores (terceiros) e transmissão desses bens/serviços aos seus clientes acrescida duma comissão como remuneração da atividade de intermediação em contratos de venda de bens e prestação de serviços levada a cabo pela Requerente, entendimento defendido pelo legislador Europeu (artigo 14.º e 28.º da Diretiva IVA) e do TJUE. Ao abrigo daquelas duas disposições, está-se perante operações sujeitas e não isentas, sujeitas ao regime geral de IVA levadas a cabo pela Requerente e não a operações sujeitas e isentas ao abrigo do artigo 135.º da Diretiva sob a forma de um serviço financeiro como defende a Requerida. De facto, como anteriormente foi defendido, o legislador Europeu estabeleceu a ficção de duas operações tributáveis a nível da Requerente, em que esta aparece na 1ª operação: fornecedores (Estabelecimentos Aderentes) / Requerente como entidade devedora perante os fornecedores e na 2ª operação: Requerente / Clientes em que estes aparecem como devedores perante a Requerente. Como se analisou a atividade da Requerente é o exercício de intermediação de contratos de bens/serviços, atividade que deve ser remunerada. Ora, a remuneração da Requerente decorrente da atividade de intermediação que exerce, assume a forma de uma remuneração implícita que se traduz na obtenção de liquidez, através de diferentes prazos de vencimento nas duas operações como adquirente e transmitente dos bens/serviços a serem fornecidos aos seus clientes, e, sob a forma de uma remuneração explícita através do débito de uma comissão aos seus clientes. Esta forma de remuneração tem a ver com a natureza da intermediação que é feita pela Requerente, comissionista de compra, e não, sob a

forma de concessão de crédito na ótica prevista quer no artigo 135.º da Diretiva do IVA quer no artigo 9.º n.º 27 subalínea a) do CIVA.

27. Tendo em conta o acima exposto, as operações levadas a cabo pela Requerente, são operações sujeitas e não isentas - entrega de bens/prestação de serviços ao abrigo de um contrato de comissão - a nível das suas operações passivas, há lugar ao exercício do direito à dedução ao abrigo dos artigos 19.º e 20.º do CIVA e nas operações ativas à liquidação de IVA aos seus clientes.

Deste modo, terá de se concluir que o PPA é procedente.

C. Anulação do ato tributário da Liquidação Adicional controvertida

1. Como ficou provado, a Requerida indeferiu o pedido de reembolso de IVA efetuado pela Requerente, no montante de 2.703.843,40 (dois milhões setecentos três mil oitocentos quarenta três euros quarenta cêntimos) por ter considerado que a atividade da Requerente se enquadra nas operações isentas previstas nas subalínea a) e b) n.º 27 do artigo 9.º do CIVA através da prestação de um serviço financeiro aos seus clientes, que se caracteriza pelo financiamento antecipado da compra de bens/serviços, mediante a disponibilização de dispositivos e cartões As isenções previstas no artigo 9.º, por não estarem previstas no artigo 20.º, ambos do CIVA traduzem-se para os sujeitos passivos que praticam tais operações, na não liquidação de IVA, mas em contrapartida, impossibilitam a dedução do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços destinados à realização das operações isentas.
2. Com base na análise efetuada em A. - Procedência ou não da Matéria de Direito, este Tribunal Arbitral concluiu que a atividade exercida pela Requerente, não se enquadra numa atividade sujeita e isenta prevista nas subalíneas a) e b) do n.º27 do artigo 9.º do CIVA (serviços financeiros), mas, sim, numa atividade sujeita e não isenta prevista na al. c) n.º 3 artigo 3.º do CIVA e artigos 14.º e 28.º da Diretiva IVA. Assim, na base do pedido de reembolso por parte do Requerente, está o IVA suportado nas suas operações passivas

(Fornecedores-Estabelecimentos Aderentes/Requerente) em que a Requerente deduziu, no período de 2018-2022, o montante de €2.703.843,40 (dois milhões setecentos três mil oitocentos quarenta três euros quarenta cêntimos) como é referido no ponto IV. 2 Análise do pedido de reembolso do RIT, em que os SIT referem que

“

Da análise efetuada aos documentos remetidos pelo sujeito passivo e às DPs de IVA, reportados aos períodos de 2018.10 a 2021.12, constataram-se os seguintes factos, os quais se consideram relevantes para o processo:

✓ *Da validação das declarações periódicas verificou-se que o montante de reembolso agora solicitado de €2.703.843,40, resulta do imposto deduzido do período em análise, referente à aquisição de existências e outros bens e serviços, bem como do crédito de imposto acumulado de períodos anteriores (desde 2018.10);*

(...)

✓ *Acrescente-se ainda que todas as operações ativas do SP correspondem à faturação dos consumos efetuados através dos cartões “...” ou dos dispositivos eletrónicos e tem por base as faturas emitidas pelos seus fornecedores, os quais lhe emitem faturas com os consumos efetuados por cada cliente, pelo que o SP é um intermediário entre o cliente e o fornecedor dos bens/serviços;*

✓ *Face ao exposto no ponto anterior, as operações passivas declaradas nos Campos 21, 22 e 24 correspondem ao IVA suportado nas faturas recebidas pelos referidos fornecedores relativas aos consumos dos clientes, representando grande parte do IVA dedutível agora solicitado sob a forma de reembolso “*

pelo que, pelas razões expostas acima, a Requerente tem o direito ao reembolso do mesmo.

3. Assim, a liquidação adicional emitida pela Requerida, cfr. ponto p) dos Factos Provados, é ilegal, por vício de lei, devendo ser anulada ao abrigo do artigo 163.º do CPA *ex vi* do artigo 29.º n.º1 al. d) do RJAT. Desta forma, o pedido da Requerente de anulação da liquidação adicional é procedente devido a esta ter sido emitida com fundamento em erróneos pressupostos de facto e direito por parte da Requerida.

D. Reenvio Prejudicial

1. É suscitada por ambas as partes, o reenvio prejudicial ao abrigo do artigo 267.º do TFUE, ficando esse reenvio dispensado se três pressupostos:
 - i) caso a questão a suscitar não mostrasse relevância para o julgamento do litígio,
 - ii) caso o TJUE já tivesse emitido pronúncia anterior sobre a mesma questão e
 - iii) caso o sentido da norma seja claro e evidente.
2. Relativamente ao assunto controvertido, a decisão do Tribunal Arbitral baseou-se em jurisprudência do TJUE sobre o enquadramento subjacente à atividade da Requerente, pelo que se torna desnecessário aplicar o instituto do reenvio prejudicial suscitado pelas partes.

V. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral;
- b) Julgar procedente o pedido de anulação da liquidação adicional de imposto, de IVA, ao abrigo do qual foi indeferido um pedido de reembolso de IVA no montante de €2.703.843,40 (dois milhões setecentos três mil oitocentos quarenta três euros quarenta cêntimos)
- c) Condenar a Requerida a efetuar o reembolso de IVA no montante de €2.703.843,40 (dois milhões setecentos três mil oitocentos quarenta três euros quarenta cêntimos)
- d) Condenar a Requerida nas custas arbitrais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável ex vi alínea a) n.º1 do artigo 29.º, do RJAT, e do n.º2 do artigo 3.º, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de €2.703.843,40 (dois milhões setecentos três mil oitocentos quarenta três euros quarenta cêntimos).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas totais são de €34.884,00 devendo as mesmas ser suportadas pela Requerida, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 12.º, e n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem, pelo decaimento total relativo ao pedido de pronuncia arbitral.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de fevereiro de 2025

Os árbitros,

Guilherme W. Oliveira Martins

(Presidente)

Vasco António Branco Guimarães

Júlio Tormenta

(Relator)